



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 4

GZ. RV/1454-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adresse, vertreten durch Brunnmayr/Poimer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 4020 Linz, Museumstraße 31, vom 28. Mai 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 1. Februar 2001 betreffend **Festsetzung der Umsatzsteuer für März 2000** entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Monat	Art	Höhe	Art	Höhe
März	Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen, sonstige Leistungen, den Eigenverbrauch und Anzahlungen	557.442,00 S	Umsatzsteuer (20 %)	111.488,40 S
			abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatz-steuer	-272.970,41 S
gerundet				-161.482,00S
festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)				-11.735,35 €

Entscheidungsgründe

1. Im zwischen den persönlich haftenden Gesellschaftern M&H geschlossenen **Gesellschaftsvertrag vom 7. Jänner 1998** der Firma Bw. (berufungswerbende Gesellschaft) erklärten beide Vertragsparteien für sich und ihre Rechtsnachfolger die ausdrückliche Einwilligung, dass die Firma auch nach dem Ausscheiden aus der Gesellschaft, aus welchen Gründen immer, unverändert fortgeführt werden könne.

Der am **17. Mai 2000** zwischen HD und AB sowie der Firma Bw. abgeschlossene **Zusammenschlussvertrag** beinhaltet folgende wesentliche Vertragselemente:

„1) Herr MH und Herr HH sind persönlich haftende Gesellschafter der....seit 15.12.1994 existierenden Firma Bw. mit dem Sitz in.....Gegenstand des Unternehmens ist der Innenausbau.

Die Herren HD und AB sind Private, die ihr Kapital unternehmerisch anlegen wollen.

2) Die Vertragsparteien beabsichtigen den Zusammenschluss zu einer Kommanditgesellschaft nach Artikel 4 Umgründungssteuergesetz, an welcher Herr HH als persönlich haftender Gesellschafter, die Herren MH, HD und AB als Kommanditisten beteiligt sind und auf welche Gesellschaft die Firma Bw. ihr Unternehmen ausschließlich gegen Gewähr von Gesellschaftsanteilen überträgt.

3) Die Vertragsteile vereinbaren sohin den Zusammenschluss zu einer Kommanditgesellschaft unter der Firma KG.....Zur Durchführung dieses Zusammenschlusses überträgt die Firma Bw. ihr Vermögen mit allen Rechten und Verbindlichkeiten als Gesamtsache auf der Grundlage der zum 31.03.2000 erstellten Zusammenschlussbilanz (= Übertragungsbilanz), welche ebenso wie die zum 31.03.2000 erstellten Schlussbilanz für den gesamten Betrieb des übertragenen Unternehmens diesem Vertrag als Beilage angeschlossen ist bzw nach Vorliegen angeschlossen wird, unter Fortführung der steuerlich maßgeblichen Buchwerte mit dem Stichtag dieser Bilanz ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen auf die Firma KG.....und diese erklärt die Vertragsannahme.....

4) Für diesen Zusammenschluss werden die steuerrechtlichen Begünstigungen des Artikel IV Umgründungssteuergesetz in der derzeit geltenden Fassung in Anspruch genommen, Übertragungsstichtag ist der 31.03.2000 bzw 01.04.2000.

.....

8) Festgehalten wird, dass das übertragene Vermögen nach der zum 31.03.2000 erstellten Zusammenschlussbilanz Aktiva in der Höhe von 1,170.975,- aufweist. Auf Grund des von der Firma X-Betriebsberatung GmbH erstellten Bewertungsgutachtens ergibt sich somit ein

positiver Verkehrswert des übertragenen Vermögens, sowohl zum Stichtag der Zusammenschlussbilanz als auch zum heutigen Tage.

9) Dieser Zusammenschlussvertrag wird ausdrücklich unter der aufschiebenden Bedingung abgeschlossen, dass der hiermit vereinbarte Zusammenschluss auch tatsächlich im Firmenbuch eingetragen wird.“

Im ebenfalls am **17. Mai 2000** zwischen HH als persönlich haftender Gesellschafter und den Kommanditisten MH, HD und AB geschlossenen **Kommanditgesellschaftsvertrag** wird unter Punkt IV. Folgendes bestimmt:

„1)....Das Gesellschaftskapital der Gesellschaft beträgt S 2,780.000,-. Herr HH ist als persönlich haftender Gesellschafter mit einer nur für die gesellschaftsinterne Verrechnung maßgeblichen Kapitaleinlage von S 1,112.000,- beteiligt und brachte in Anrechnung hierauf seinen Anteil an der Firma Bw. mit allen Aktiven und Passiven unter Fortführung der Buchwerte und unter anderem in der Bestimmung des Strukturverbesserungsgesetzes ein, bringt darüber hinaus in die Gesellschaft seine Arbeitsleistung durch Übernahme der Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft ein.

2) Kommanditisten sind Herr MH,..., der seine Kommandit- und Haftungseinlage in Höhe von S 611.600,- durch Einbringung seines Anteiles an der Firma Bw. mit allen Aktiven und Passiven unter Fortführung der Buchwerte und unter anderem in der Bestimmung des Strukturverbesserungsgesetzes leistet. Herr HD,..., ist als weiterer Kommanditist mit einer Kommandit- und Haftungseinlage von S 500.000,- beteiligt. Herr AB,, ist als weiterer Kommanditist mit einer Kommandit- und Haftungseinlage von S 500.000,- beteiligt.

3) Am Gesellschaftskapital einschließlich der stillen Reserven und am Unternehmenswert sind die Gesellschafter verhältnismäßig durch ihre Einlage am gesamten Gesellschaftskapital beteiligt.“

Der Antrag auf Neueintragung der Firma KG langte am 30. Mai 2000 beim Landesgericht Steyr ein und wurde am **6. Juni 2000** in das **Firmenbuch eingetragen**.

Mit **Beschluss vom 18. Oktober 2000** wies das **Landesgericht Steyr** den am 7. Juli 2000 gestellten Antrag auf Löschung der OEG infolge Einbringung des Unternehmens nach Art IV UmgrStG in eine KG mit folgender Begründung ab:

„Mit Eingabe vom 30. Mai 2000 beantragten die Gesellschafter HH, MH, HD und AB die Neueintragung der mit Gesellschaftsvertrag vom 17. Mai 2000 gegründeten KG und brachten vor, dass die Antragsteller bereits seit 15. November 1994 unter derselben Anschrift ein Handelsgewerbe betreiben. Die KG wurde am 6. Juni 2000 zu FN xyz s in das Firmenbuch eingetragen.

Mit dem im Spruch zitierten Antrag zu FN abc k begehren die beiden Gesellschafter MH und HH die Löschung der Bw. unter Berufung auf einen Zusammenschlussvertrag vom 17. Mai 2000, aufgrund dessen die Bw. in die KG gemäß Art. IV UmgrStG eingebracht worden sei. Vorgelegt wurde nur der bezogene Zusammenschlussvertrag, aus dem sich ergibt, dass M&H als persönlich haftende Gesellschafter der seit 15.12.1994 existenten Bw. sowie HD und AB als kapitalgebende Private sich zur KG zusammenschließen und die Bw. ihr Unternehmen ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen auf diese KG nach Art. IV UmgrStG überträgt. Dieser Zusammenschlussvertrag wurde „ausdrücklich unter der aufschiebenden Bedingung abgeschlossen, dass der hiemit vereinbarte Zusammenschluss auch tatsächlich im Firmenbuch eingetragen wird“ (Punkt 9. des Zusammenschlussvertrages).

Die Eintragung dieses Zusammenschlusses im Firmenbuch ist bei der Neueintragung der KG unterblieben, weil die Antragsteller dies nicht beantragt, nicht darauf hingewiesen und die diesbezüglich erforderlichen Urkunden auch nicht vorgelegt haben. Eine Nachholung dieses Versäumnisses ist nicht mehr möglich. Daraus gibt sich schlüssig die Abweisung des gegenständlichen Löschantrages.“

Am **16. September 2000** erfolgte schließlich die Löschung der berufungswerbenden Gesellschaft im Firmenbuch.

2. Im Zuge einer **Prüfung gemäß § 151 BAO** der Umsatzsteuervoranmeldungen der Monate Jänner bis November 2000 stellte die Prüferin Folgendes fest:

Die berufungswerbende Gesellschaft habe per 31. März 2000 ihre Tätigkeit beendet. Der Betrieb sei von der Firma KG weitergeführt worden. Die zum Zeitpunkt der Betriebseinstellung der berufungswerbenden Gesellschaft vorhandenen Warenvorräte und Anlagegüter seien von der Nachfolgefirma KG verwendet bzw verkauft worden. Der Übergang der oben angeführten Bestände von der OEG zur KG sei als Lieferung gemäß § 1 UStG zu beurteilen und daher der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Inventurbestand per 31.03.2000:

Waren	Fa. HS	1,192.310,- S
	Fa. EI	1,887.615,- S
	Lt. Aufstellung der Firma:	3,079.925,- S
Anlagegüter	LKW Ducato (lt. Konkursantrag)	130.000,- S
		3,209.925,- S

Für den Monat April 2000 sei eine Umsatzsteuerzahlung iHv 58.025,- S geleistet worden. Da der Betrieb der Firma Bw. zu diesem Zeitpunkt nicht mehr bestand habe, werde die Buchung der Umsatzsteuer 04/2000 auf Null gestellt und gleichzeitig erfolge eine Festsetzung für diesen Monat bei der Firma KG in Höhe von -13.622,- S laut der im Zuge der Prüfung vorgelegten berichtigten Umsatzsteuervoranmeldung.

Die Umsatzsteuer für März 2000 berechne sich daher wie folgt:

Gesamtbetrag der Entgelte lt. UVA	557.442,00
Erhöhung BP	3,209.925,00
Gesamtbetrag der Entgelte lt. BP	3,767.367,00
Davon 20 % USt	753.473,40
Abziehbare Vorsteuer lt. UVA	-272.970,41
Zahllast lt. BP, gerundet	480.503,00

Das Finanzamt folgte der Rechtsansicht der Prüferin und setzte mit **Bescheid vom 1. Februar 2001** die **Umsatzsteuer** für den Monat **März 2000** in Höhe von 753.473,40 fest. Nach Abzug der Vorsteuern ergab sich eine Zahllast im Ausmaß von 480.503,- S.

In der dagegen eingebrachten **Berufung vom 28. Mai 2001** begehrte die berufungswerbende Gesellschaft die ersatzlose Aufhebung des Festsetzungsbescheides. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass lediglich der Zusammenschlussvertrag unter der Bedingung der Anwendbarkeit des Umgründungssteuergesetzes abgeschlossen worden sei, nicht jedoch auch der Gesellschaftsvertrag. Auf Basis der zum 31.03.2000 erstellten Zusammenschlussbilanz und der ebenfalls zum 31.03.2000 erstellten Schlussbilanz sollte die berufungswerbende Gesellschaft ihr Vermögen mit allen Rechten und Verbindlichkeiten als Gesamtsache unter Fortführung der steuerlich maßgeblichen Buchwerte und ausschließlich gegen Gewährung von Geschäftsanteilen auf die übernehmende KG übertragen. In diesem Zusammenhang habe die Firma X Betriebsberatung GmbH ein Bewertungsgutachten erstellt, aus welchem sich ein positiver Verkehrswert des übertragenen Vermögens zum Stichtag der Zusammenschlussbilanz ergeben habe.

Das Firmenbuchgericht habe die Eintragung des Zusammenschlusses im Zusammenhang mit der Neueintragung der KG unterlassen, weil die für diese Eintragung des Zusammenschlusses notwendigen Urkunden zu diesem Zeitpunkt nicht vorgelegt worden wären. Für die Anwendung des Art. IV UmgrStG sei jedoch eine Firmenbucheintragung nicht notwendig.

§ 23 Abs 1 UmgrStG spreche von einem Zusammenschlussvertrag (Gesellschaftsvertrag). Das HGB kenne keinen Terminus „Zusammenschlussvertrag“ und auch nicht die Eintragung eines Zusammenschlussvertrages. Lediglich gemäß § 3 Z 15 FBG seien Vorgänge, durch die ein Betrieb oder Teilbetrieb übertragen werden sowie deren Rechtsgrund beim Erwerber und beim Veräußerer einzutragen. Diese Eintragung sei jedoch bloß deklarativ. Ein Zusammenschlussvertrag im Sinne des Art IV UmgrStG sei immer ein Gesellschaftsvertrag. Es sei daher davon auszugehen, dass der vorliegende Zusammenschlussvertrag – Gesellschaftsvertrag rechtlich beachtlich sei, da der Zusammenschluss, das ist die Gesellschaftsgründung, ins Firmenbuch eingetragen worden sei.

Somit lägen sämtliche Voraussetzungen des § 23 UmgrStG zum Zusammenschlussstichtag vor.

Das Firmenbuchgericht habe ausschließlich den Gesellschaftsvertrag bzw die Neugründung der KG eingetragen, nicht jedoch auch den Zusammenschluss beider Unternehmen. Aus diesem Grund hätten für einen gewissen Zeitraum sowohl die OEG als auch die KG existiert. Mit Antrag vom 3. Juli 2000 sei die Löschung der OEG in Folge Einbringung des Unternehmens nach Art IV UmgrStG in eine KG beantragt worden. Dieser Antrag sei jedoch mit Beschluss des Landesgerichtes vom 18. Oktober 2000 abgewiesen worden. Mit Schriftsatz vom 8. September 2000 habe der rechtliche Vertreter neuerlich die Löschung der Bw. beantragt. Mit Beschluss des Landesgerichtes sei schließlich die Löschung der Firma erfolgt.

Der Bescheid sei rechtswidrig, da weder im Umgründungssteuergesetz noch in den korrespondierenden Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes eine Bestimmung hinsichtlich einer Rückwirkungsfiktion im Bereich der Umsatzsteuer existiere. Eine Lieferung der Inventurbestände zum 31.03.2000 habe nie stattgefunden habe und könne daher auch nicht Gegenstand einer Besteuerung sein. Eine Vorschreibung der Umsatzsteuer insbesondere für die Monate März und April sei daher mangels Rückwirkungsfiktion im Umsatzsteuergesetz denkunmöglich und würde jedenfalls der geltenden Gesetzeslage widersprechen.

Im **Vorhalt vom 25. Oktober 2001** ersuchte das Finanzamt um Vorlage der in der Berufung angesprochenen Unterlagen, welche die Voraussetzungen der Anwendbarkeit des Umgründungssteuergesetzes nachweisen sollten.

Im **Antwortschreiben vom 22. November 2001** legte die berufungswerbende Gesellschaft die ersten sieben Seiten eines „W - Beratungsberichtes“ über die Bw. vom 8. März 2000 als Nachweis des positiven Verkehrswertes im Zeitpunkt des Zusammenschlusses vor. In diesem Bericht wurde der Unternehmenswert mit einer Bandbreite von 3,7 Mio S bis 6,1 Mio S berechnet. Hinsichtlich der restlichen Unterlagen wurde auf den Masseverwalter verwiesen.

Zur **Berufung** gab der Prüfer im Schriftsatz vom **8. Jänner 2002** eine **Stellungnahme** ab:

Die im Vorhalt angeforderten Unterlagen seien noch nicht vorgelegt worden. Mit Beschluss vom 5. Juni 2000 habe das Landesgericht die Neueintragung der Firma KG bewilligt. Dass diese Neugründung auf einen Zusammenschluss gemäß Art IV UmgrStG beruhe, sei aus dem Firmenbuch nicht ersichtlich. Der Übergang der Warenvorräte und des Anlagevermögens stelle daher eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung dar und unterliege damit der Umsatzsteuer mit 20 Prozent.

Im **Schreiben vom 18. Oktober 2002** ergänzte der steuerliche Vertreter die Ausführungen der Berufung. Außer Streit stehe, dass die KG gegründet worden sei. Im Gesellschaftsvertrag der KG sei unter Punkt IV festgehalten, dass Herr HH und Herr MH ihre Anteile an der Bw. der KG als Einlage übertragen hätten. Sacheinlagen eines Gesellschafters aus seinem Privatvermögen seien aber nicht steuerbar.

3. Das Finanzamt legte sodann die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Im **Vorhalt vom 7. März 2006** wurde die berufungswerbende Gesellschaft um Vorlage der Schlussbilanz der Bw. zum 30. März 2000, der Zusammenschlussbilanz und der restlichen Seiten des „W -Beratungsberichtes“ vom 8. März 2000 ersucht.

Im **Schriftsatz vom 11. April 2006 bzw im Telefax vom 5. April 2006** wies die berufungswerbende Gesellschaft darauf hin, dass die Klärung der Frage, ob ein durch das Umgründungssteuergesetz geschützter Zusammenschluss vorliege, für die Entscheidung der Berufung nicht relevant sei, da es sich bei der Übertragung der Anteile um nicht steuerbare Sacheinlagen von Gesellschaftern aus deren Privatvermögen handle. Das Vermögen der berufungswerbenden Gesellschaft sei als Folge dieser Sacheinlagen im Wege einer nicht umsatzsteuerbaren Anwachsung nach §142 HGB auf die KG übergegangen.

Diese Schriftsätze wurden der Abgabenbehörde erster Instanz zur Kenntnisnahme übermittelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Im berufungsgegenständlichen Zeitraum waren M&H persönlich haftende Gesellschafter der Berufungswerberin, die im Jahr 1994 als Offene Erwerbsgesellschaft (OEG) im Sinne des **§ 1 Z 1 Erwerbsgesellschaftengesetz (EGG)** gegründet wurde.

Aus dem Zusammenschlussvertrag vom 17. Mai 2000 geht hervor, dass die Vertragsparteien (M&H, HD und AB) einen Zusammenschluss der berufungswerbende OEG mit der neu gegründete KG (im Folgenden KG genannt), unter Anwendung der steuerrechtlichen Begünstigungen des Umgründungssteuergesetzes beabsichtigten. Mit

Kommanditgesellschaftsvertrag ebenfalls vom 17. Mai 2000, brachten daher beide Gesellschafter ihre Anteile an der berufungswerbenden OEG als Sacheinlage in die KG ein. Auf Grund der Präambel des Gesellschaftsvertrages vom 7. Jänner 1998 und des Inhaltes des Zusammenschlussvertrages vom 17. Mai 2000 ist unstrittig, dass der Wille der Vertragsparteien auf Identitätserhaltung und Fortbestand der Gesellschaft gerichtet war, wenn auch in einer anderen Rechtsform unter Erweiterung der Gesellschafteranzahl.

Eine Eintragung des Zusammenschlusses im Firmenbuch unterblieb allerdings auf Grund bestimmter Versäumnisse der Vertragsparteien gegenüber dem Gericht. Der Antrag auf Löschung der berufungswerbenden OEG infolge Einbringung des Unternehmens nach Art IV UmgrStG in die KG wurde in der Folge abgewiesen und die OEG erst per 15. September 2000 im Firmenbuch gelöscht. Da der Zusammenschlussvertrag unter der aufschiebenden Bedingung abgeschlossen wurde, dass der Zusammenschluss auch tatsächlich im Firmenbuch eingetragen wird, wurde daraufhin von der Abgabenbehörde erster Instanz das Vorliegen eines Zusammenschlusses nach Art IV UmgrStG verneint und ein steuerpflichtiger Verkauf der Vermögensteile angenommen.

2. Nach § 4 Abs 1 EGG sind auf **eingetragene Erwerbsgesellschaften** die Vorschriften des Handelsgesetzbuches (HGB) und der Vierten Einführungsverordnung zum Handelsgesetzbuch über die offene Handelsgesellschaft und die Kommanditgesellschaft (EVHGB) anzuwenden. Gesellschafter einer OEG kann jeder sein kann, der rechtsfähig ist, somit auch – wie im vorliegenden Fall - eine Kommanditgesellschaft. Als Sacheinlage kommen Vermögenswerte aller Art in Betracht, daher auch die Beteiligung an einer Personengemeinschaft. Leistet der Gesellschafter eine Einlage, so erhält er als Gegenleistung eine Beteiligung an der Gesellschaft („Kapitalanteil“). Den Begriff des „Zusammenschlusses“ kennt das Handelsrecht nicht.

Hervorzuheben ist dabei die Trennung zwischen Gesellschafts- und Gesellschaftervermögen. Der Kapitalanteil drückt die Beteiligung des Gesellschafters an der Gesellschaft aus, das Vermögen der Gesellschaft ist hingegen sachenrechtlich der OEG als Rechtssubjekt zuzuordnen. Daraus folgt die strikte Trennung des Gesellschaftsvermögens vom Vermögen der Gesellschafter. Kein Gesellschafter kann daher über einzelne oder auch sämtliche Vermögensgegenstände verfügen.

Auf Grundlage des Kommanditgesellschaftsvertrags brachten beide Gesellschafter ihre Anteile an der OEG als Sacheinlage in die KG ein und schieden somit als Gesellschafter der OEG aus. Die Übertragung der Mitgliedschaft ist dabei als einaktiger Vorgang zu qualifizieren, womit es nicht erforderlich ist, den Gesellschafterwechsel gedanklich in das Ausscheiden und das Eintreten von Gesellschaftern zu zerlegen. Der Erwerber, somit die KG, wurde

Rechtsnachfolger der ausscheidenden Gesellschafter. An der Identität der berufungswerbenden OEG änderte der Mitgliederwechsel zunächst nichts (vgl. *Koppensteiner* in *Straube*, HGB², 453).

Durch diese Einlage wurde die KG allerdings einzige Gesellschafterin der berufungswerbenden OEG. Nach § 105 HGB letzter Satz ist aber eine Einmann-Gesellschaft für eine Personengesellschaft denkunmöglich, weil sie zumindest aus zwei Gesellschaftern bestehen muss. Wenn nun alle Gesellschaftsanteile durch Ausscheiden der Gesellschafter in einer Person zusammenfallen, erlischt die Gesellschaft und das Gesellschaftsvermögen fällt im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den verbleibenden Gesellschafter und zwar im Wege der **Anwachsung nach § 142 HGB** (VwGH 17.11.2004, 99/14/0254).

Da jedoch im vorliegenden Fall der verbleibende Gesellschafter eine Personengesellschaft darstellt, ist davon auszugehen, dass die KG nicht originär als Neugründung entstand, sondern derivativ durch **Umwandlung** eines bereits existierenden Rechtsträgers. Bei einem „identitätswahrenden“ Rechtsformwechsel wird das Gesellschaftsvermögen aber nicht vom bisherigen auf einen neuen Rechtsträger übertragen. Es findet vielmehr **kein Eigentümerwechsel** statt, sondern der bisherige Rechtsträger ändert lediglich sein „Rechtskleid“ (vgl. *Schummer*, Personengesellschaften, 6. Auflage, 26; *Torggler-Kucsko* in *Straube*, HGB², 322).

3. Obigen gesellschaftsrechtlichen Überlegungen folgend, ist daher auch bei der **umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung** zunächst zwischen Anteilsübertragung (Gesellschafterebene) und Übertragung des Gesellschaftsvermögens infolge Anwachsens (Gesellschaftsebene) zu differenzieren.

Die Hingabe der Anteile an der berufungswerbenden OEG als Sacheinlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an der KG stellen nach herrschender Meinung von Lehre und Rechtsprechung (*Ruppe*³, Umsatzsteuergesetz Kommentar, § 1, Tz 77ff; EuGH 26.06.2003, Rs C-442/01, „*KapHag Renditefonds*“) keinen steuerbaren Umsatz dar, sofern die Gesellschafter – wie im vorliegenden Fall – keine Unternehmer sind (die bloße Gesellschafterstellung vermittelt keine Unternehmereigenschaft).

Grundsätzlich berührt auch im Bereich des Umsatzsteuerrechts ein Gesellschafterwechsel selbst dann nicht die Identität der Gesellschaft, wenn sämtliche Gesellschafter gleichzeitig wechseln (VwGH 11.06.1991, 90/14/0048; *Kastner*, Grundriss des österreichischen Gesellschaftsrechts, 5. Auflage, 133). Maßgebend ist dabei, dass das Wirtschaftsgebilde nach außen weiterhin als derselbe Unternehmer auftritt (vgl. *Kranich/Siegl/Waba*, UStG 1972, § 3 Anm 477 ff). Da aber im gegenständlichen Fall nur ein Gesellschafter verblieben ist, gilt die OEG als Personengesellschaft als beendet und das Gesamthandeigentum verwandelt sich

im Wege der Universalsukzession durch Anwachsen in Alleineigentum der KG.

Umsatzsteuerrechtlich wird dieser Vorgang nach einhelliger Meinung von Lehre und Rechtsprechung (VwGH 02.12.1971, 1969/70; 06.09.1973, 855/72; 12.05.1966, 762/65; *Kranich/Siegl/Waba*, Kommentar zu Mehrwertsteuer, § 3, Anm 475) nicht als Geschäftsveräußerung im Ganzen gesehen, sondern lediglich als Auflösung der OEG, wobei dieser Vorgang **keine Liquidation der Gesellschaft** mit sich zieht, da die KG als Gesamtrechtsnachfolgerin das Unternehmen zweifelsfrei in wirtschaftlicher Hinsicht **unverändert fortführte** und deren **Identität** erhalten blieb. Mangels eines Leistungsaustausches ist der Vermögensübergang **kein umsatzsteuerbarer Vorgang**.

Abschließend stellt sich die Frage, ab welchem Zeitpunkt die berufungswerbende OEG ihre Unternehmereigenschaft und damit ihre Position als Umsatzsteuersubjekt verloren hat und in der Rechtsform der KG weitergeführt wurde. Hiezu ist hinsichtlich der neu gegründeten KG zwischen Errichtung und Entstehen der Gesellschaft zu differenzieren. Während die KG mit Abschluss des Gesellschaftsvertrags am 17. Mai 2000 im Innenverhältnis errichtet wurde, entstand die Gesellschaft erst mit konstitutiver Eintragung im Firmenbuch (§ 123 Abs 1 HGB) am 6. Juni 2000.

Da das Umsatzsteuergesetz keine Unternehmereigenschaft kraft Rechtsform kennt, wäre es denkbar, dass die KG bis zu ihrer Eintragung im Firmenbuch als Gesellschaft bürgerlichen Rechts Unternehmereigenschaft erlangt hätte. Hiezu vertritt der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung (26.03.2003, 2001/13/0302), dass eine vor Eintragung einer KEG ins Firmenbuch bestehende Gesellschaft bürgerlichen Rechts als Vorgründungsgesellschaft nur dann Unternehmereigenschaft zukommen könne, wenn sie durch nach außen hin erkennbare wirtschaftliche Aktivitäten Dritten gegenüber als Gesellschaft bürgerlichen Rechts in Erscheinung tritt. Wie aus der Aktenlage ersichtlich, trat die KG im berufungsgegenständlichen Zeitraum (März 2000) weder nach außen hin in Erscheinung, noch entfaltete sie wirtschaftliche Aktivitäten. Somit bestand zum Stichtag 31. März 2000 nur die berufungswerbende OEG, nicht nur aus handelsrechtlicher, sondern auch aus umsatzsteuerlicher Sicht.

Da das Umsatzsteuerrecht keine Rückwirkungsfiktion vorsieht, kann folglich der Übergang der umsatzsteuerlichen Zurechnung der der OEG zurechenbaren Umsätze zur KG frühestens mit dem Tag erfolgen, an dem der Zusammenschlussvertrag abgeschlossen wurde, also die Gesellschaft zumindest im Innenverhältnis bestanden hat und darüber hinaus auch als solche nach außen hin in Erscheinung getreten ist. Bis zu diesem Zeitpunkt bleibt die berufungswerbende OEG für die ihr zurechenbaren Umsätze umsatzsteuerpflichtig. Selbst bei Außerbetrachtlassen des Anwachsungstatbestandes hätte daher im März 2000 ein steuerpflichtiger Verkauf der Vermögensteile und somit ein Leistungsaustausch gar nicht

stattfinden können, da in diesem Besteuerungszeitraum die KG umsatzsteuerrechtlich noch nicht existent, dh noch nicht Unternehmer iSd Umsatzsteuergesetzes war. Einer Auseinandersetzung mit den Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes bedurfte es daher nicht.

Dem Berufungsbegehren war somit Folge zu geben.

Linz, am 12. Dezember 2006