

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin A in der Beschwerdesache B, vertreten durch LeitnerLeitner Steuerberatung GmbH, Ottensheimer Straße 32, 4040 Linz , über die Beschwerde vom 21.09.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Braunau Ried Schärding vom 07.09.2017, betreffend Einkommensteuer 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

zu versteuerndes Einkommen: 268.129,67 €

Einkommensteuer: 124.117,87 €

festgesetzte Einkommensteuer: 116.069,00 €

Abgabennachforderung: 1.185,00 €

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

Entscheidungsgründe

Der nunmehrige Bf übertrug seine bisher als Einzelunternehmen geführte Facharztordination in eine offene Gesellschaft, die er unter Anwendung des Art. IV Umgründungssteuergesetz mit Wirkung ab 1.1.2016 als Gemeinschaftspraxis mit einem anderen Arzt (idF A) gegründet hatte. Der Bf übertrug lt. Zusammenschlussvertrag vom 11.11.2015 insbesondere alle in der (innerhalb von 9 Monaten) zu erstellenden Bilanz dargestellten aktiven und passiven Vermögenswerte, den mangels steuerlicher Anschaffungskosten nicht bilanzierten Patientenstock und Firmenwert sowie Arbeits- und Dienstverhältnisse mit Mitarbeitern. Er

hielt zurück und führte in das steuerliche Sonderbetriebsvermögen über ein Ordinationsgebäude, seinen PKW, Wertpapiere, Forderungen und Halbfertige zum Zusammenschlussstichtag (31.12.2015). – A brachte seine Arbeitsleistung ein. Im Hinblick auf die Einlagen entsprach die Vermögensbeteiligung des Bf 100% und die des A 0%. Im Hinblick auf die Einlagen und die Arbeitsleistungen wurde eine Beteiligung am Gesellschaftsergebnis von 66,67% für den Bf und 33,33% für A vereinbart.

Obige Ausführungen wurden im Gesellschaftsvertrag vom 11.11.2015 wiederholt und weiters angeführt, dass die Gesellschaft am Tag ihrer Eintragung ins Firmenbuch beginne und ohne Aufkündigung am 31.3.2020 ende. Bei Einhaltung der Bestimmungen des oö Gruppenpraxis-Gesamtvertrags idgF werde die Gesellschaft den Kassenvertrag vom 1.1.2016 bis 31.3.2020 erhalten. Die Übertragung, Teilung oder Belastung von Gesellschaftsanteilen bedarf zu ihrer Wirksamkeit des Gesellschafterbeschlusses sowie ist auf die Zustimmungspflichten der oö Ärztekammer und der für den Kassenvertrag der Gruppenpraxis zuständigen Sozialversicherungsanstalt zu achten. Der Preis für die Übernahme des Geschäftsanteils durch einen Mitgesellschafter bestimmt sich mangels anderer Vereinbarung nach Punkt XIII, Absatz 3, wonach der Übernahmepreis nach den Grundsätzen der entsprechenden berufs- und kassenrechtlichen Regelungen zu ermitteln ist.

Lt. nicht datierter Abtretungsvereinbarung „zugleich Gesellschaftsvertragsnachtrag“ vereinbarten der Bf und A, dass mit Wirkung zum 1.1.2016 der Bf seine Vermögensbeteiligung von 100% auf 66,67% herabsetze und die des A auf 33,33% erhöht wird. Als Gegenleistung für die Herabsetzung erhält der Bf von A zum 31.12.2016 einen Abfindungsbetrag von 17.950.- €, dem die „Substanzablösberechnung vom 1.9.2015 zugrunde liegt“. Der Abfindungsbetrag wurde „gemäß dem Ärztekammermodell ermittelt und dabei der Wert des Kundenstocks nicht angesetzt, der erst bei Übertragung des restlichen OG-Anteils im Rahmen des Nachfolgemodells angesetzt wird“.

Im nunmehr in Beschwerde gezogenen Einkommensteuerbescheid folgte das Finanzamt nicht der Rechtsmeinung des Bf und brachte idF § 23 Abs.1 UmgrStG nicht zur Anwendung. Das Finanzamt argumentierte im Wesentlichen damit, dass die Eintragung der OG ins Firmenbuch am 14.11.2015 erfolgte, im am 11.11.2015 unterfertigten Antrag auf Eintragung der OG ins Firmenbuch sich folgender Passus befindet : „Der Gesellschaftsvertrag wurde der oö Ärztekammer zur Prüfung und Genehmigung vorgelegt. Standesrechtlich bestehen keine Bedenken gegen den Vertragsinhalt sowie die Eintragung der Gesellschaft ins Firmenbuch.“ – In § 3 Abs.2 lit.d des Gruppenpraxis-Gesamtvertrags werde für die Anerkennung von Modell 2 durch die oö Ärztekammer eine mindestens 30%-ige Beteiligung des Juniorpartners an der OG gefordert. Der Sachverhalt lasse den Schluss zu, dass die Abtretungsvereinbarung bereits vor der Eintragung der OG ins Firmenbuch der oö Ärztekammer mitvorgelegt wurde, da

andernfalls eine Zustimmung der Ärztekammer nicht erteilt worden wäre. Jedenfalls sei durch das in § 3 Abs.2 lit.d des Gruppenpraxis-Gesamtvertrags vorgegebene Mindestbeteiligungsausmaß des Juniorpartners davon auszugehen, dass unabhängig vom genauen zeitlichen Ablauf ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Zusammenschluss und dem Erwerb der Substanzbeteiligung gesehen werden müsse. „Der gesellschaftsrechtliche und der rechtsgeschäftliche Schritt“ seien somit als Einheit zur Erreichung des vorgegebenen Ziels zu interpretieren: aufgrund der Abgeltung der 33%-igen Substanzbeteiligung iHv 17.950.- € liege somit eine unzulässige Gegenleistung anlässlich des Zusammenschlusses vor und könne Art IV UmgrStG nicht zur Anwendung gelangen.

In einer rechtzeitig dagegen eingebrachten Beschwerde wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass das Ärztekammermodell 2 nicht vorsehe, dass das Ergebnis nur durch einen einzigen Vertrag, nämlich einen Sacheinlagevertrag mit Gegenleistung in Form von Gesellschaftsanteilen und in Form einer Ablösezahlung erreicht werden dürfe. Dieses Verständnis würde bedeuten, dass das Ärztekammermodell 2 steuerlich nur in Form eines verunglückten Zusammenschlusses mit Gesamtgewinnrealisierung umgesetzt werden könne. Der rechtliche Weg sei den Vertragsparteien überlassen und anerkenne die Ärztekammer auch die Kombination eines Gesellschaftsvertrags und eines Veräußerungsvertrags. Es lägen dann juristisch zwei verschiedene Übertragungsakte vor; dass sie gewollt sind, ändere nichts daran, dass es zwei verschiedene und also für sich zu beurteilende Verträge sind. Auch das Steuerrecht anerkenne die Kombination mehrerer Verträge auf einen Stichtag; Bei der Kombination mehrerer Umgründungen gäbe es den in § 39 UmgrStG vorgesehenen Umgründungsplan. Oft erfolgen Umgründungen gerade zum Zweck einer Unternehmensveräußerung : Umgründung und Veräußerung seien dann dennoch jeweils für sich rechtlich zu beurteilen. Das Finanzamt dürfe nicht einen durch die Parteien gewählten Vertragsweg ausblenden und durch einen hypothetischen anderen Weg (einheitlicher Einlagevertrag mit gemischter Gegenleistung) ersetzen, der zudem zu einer überschießenden und unsachlichen Besteuerung führen würde (Besteuerung von 100% des Betriebs, obwohl der Veräußerungserlös nur für 33,33% erzielt wurde), die Steuer also höher als der Veräußerungserlös wäre, was eine geradezu denk unmögliche gleichheitswidrige Besteuerung bedeute. Der durch die Parteien gewählte Weg führe im Gegenzug zu einer angemessenen Besteuerung der erhaltenen 33,33 %-igen Substanzablöse.

Eine Einschränkung der Vertragsautonomie des Steuerpflichtigen bestehe nur bei steuerlichem Missbrauch: die Kombination mehrerer Verträge könne gemäß § 44 UmgrStG nur Missbrauch sein, wenn sie völlig ungewöhnlich sei, etwa die ursprüngliche Ausgangssituation herbeiführe. Hier führten die beiden Verträge jedoch nicht zur Ausgangssituation zurück, sondern führten eine Gesellschaft mit Beteiligung (66,67% : 33,33%) im Vergleich zur Ausgangssituation (Einzelunternehmen mit 100%) herbei. Auch

würden keine Steuern vermieden, sondern würde der Bf den erhaltenen Preis für die abgetretenen Anteile 2016 zum vollen Steuersatz versteuern.

Das gewünschte Ergebnis hätte auch durch Umkehrung der Vertragsreihenfolge erreicht werden können. Zu diesem Betriebsquotenverkauf habe der UFS entschieden, dass eine Anteilsübertragung und eine Gesellschaftsgründung vorliegen ((24.8.2006, RV/0566-L/05).

Die vereinbarte Kaufpreiszahlung stelle auch wirtschaftlich keine Gegenleistung für die Übertragung des Betriebs auf eine OG dar, da der Bf nach der Einlage weiterhin 100% an der Substanzbeteiligung der OG hielt. Der Kaufpreis wurde erst dafür geleistet, dass der Bf dem Juniorpartner nach erfolgter Gesellschaftsgründung 33,33% der Anteile an dieser neu gegründeten Gesellschaft abtrat. Beide Verträge seien für sich zu beurteilen.

In einer abweisenden BVE bezog sich das Finanzamt auf die Bescheidbegründung zum in Beschwerde gezogenen Bescheid und führte aus, dass „der gesellschaftsrechtliche und der rechtsgeschäftliche Schritt als Einheit zur Erreichung des vorgegebenen Ziels zu interpretieren“ seien und es sich also um einen einheitlichen Vorgang handle

Im rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass weder Missbrauch noch ein Scheingeschäft vorliegen. Vielmehr entspreche das wirtschaftlich gewollte dem vertraglich vereinbarten, also eine Gesellschaft zu gründen und dann 1/3 der Anteile zu verkaufen. Selbst wenn die Vereinbarungen in nur einem Vertrag zusammengefasst worden wären, wäre die Zahlung des A nicht die Gegenleistung für die Einlage des Betriebs in die OG (wovon er nicht profitiert hätte, solange er keine Substanzbeteiligung an der OG hatte), sondern eine Gegenleistung für die folgende Abtretung von 33,33% der Anteile gewesen.

Ein gestellter Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat wurde mit Schreiben vom 4. und 8.10.2019 zurückgenommen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gem. § 23 Abs.1 UmgrStG liegt ein Zusammenschluss iSdBG vor, wenn Vermögen (Abs.2) ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschafterrechten auf Grundlage eines schriftlichen Zusammenschlussvertrages (Gesellschaftsvertrages) und einer Zusammenschlussbilanz einer Personengesellschaft tatsächlich übertragen wird. ... Gem. Abs.2 leg.cit.zählen zum Vermögen nur Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile iSd § 12 Abs.2. Gem. Abs.3 leg.cit. sind Personengesellschaften Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind.

Gem. § 12 Abs.2 Z 1 UmgrStG zählen zum Vermögen nur Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gem. § 2 Abs.3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dienen,

Bei Subsumierung des beschwerdegegenständlichen Sachverhalts unter die anzuwendenden Normen ergibt sich unzweifelhaft, dass der Bf Vermögen iSd §§ 23 Abs.1 und 2 sowie 12 Abs.2 Z 1 leg.cit. – und zwar die bisher als Einzelunternehmen geführte Facharztordination, insbesondere alle in der (innerhalb von 9 Monaten) zu erstellenden Bilanz dargestellten aktiven und passiven Vermögenswerte, den mangels steuerlicher Anschaffungskosten nicht bilanzierten Patientenstock und Firmenwert sowie Arbeits- und Dienstverhältnisse mit Mitarbeitern - (unter Zurückbehaltung und Überführung in das steuerliche Sondervermögen einzelner oa Güter wie etwa Ordinationsgebäude, PKW uä) auf Grundlage des schriftlichen Zusammenschlussvertrages vom 11.11.2015 zum Zusammenschlussstichtag 31.12.2015 tatsächlich übertrug gegen Gewährung von Gesellschafterrechten der mit Wirkung ab 1.1.2016 (Zusammenschlussstichtag 31.12.2015) in der Rechtsform einer Offenen Gesellschaft mit seinem Juniorpartner A gegründeten Gemeinschaftspraxis.

Lt. Hübner-Schwarzinger/Six in Kofler, UmgrStg 5, § 23 Rz 24 ist es herrschende Ansicht und Wille des Gesetzgebers (ErlRV UmgrStG, 266 Blg NR 18. GP, 32), dass zumindest durch einen Zusammenschlusspartner Vermögen iSd Abs.2 übertragen werden muss (gegenständlich durch den Bf), nicht jedoch von allen zusammenschlussbeteiligten Personen (dh. dass die hier nicht erfolgte Vermögensübertragung durch A nicht schädlich ist). - Lt. Hübner-Schwarzinger/Six in Kofler, UmgrStg 5, § 23 Rz 26 können die nicht Vermögen iSd § 23 Abs.2 übertragenden Zusammenschlusspartner bloß ihre Arbeitskraft als Einlage leisten (wie gegenständlich durch A geschehen).

Lt. Hübner-Schwarzinger/Six in Kofler, UmgrStg 5, § 23 Rz 36 und 37 ist Anwendungsvoraussetzung für den Zusammenschluss iSd Art IV die ausschließliche Gewährung von Gesellschafterrechten als Gegenleistung für die Übertragung von Vermögen. Mangels Definition des Begriffs „Gesellschafterrecht“ in Art IV hat eine Auslegung nach Einkommensteuerrecht zu erfolgen. Judikatur (VwGH 29.21.2009, 2008/16/0126), FV und die hL verstehen unter „Gewährung von Gesellschafterrechten jede positive Veränderung der Rechtsstellung des Gesellschafters“... Durch eine ausschließliche Gewährung von

Vermögensrechten in Form einer Substanzbeteiligung wird diese Anwendungsvoraussetzung also unstrittig erfüllt, wobei das Ausschließlichkeitserfordernis auch nicht dadurch verletzt wird, dass die Gegenleistung an den Übertragenden neben einer Substanzbeteiligung auch andere Gesellschafterrechte, wie etwa eine von ihr abweichende höhere Gewinnbeteiligung ... umfasst. Die ausschließliche Gewährung von Gesellschafterrechten in Form von Gewinnbeteiligungen ist für den Fall des Beitritts eines reinen Arbeitsgesellschafters offenbar zu bejahen. Die nötigen Voraussetzungen für die Anwendung des Art IV sind aus der Zusammenschau des Zusammenschluss- und des Gesellschaftsvertrages zu beurteilen, beide Verträge sind also als Einheit zu sehen. Die Gewährung einer prozentuellen Beteiligung am Vermögen einer Gesellschaft kann in der Gründungsphase durchaus einer Gewährung von Gesellschafterrechten gleichgesetzt werden. Enthält also der Gesellschaftsvertrag explizite Bestimmungen über das Ausmaß der Vermögensbeteiligung, ist diese Voraussetzung des UmgrStG erfüllt (BFG 28.5.2015, RV/5100045/2012).

Bei Betrachtung des gegenständlichen Zusammenschlussvertrags und des gegenständlichen Gesellschaftsvertrags ist eindeutig festzustellen, dass in beiden Verträgen die Substanzbeteiligung des Bf mit 100% und des A mit 0% festgelegt wurde, während die Ergebnisbeteiligung 66,67% (für den Bf) und 33,33% (für A) beträgt. Es ist idF davon auszugehen, dass in der Gründungsphase die prozentuelle Beteiligung am Vermögen der Gesellschaft (hier OG) einer Gewährung von Gesellschafterrechten des Bf als Gegenleistung für die von ihm getätigte Vermögensübertragung gleichzusetzen ist. Es geht bei gemeinsamer Sicht dieser beiden Verträge nicht hervor, dass dem Bf statt oder neben der Gewährung der in den oa Verträgen beschriebenen Gesellschafterrechte auch Geldleistungen gewährt wurden (sh Hübner-Schwarzinger/Six in Kofler, UmgrStg 5, § 23 Rz 41).

Was nun die undatierte Abtretungsvereinbarung betrifft, so ist wesentlich festzuhalten, dass die wesentlichen Verträge, die zur positiven Anwendung des Art IV UmgrStG führen (wie oa Abschluss des Zusammenschlussvertrags und des Gesellschaftsvertrags), bereits gesetzt waren, ansonsten eine „Abtretungsvereinbarung“ zum Gesellschaftsvertrag, respektive „Gesellschaftsvertragsnachtrag“ nicht möglich gewesen wäre. In der darin fixierten Gegenleistung des A für die in der Abtretungsvereinbarung herabgesetzte Vermögensbeteiligung des Bf zugunsten einer Vermögensbeteiligung des A ist demnach eine Gegenleistung für eine Anteilsverschiebung zu sehen, die erst nach Gründung der OG erfolgte: es ist aus dem Gesamtzusammenhang der aktenkundigen Vertragskonvolute eindeutig ersichtlich, dass der Bf in der „Abtretungsvereinbarung“ eine Substanzbeteiligung von 100% an der OG herabsetzte, die er bei Gründung der OG noch nicht hatte: bei Gründung der OG brachte er Vermögen ein, wofür ihm als Gegenleistung eine Substanzbeteiligung von 100% zuerkannt wurde. Da bei Übertragung des Vermögens des Bf in die übernehmende Personengesellschaft (OG) die Gegenleistung nur in Gesellschaftsrechten des Bf bestand, ist § 23 UmgrStG anzuwenden (Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, Umgründungssteuergesetz 5 (2015) § 23 Rz 75). – Die geschilderte

beschwerdegegenständliche Vorgangsweise spiegelt die wirtschaftliche Realität wider und wurde sie aus triftigen wirtschaftlichen Gründen – und zwar der Gegenleistung für eine Anteilsverschiebung, die erst nach Gründung der OG erfolgte – gewählt, weshalb ein steuerlicher Missbrauchsverdacht nicht im Raum steht und idF nicht weiter zu behandeln ist.

Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden

Eine Revision an den VwGH ist nicht zulässig. Gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG kann gegen das Erkenntnis eines Verwaltungsgerichtes Revision erhoben werden, wenn es von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere wenn eine Rechtsprechung des VwGH fehlt.

Das gegenständliche Erkenntnis gründet auf der Auslegung des Begriffs des Gesellschafterrechts und der Gewährung von Gesellschafterrechten . Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung liegen nicht vor.

Da die Berechnung der Steuer dem (mit Bescheid vom 7.9.2017 gem. § 299 BAO aufgehobenen) Einkommensteuerbescheid 2015 vom 24.10.2016 entspricht, war die Beilage eines Berechnungsblattes obsolet.

Linz, am 9. Jänner 2020