

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/5101278/2011

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri über die Beschwerde des Bf., Adresse, vertreten durch Dr. Gerald Büger Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, vom 9. Oktober 2011 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Braunau Ried Schärading vom 13. September 2011, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2006 und Einkommensteuer für das Jahr 2006 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (vorher Berufungswerber, im Folgenden kurz als Bf. bezeichnet) erzielte im beschwerdegegenständlichen Jahr 2006 neben Einkünften aus selbständiger Arbeit auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Kommanditist der N GmbH & Co KG.

In der am 29. Oktober 2007 elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 erklärte der Bf. Einkünfte als Einzelunternehmer aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 56.214.- und Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer in Höhe von € 117.268.-.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2006 vom 31. Oktober 2007** stellte das Finanzamt Braunau Ried Schärding die Einkünfte aus selbständiger Arbeit und diejenigen aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß fest.

Von diesen Einkünften wurden € 157.263,80 mit dem Durchschnittssteuersatz von 44,86% und € 16.131,15 mit dem Halftesteuersatz von 22,43% besteuert. Die Einkommensteuer für das Jahr 2006 wurde in Höhe von € 74.166,76 festgesetzt.

Aus dem elektronischen Bescheidverzeichnis (DB2) ist ersichtlich, dass noch folgende weitere Bescheide betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 erlassen wurden sowie die angeführten Berufungen erhoben wurden:

Am 13.11.2007 wurde eine automatische Bescheidänderung gem. § 295 (1) BAO durchgeführt.

Am 7.2.2008 wurde ein Aufhebungsbescheid gem. § 299 (1) BAO zum Bescheid vom 31.10.2007 erlassen.

Am 4.6.2008 wurde ein Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO zum Bescheid vom 31.10.2007 erlassen.

Am 4.6.2008 wurde wiederum ein weiterer Erstbescheid (neue Sachentscheidung) erlassen.

Am 23.6.2008 langte die Berufung gegen den Bescheid vom 4.6.2008 beim Finanzamt ein.

Am 24.10.2008 wurde eine Beschwerdeentscheidung erlassen.

Am 18.07.2011 wurde ein gemäß § 293b BAO berichtiger Bescheid zum Bescheid vom 24.10.2008 erlassen (Anmerkung händischer Bescheid)

Am 16.8.2011 langte die Berufung gegen den Bescheid vom 18.7.2011 beim Finanzamt ein.

Am 9.9.2011 wurde eine Beschwerdeentscheidung erlassen (Anmerkung händischer Bescheid)

Am 13.9.2011 wurde ein Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO zum Bescheid vom 9.9.2011 erlassen.

Am 13.09.2011 wurde wiederum ein weiterer Erstbescheid (neue Sachentscheidung) erlassen (Anmerkung händischer Bescheid)

Am 9.10.2011 langte die Beschwerde gegen den Bescheid vom 13.9.2011 beim Finanzamt ein.

Der nunmehr angefochtene Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 vom **9. September 2011** (im elektronischen Bescheidverzeichnis ist als Datum der 13.9.2011 angegeben) enthält folgende Bescheidbegründung:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 Abs. 4 BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und

Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden. Die neuen Tatsachen ergaben sich aus der Zurückbehaltung (Verschiebung) von Vermögensteilen (Mitunternehmensanteil) auf Grund der Einbringung gem. Art.III UmgrStG zum 31.12.2006, was zu einer eigenkapitalabfallbedingten Nachversteuerung gem. § 11a EStG 1988 führte. Sie waren zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides der Abgabenbehörde noch nicht bekannt.

Im ebenfalls angefochtenen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 vom **9. September 2011** (im elektronischen Bescheidverzeichnis ist als Datum der 13.9.2011 angegeben) wurden folgende Feststellungen getroffen:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit: € 56.214,32

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: € 117.268,63

Gesamtbetrag der Einkünfte: € 173.494,95

Einkommen: € 173.394,95

Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz: € 173.394,95

Der errechnete Durchschnittssteuersatz von 44,86% wurde auf das gesamte zu versteuernde Einkommen in Höhe von € 173.394,95 angewandt.

Folgende Nachversteuerung wurde nach § 11a EStG 1988 vorgenommen:

Aus dem Jahr 2004 wurden € 22.711,63 mit einem Hälftesteuersatz von 21,54% und aus dem Jahr 2005 wurden € 17.997,03 mit einem Hälftesteuersatz von 22,24% versteuert.

Für das Jahr 2004 ergab sich dadurch eine zusätzliche Einkommensteuer von € 4.892,09 und für das Jahr 2005 eine solche von € 4.002,54.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2006 wurde insgesamt in Höhe € 86.677,69 festgesetzt.

In der gesondert zugestellten Begründung führte die Abgabenbehörde aus:

„Im Zusammenhang mit der Einbringung des Mitunternehmeranteiles in die GmbH zum 31.12.2006 wurden Entnahmen (variables Kapitalkonto) i.S.d. § 15 Abs. 5 UmgrStG getätigt. Diese Entnahmen führen zu einer eigenkapitalabfallbedingten Nachversteuerung i.S.d. § 11a EStG 1988. Diese Nachversteuerung wurde bisher nicht vorgenommen.

Rückwirkende Entnahmen und Einlagen i.S.d. § 16 Abs. 5 Z 1 und 2 EStG 1988 gelten als am Einbringungstichtag getätigt und wirken sich bei der Einkommensermittlung des Einbringenden im Einbringungsjahr auf § 11a EStG 1988 aus. (s. auch Rz 1267a UmgrStR).

Gem. § 13 Abs. 1 UmgrStG ist Einbringungstichtag der Tag, zu dem das Vermögen mit steuerlicher Wirkung auf die übernehmende Körperschaft übergehen soll. Gemäß § 14 Abs. 1 UmgrStG endet bei der Einbringung von Betrieben und Teilbetrieben für das eingebrachte Vermögen das Wirtschaftsjahr des Einbringenden mit dem Einbringungstichtag.

Gem. § 14 Abs. 2 UmgrStG sind die Einkünfte des Einbringenden hinsichtlich des einbringenden Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtages erfolgt wäre. Gem. § 18 Abs. 1 Z 5 UmgrStG gilt § 14 Abs. 2 UmgrStG mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages, soweit u.a. in § 16 Abs. 5 UmgrStG keine Ausnahmen vorgesehen sind. Gem. § 16 Abs. 5 UmgrStG können Entnahmen und Einlagen, die in der Zeit zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getätigt werden, an Stelle der Erfassung als Verrechnungsforderung oder -verbindlichkeit gegenüber der übernehmenden Körperschaft zurückbezogen werden. Diese Vorgänge gelten als mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigt, wenn sie in der Einbringungsbilanz durch den Ansatz einer Passivpost für Entnahmen oder einer Aktivpost für Einlagen berücksichtigt werden. Die entsprechende Passivpost (variables Kapitalkonto) wurde in der Einbringungsbilanz zum 31.12.2006 angesetzt. Diese Entnahmen führen zu einer eigenkapitalabfallbedingten Nachversteuerung i.S.d. § 11a EStG 1988 im Wirtschaftsjahr 2006.“

Mit Eingabe vom 9. Oktober 2011 erhob der Bf. durch seinen Vertreter **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 9. September 2011 und gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 2006 vom 9. September 2011. Er beantragte die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide. Gleichzeitig beantragte er gemäß § 272 Abs. 2 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und gemäß § 274 Abs. 1 BAO die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Gegen den Bescheid betreffend die **Wieder aufnahme des Verfahrens** führte der Vertreter aus, dass die Voraussetzungen für die Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO nicht gegeben seien. Hinsichtlich der Tatbestandsvoraussetzung des Hervorkommens neuer Tatsachen sei nach der Rechtsprechung maßgebend, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (Hinweis auf Ritz, BAO). Maßgeblich sei letztendlich die Aktenkundigkeit dieser Tatsachen (Hinweis auf Stoll, BAO). Keinesfalls diene die Wiederaufnahme dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (Hinweis auf Ritz, BAO).

Im vorliegenden Fall sei der Sachverhalt der Zurückbehaltung des variablen Verrechnungskontos und des Sonderbetriebsvermögens vor Erlassung des Erstbescheides aktenkundig. Dies ergebe sich aus folgendem zeitlichen Ablauf:

29.9.2007 Anzeige der Umgründung unter Beilage des Gesellschaftsvertrages und der Einbringungsbilanzen. Sowohl im Gesellschaftsvertrag (= Sacheinlagevertrag) als auch in den Einbringungsbilanzen war die Zurückbehaltung der variablen Kapitalkonten und des Sonderbetriebsvermögens klar dokumentiert. Obwohl für die Zurückbehaltung oder Verschiebung von Wirtschaftsgütern der einfache Nichtansatz in der Einbringungsbilanz ausreichen würde, wurde diese Zurückbehaltung in der Einbringungsbilanz im Rahmen einer Herleitung des Einbringungskapitals detailliert dargestellt.

29.10.2007 Einreichung der Einkommensteuererklärung 2006

31.10.2007 Veranlagung der Einkommensteuer 2006 (Erstbescheid)

Die Tatsache der Zurückbehaltung von Vermögensteilen war also der Behörde zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheid nachweislich bekannt. Die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens lägen nicht vor.

Gegen den **Einkommensteuer bescheid 2006** vom 9. September 2011 brachte der Vertreter vor:

Eine Nachversteuerung der in Anspruch genommenen begünstigten Besteuerung für nicht entnommenen Gewinn hat gemäß § 11a Abs. 3 EStG dann zu erfolgen, wenn in einem der folgenden sieben Wirtschaftsjahre unter Außerachtlassung eines Verlustes das Eigenkapital sinkt.

Eine Verminderung des Eigenkapitals kann – außer durch den hier ausdrücklich ausgeschlossenen Verlust – demnach nur durch Entnahme erfolgen. Im vorliegenden Fall wurde anlässlich der Einbringung eines Teiles des Mitunternehmeranteiles das variable Kapitalkonto beim verbleibenden Mitunternehmeranteil zurückbehalten.

Die ratio legis des § 11a Abs. 3 EStG spricht dafür, dass es sich bei dieser Vorgangsweise um keine Entnahme im Sinne dieser Bestimmung handelt. Durch den Nachversteuerungstatbestand soll bewirkt werden, dass der nicht entnommene Gewinn für längere Zeit der betrieblichen Sphäre zur Verfügung steht und nicht zeitnah in die Privatsphäre überführt wird. Im vorliegenden Fall wurde der nicht entnommene Gewinn nicht in die Privatsphäre überführt, sondern blieb im Unternehmen. Konsequenterweise würde erst dann eine Nachversteuerung eintreten, wenn im Nachversteuerungszeitraum Entnahmen zu Lasten des variablen Kapitalkontos erfolgten.

Mit **Vorlagebericht** vom 24. Oktober 2011 legte das Finanzamt Braunau Ried Schärding die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens führte das Finanzamt ergänzend aus, dass Tatsachen und Beweismittel der Abgabenbehörde nicht schon deshalb im abgeschlossenen Verfahren bekannt waren, weil sie der „Gesamtorganisation der Abgabenbehörden“ zur Kenntnis gelangt waren; das Hervorkommen von Tatsachen oder Beweismittel ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen und nicht aus der anderer Verfahren, in denen diese Tatsachen oder Beweismittel möglicherweise erkennbar waren.

Da die Berufung am 31. Dezember 2013 noch unerledigt war, war sie vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Als das Bundesfinanzgericht im Frühjahr 2017 die Veranlagungsakten anforderte, teilte das Finanzamt mit, dass sich der Akt des Bf. St.Nr. 000/0001 bis zum 12.1.2012 im AV (Team Allgemeinveranlagung) befunden habe. Es seien keine Unterlagen mehr vorhanden.

Mit dem an beide Verfahrensparteien gerichteten **Ergänzungsvorhalt** vom 7. August 2018 wies das Bundesfinanzgericht darauf hin, dassdem Bundesfinanzgericht die angefochtenen Bescheide bisher noch nicht vorgelegt wurden.

Die Parteien wurden ersucht, neben der Vorlage der angefochtenen Bescheide auch die am 29.10.2007 elektronisch eingelangte Einkommensteuer-Erklärung sowie alle im Einkommensteuerverfahren beim Finanzamt eingereichten Unterlagen vorzulegen.

Die Abgabenbehörde wurde ersucht, die aus ihrer Sicht im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel anzuführen sowie die Abänderungen im angefochtenen Einkommensteuerbescheid darzustellen, die sich aus der Kenntnis der neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel ergeben hätten. Weiters wurden die Verfahrensparteien darauf hingewiesen, dass im Fall der Unmöglichkeit der Vorlage der angeforderten Unterlagen und Beweismittel die allgemeine Beweislastregel anzuwenden sei, wonach jede Partei denjenigen Sachverhalt zu beweisen oder glaubhaft zu machen habe, den sie behauptete.

Die **Abgabenbehörde** hat im **Antwortschreiben** vom 20.8.2018 darauf hingewiesen, dass im gegenständlichen Fall keine weiteren Unterlagen mehr auffindbar seien. Der Sachverhalt und die Wiederaufnahmsgründe seien die gleichen wie bei den Fällen H N sen. und F N.

Beigelegt wurden die Einkommensteuererklärung 2006, der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 31.10.2007, der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2006 vom 4.6.2008, der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 4.6.2008, ein Ausdruck aus dem elektronischen Bescheidverzeichnis (DB2), eine Bescheidebegründung vom 29.1.2013 zu den Feststellungsbescheiden 2005 bis 2011 der N GmbH Co KG (mit Hinweis auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 30.12.2012, GZ. RV/0913-L/06) sowie ein Berechnungsblatt betreffend die Gewinnänderungen in den Folgejahren 2005 bis 2011.

Der **Vertreter** des Bf. übermittelte **folgende Unterlagen**:

-die Einkommensteuererklärung des Bf. für das Jahr 2006
- Begleitschreiben vom 29.9.2007, mit welchem die nachfolgenden Unterlagen eingereicht wurden:

1. das Protokoll über die außerordentliche Generalversammlung der N GmbH
2. Einbringungsvertrag über die Einbringung der Mitunternehmeranteile in die N GmbH
3. Schlussbilanz der N GmbH & Co KG zum 31.12.2006
4. Einbringungsbilanz zum 31.12.2006

- Die angefochtenen Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2006 und Einkommensteuer für das Jahr 2006 vom 9.9.2011 sowie die gesonderte Bescheidebegründung vom 9.9.2011

Im Begleitschreiben vom 29.9.2007, gerichtet an das Finanzamt Braunau Ried Schärding zu den St.Nrn. 000/0002 (N GmbH & Co KG), 000/0003 (N GmbH) und 000/0001-01 (Bf.) wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Bf. mit Stichtag 31.12.2006 seine Kommanditanteile an der N GmbH & Co KG in die N GmbH eingebracht hat.

Mit Eingabe vom 25. September 2018 nahm der Vertreter des Bf. die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Beweiswürdigung

Die Beweiswürdigung erfolgte aufgrund der von der Abgabenbehörde und dem Vertreter des Bf. vorgelegten Unterlagen und Beweismittel. Gewürdigt wurde insbesondere auch die vom Vertreter am 29.9.2007 übermittelte Anzeige der Umgründung sowie die gleichzeitig eingereichten Unterlagen.

Bei der Beweiswürdigung war auch zu berücksichtigen, dass das Finanzamt überhaupt keine Unterlagen mehr vorlegen konnte, die die neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel sowie die Eignung dieser neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel zur Herbeiführung eines im Spruch anders lautenden Bescheid belegen könnten.

Rechtslage

Wiederaufnahme des Verfahrens

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne (§ 11a Abs. 1 EStG 1988)

Gemäß § 11a Abs. 1 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988) können natürliche Personen, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, den Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne (§ 4 Abs. 10) und Veräußerungsgewinne (§ 24), bis zu dem in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen Anstieg des Eigenkapitals, höchstens jedoch 100.000 €, mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 versteuern (begünstigte Besteuerung). Der Höchstbetrag von 100.000 Euro steht jedem Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum nur einmal zu. Der Anstieg des Eigenkapitals ergibt sich aus jenem Betrag, um den der Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne und Veräußerungsgewinne, die Entnahmen (§ 4 Abs. 1) übersteigt. Einlagen (§ 4 Abs. 1) sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig sind.

Sinkt in einem Wirtschaftsjahr innerhalb von sieben Veranlagungsjahren nach der letztmaligen Inanspruchnahme der Begünstigung in sinngemäßer Anwendung des Abs. 1 unter Außerachtlassung eines Verlustes das Eigenkapital, ist nach § 11a Abs. 3 EStG 1988 insoweit eine Nachversteuerung des begünstigten Betrages des zeitlich am weitest zurückliegenden Wirtschaftsjahres vorzunehmen. Dabei gilt:

1. Eine Nachversteuerung unterbleibt insoweit, als sie gedeckt ist in
 - a) begünstigt besteuerten Beträgen ab dem achten Jahr nach Inanspruchnahme der Begünstigung sowie

b) Eigenkapitalzuwächsen, die den Veranlagungszeiträumen 2010 bis 2015 zuzurechnen sind.

Beträge nach lit. a bzw. b können nur einmal zum Unterbleiben der Nachversteuerung führen.

2. Die Nachversteuerung hat mit dem Steuersatz gemäß § 37 Abs. 1 des Jahres der Inanspruchnahme der Begünstigung zu erfolgen. Der Nachversteuerungsbetrag erhöht nicht den Gesamtbetrag der Einkünfte.

Einbringung von Betriebsvermögen

Nach § 14 Abs. 1 UmgrStG endet bei der Einbringung von Betrieben und Teilbetrieben für das eingebrachte Vermögen das Wirtschaftsjahr des Einbringenden mit dem Einbringungsstichtag. Dabei ist das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt.

Nach § 14 Abs. 2 UmgrStG sind die Einkünfte des Einbringenden hinsichtlich des einzubringenden Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtages erfolgt wäre.

Nach § 16 Abs. 5 Z. 4 UmgrStG (in der Fassung des AbgÄG 2005, BGBl. I 2005/161) können Wirtschaftsgüter und mit diesen unmittelbar zusammenhängendes Fremdkapital im verbleibenden Betrieb des Einbringenden zurückbehalten oder aus demselben zugeführt werden. Diese Vorgänge gelten durch die Nichtaufnahme bzw. Einbeziehung in die Einbringungsbilanz als mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigt. Einbringende unter § 7 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallende Körperschaften können Wirtschaftsgüter und mit ihnen unmittelbar zusammenhängendes Fremdkapital auch dann zurückbehalten, wenn ein Betrieb nicht verbleibt. Ein unmittelbarer Zusammenhang ist jedenfalls nicht mehr gegeben, wenn die Wirtschaftsgüter am Einbringungsstichtag bereits länger als sieben Wirtschaftsjahre durchgehend dem Betrieb zuzuordnen waren.

Nach dem 3. Teil Z. 11 UmgrStG sind die §§ 12 bis 20 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 161/2005, auf Umgründungen anzuwenden, bei denen die Beschlüsse oder Verträge nach dem 31. Jänner 2006 bei dem zuständigen Firmenbuchgericht zur Eintragung angemeldet oder bei dem zuständigen Finanzamt gemeldet werden.

Rz 1267a UmgrStR (Umgründungssteuerrichtlinien) lautet:

Rückwirkende Entnahmen und Einlagen gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG gelten als am Einbringungsstichtag getätigt und wirken sich bei der Einkommensermittlung des Einbringenden im Einbringungsjahr auf § 11a EStG 1988 aus.

Erwägungen

Wieder aufnahme des Verfahrens

Im angefochtenen Wiederaufnahme-Bescheid vom 13.9.2011 wird die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2006 wie folgt begründet:

Die neuen Tatsachen ergaben sich aus der Zurückbehaltung (Verschiebung) von Vermögensteilen (Mitunternehmensanteil) auf Grund der Einbringung gem. Art.III UmgrStG zum 31.12.2006, was zu einer eigenenkapitalabfallbedingten Nachversteuerung gem. § 11a EStG 1988 führte. Sie waren zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides der Abgabenbehörde noch nicht bekannt.

Das Hervorkommen von Tatsachen oder Beweismittel ist nach herrschender Lehre aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (s. Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, § 203 Rz 31 und die dort angeführte Judikatur und Literatur).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. die Erkenntnisse vom 9.7.1997, 96/13/0185, vom 22.3.2000, 99/13/0253, vom 29.5.2001, 97/14/0036, vom 18.9.2003, 99/15/0120, und vom 29.9.2004, 2001/13/0135) ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Dabei ist das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar waren, zu beurteilen. Das "Neuhervorkommen" von Tatsachen und Beweismitteln" im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren.

In der Berufung gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens bringt der Bf. vor, dass die Tatsache der Zurückbehaltung von Vermögensteilen der Behörde zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides nachweislich bekannt war.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 23. August 2018 legte der Vertreter eine Kopie des Begleitschreibens vom 29.9.2007 vor, mit welchem das Generalversammlungsprotokoll vom 27.9.2007, der Einbringungsvertrag über die Einbringung der Mitunternehmeranteile in die N GmbH einschließlich der Schlussbilanz der N GmbH & Co KG zum 31.12.2006 und der Einbringungsbilanz zum 31.12.2006 dem Finanzamt vorgelegt wurden.

Dieses Schreiben war gerichtet an das Finanzamt Braunau Ried Schärding zu den St.Nrn. 000/0002 (N GmbH & Co KG), 000/0003 (N GmbH) und 000/0001-01 (Bf.).

Damit ist dokumentiert, dass die Offenlegung der angeführten Unterlagen durch den Bf. nicht nur für die Verfahren der Einkommensfeststellung der N GmbH & Co KG sowie der Körperschaftsteuer der N Beteiligungs GmbH, sondern eben auch für das Verfahren betreffend Einkommensteuer des Bf. für das Jahr 2006 erfolgt ist.

Die Abgabenbehörde kann sich also nicht darauf stützen, dass ihr diese Beweismittel der Abgabenbehörde nur als „Gesamtorganisation der Abgabenbehörden“ zur Kenntnis gelangt waren und nicht auch schon im abgeschlossenen Verfahren bekannt waren.

Dadurch, dass die Abgabenbehörde im gegenständlichen Fall keine weiteren Unterlagen mehr vorlegen konnte, konnten auch die Beschwerdebehauptungen nicht widerlegt werden.

Zum Hinweis der Abgabenbehörde, dass der Sachverhalt und die Wiederaufnahmsgründe die gleichen wie bei den Fällen H N sen. und F N seien, wird auf die Erkenntnisse vom 3. August 2018, GZ. RV/5101280/2011 und RV/5101282/2011 verwiesen. Auch in diesen Erkenntnissen konnte das Bundesfinanzgericht die Ansicht des Finanzamtes nicht teilen, wonach ausschließlich der Kenntnisstand des Organträgers im konkreten (Steuer)Verfahren bei Erlassung des Erstbescheides unabhängig vom Verschulden der unterlassenen Weiterleitung von beim Finanzamt im konkreten Verfahren eingelangter Unterlagen maßgeblich sei.

Aus den angeführten Gründen war der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2006 Folge zu geben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

Einkommensteuer bescheid 2006

Im Einkommensteuerverfahren für das Jahr 2006 war strittig, ob die Zurückbehaltung (Verschiebung) von Vermögensteilen (Mitunternehmensanteil) auf Grund der Einbringung gem. Art.III UmgrStG zum 31.12.2006, zu einer eigenkapitalabfallbedingten Nachversteuerung gem. § 11a EStG 1988 geführt hat.

Voraussetzung für die im angefochtenen Bescheid durchgeführte Nachversteuerung gem. § 11a EStG 1988 ist wegen des Vorhandenseins eines bereits rechtskräftigen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2006 die zulässige Wiederaufnahme des Verfahrens. Die Nichtzulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens im gegenständlichen Fall ergibt sich aus obigen Ausführungen zur Wiederaufnahme des Verfahrens. Die Abgabenbehörde durfte daher die strittige Nachversteuerung gem. § 11a EStG 1988 nicht durchführen.

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 war daher ebenfalls Folge zu geben. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2006 vom 9. September 2011 war aufzuheben. Der bereits zuvor rechtskräftige Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 gehört wiederum dem Rechtsbestand an.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Strittig war insbesondere die Frage, ob die Abgabenbehörde davon ausgehen konnte, dass Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind. Aufgrund der Tatsache, dass das Finanzamt überhaupt keine Unterlagen mehr

vorlegen konnte, die die neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel sowie die Eignung dieser neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel zur Herbeiführung eines im Spruch anders lautenden Bescheid belegen könnten, ging es in diesem Verfahren im Wesentlichen nicht um eine zu lösende Rechtsfrage, sondern um eine Frage der Beweiswürdigung, über welche das Bundesfinanzgericht abschließend zu entscheiden hat. Die Revision war daher als nicht zulässig zu erklären.

Linz, am 27. September 2018