



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Maria Grohe und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Gertraude Langheinrich, Mag. Harald Österreicher und Dr. Robert Zsifkovits über die Berufung der ehemaligen Gesellschafter der GesbR (mm, A-M, sM als Erben nach Herrn DI.M, DI.T, Dr.L, [vertreten durch Dr.D.B., Wien1] und S.) Wien8, vom 16. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17, vertreten durch Mag. Silvia Pruckner, vom 5. Dezember 2005 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2002 nach der am 19. Mai 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerber (Bw.), die bis zum Jahr 2002 in der Rechtsform einer GesbR ein Ziviltechnikerbüro betrieben, übermittelten die **Erklärung** der Einkünfte von Personengemeinschaften für das **Jahr 2002** am 14. November 2003 dem Finanzamt und wurden diese in der Folge mit **Bescheid gem. § 188 BAO vom 28.11.2003** erklärungsgemäß festgestellt.

Im Zeitraum Oktober 2004 und November 2005 fand bei den Bw. eine **Betriebsprüfung** betreffend die Jahre 2000 bis 2002 statt. Unter Anderem stellte die Betriebsprüfung fest, dass im Jahr 2002 hinsichtlich der Einbringung der Mitunternehmerschaft des Ingenieurbüro Sch. & Partner Ges.n.b.R. in die M.GmbH die Anwendung des Artikel III Umgründungssteuergesetz nicht zulässig sei, da das übertragene Vermögen den Einbringenden zum Einbringungsstichtag

nicht in vollem Umfang zurechenbar gewesen sei, weshalb es zur Aufdeckung der stillen Reserven zum 31.12.2002 komme.

Am 5. Dezember 2005 erließ das Finanzamt im wiederaufgenommenen Verfahren einen **Bescheid** hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO **für das Jahr 2002** und verwies begründend auf den Betriebsprüfungsbericht.

Hinsichtlich des einzigen nunmehr bekämpften Punktes „Einbringung“ **stellte die Betriebsprüfung nachfolgendes fest:**

„Die Ausübung der freiberuflichen Tätigkeit nach dem Zivilingenieurgesetz geschah bis Ende 2002 im Rahmen einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (Gesellschaftsvertrag vom 15.1.1987). Im Rückwirkungszeitraum (1 – 9/2003) erfolgten Maßnahmen nach dem Umgründungssteuergesetz (UmgrStG).

Mit Wirkung 31.12.2002 wurden die Anteile der geprüften Mitunternehmerschaft auf die M.GmbH übertragen.

Die Anteile der einbringenden Gesellschaft verteilten sich dabei auf Hrn. DI.T und Hrn. DI.M mit je 47,5% und auf Fr. Dr.L mit 5%. Dies aufgrund der Vereinbarung vom 29.9.2003, nach der Fr. S. ihre 25%ige Beteiligung mit Wirkung 31.12.2002 an die Gesellschafter Hr. DI.T und Hr. DI.M je zur Hälfte abgetreten hat.

Miteingebracht wurde auch Sonderbetriebsvermögen, insbesondere das Fr. Dr.L gehörende betrieblich genutzte Grundstück Wien8.

Gleichzeitig zum 31.12.2002 kam es zur Übertragung des operativen Betriebes des technischen Büros (Ziviltechniker) im Wege der Abspaltung von der M.GmbH auf die M-T.GmbH.

Somit verbleiben danach die M.GmbH, sodann umbenannt in L.GmbH als Eigentümerin der Liegenschaft Wien8 mit der Alleingesellschafterin Fr. Dr.L und die M-T.GmbH, technisches Büro mit den Gesellschaftern Hrn. DI.T zu 50% und Hrn. DI.M zu 50%. Diese übt ihre Ziviltechniker-Tätigkeit in den, von der L.GmbH gemieteten Räumen aus.

Die Anteile bzw. Anteilsabtretungen bei der S-P.GnbR zum 31.12.2002 betrugen

|      |     |
|------|-----|
| DI.T | 35% |
| DI.M | 35% |
| Dr.L | 5%  |
| S.   | 25% |

Zum 29.9.2003 betrugen die Anteile bei der S-P.GnbR jeweils

|      |       |
|------|-------|
| DI.T | 47,5% |
| DI.M | 47,5% |

|      |    |
|------|----|
| Dr.L | 5% |
| S.   | 0% |

In die M.GmbH wurde rückwirkend zum 31.12.2002 nachfolgendes Betriebsvermögen eingebracht

|      |                                 |  |
|------|---------------------------------|--|
| DI.T | 47,5%                           |  |
| DI.M | 47,5%                           |  |
| Dr.L | 5%                              |  |
|      | Sonderbetriebsvermögen zu 100%. |  |

Die Aufspaltung erfolgte per 1.1.2003 in die M-T.GmbH (Ziviltechniker), an der Hr. DI.T und Hr. DI.M jeweils zu 50% beteiligt sind und in die L.GmbH (Immobilie), an der Fr. Dr.L zu 100% beteiligt ist.

Diesen Vorgängen liegen folgende Vereinbarungen zugrunde:

- 1.) Fr. S. trat ihre Anteile (25%) laut Vereinbarung vom 29.9.2003 an Hrn. DI.T und Hrn. DI.M ab, mit dem Anspruch auf ihr buchmäßiges Kapital (€ 268.989,00 laut Erklärung). Auf ihre Ansprüche aus ihrer Sonderbilanz verzichtete sie zugunsten von Hrn DI.T und Hrn. DI.M (€ 211.240,00).
- 2.) Nach der Spaltung verbleibt die Verbindlichkeit Fr. S. in der L.GmbH und nicht in der M-T.GmbH, deren Gesellschafter (Hr. DI.T, Hr. DI.M) die Anteile von Fr. S. übernommen haben.
- 3.) Fr. Dr.L brachte einen Mitunternehmeranteil von 5% plus ihr Sonderbetriebsvermögen ein. Nach erfolgter Einbringung und Spaltung behielt sie ihr Sonderbetriebsvermögen, nicht jedoch ihren Anteil am technischen Büro. Zuzahlungen von Seiten der Gesellschafter Hr. DI.T und Hr. DI.M wurden nicht geleistet.
- 4.) Die Verbindlichkeit der M-T.GmbH aus einer Maßnahme gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG von **€ 167.322,00** besteht gegenüber Fr. Dr.L, nicht gegenüber Hrn. DI.T und Hrn. DI.M wie bisher bilanziert. Laut Schreiben des Steuerberaters wird dies in der Bilanz 2004 richtig gestellt.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung erfolgte die Anteilsabtretung von Fr. S. zum 31.12.2002 rückwirkend, weshalb die Voraussetzungen (Zurechnungserfordernis) des § 13 Abs. 2 UmgrStG nicht erfüllt werden."

Weiters führte die Betriebsprüfung aus, dass die Bw. bereits im Betriebsprüfungsverfahren dahingehend argumentiert hätten, dass aufgrund des Gesellschaftsvertrages der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht vom 15.1.1987 das Ausscheiden der Erben nach Hrn. Dipl.Ing. Dr. Rupert Sch. zum 31.12.2002 zwingend vorgesehen gewesen sei. Es seien

bereits vor dem 31.12.2002 Verhandlungen in diese Richtung geführt worden. Als Nachweis sei ein Schreiben des Rechtsanwaltes Hrn. Dr.P (Vertreter von Hr. DI.T, Hr. DI.M) inklusive eines Aktenvermerkes vom 21.11.2002 und des Rechtsanwaltes Hrn. Dr.W (Vertreter von Fr. S., Fr. Dr.L) vorgelegt worden, die beide mit den vermögensrechtlichen Auseinandersetzungen beauftragt gewesen seien, ebenso ein Schreiben des Gutachters Hr. Dr. M.B., der die gesellschaftsrechtlichen Weichenstellungen vorgegeben habe. Der Steuerberater Dr.D.B. habe einen Vertragsentwurf datiert mit 21.11.2002 übergeben. Im Schreiben vom 15.7.2005 an die Betriebsprüfung habe Dr.D.B. festgehalten, dass am 13.12.2002 beschlossen worden sei, dass Fr. S. zum Buchwert ihres Kapitalkontos ausscheide.

Im **Betriebsprüfungsbericht** wurde darüber hinaus auch festgestellt:

Dr.P

„Hr. Dr.P führt in seiner Stellungnahme aus, dass im November und Dezember 2002 über Auflösungsvereinbarungen verhandelt wurde. Zu diesem Zeitpunkt war klar, Fr. Dr.L bleibt über den Zeitraum 2002 hinaus Gesellschafterin. Fr. S. scheidet per 31.12.2002 aus.

Laut Aktenvermerk vom 21.11.2002 erhält Fr. S. nichts mehr vom laufenden Gewinn 2002, ihre Geschäftsanteile sind abzutreten, über ein Entgelt wird nicht abgesprochen.

Dr.W

Hr. Dr.W verweist auf den Gesellschaftsvertrag, wonach das Ausscheiden der Erben nach Hrn. Dipl.Ing. Dr. Rupert Sch. zum 31.12.2002 festgelegt war. Das Ausscheiden von Fr. S. war deshalb fix.

Dr.D.B.

Der von Hrn. Dr.D.B. übergebene Vertragsentwurf („Vereinbarung“) datiert mit 21.11.2002, weist handschriftliche Korrekturen auf und ist nicht unterschrieben. Festgehalten wird darin die Übereinkunft, die Regelungen des Ausscheidens der Erben neu zu fassen. Danach scheidet Fr. S. **unentgeltlich** zugunsten – je zur Hälfte – von Hr. DI.T und Hr. DI.M aus. Sie verzichtet weiters auf ihre Ansprüche aus früheren Anteilsabtretungen (Sonderbilanzen). Der Gewinnanteil 2002 ist noch genau zu ermitteln – noch nicht Erhaltenes ist ihr auszubezahlen. Fr. Dr.L, geborene Sch., verbleibt im Unternehmen, wahrscheinlich bis zum 31.12.2007, verzichtet aber auf ihre Gewinnanteile.

Eine in sich nicht verständliche Passage ist die unter Punkt 2.1. angeführte:

***‘Vereinbarung des Verbleibens der Gesellschafterin V. Sch..***

*Frau V. (handschriftlich korrigiert: E.) Sch. überträgt sämtliche ihrer Geschäftsanteile je zur Hälfte an Herrn DI.T und Hr. DI.M mit der Ausnahme eines Anteils von 5% an der GesbR, ohne dass hierfür ein besonderes Entgelt zu entrichten sein würde (wäre). ´*

Wenn Fr. S. gemeint ist, dann verblieben ihr 5% der Anteile, was jedoch im Widerspruch zu ihrem beabsichtigten Ausscheiden steht. Ist Fr. Dr.L, geborene Sch., gemeint, so hatte sie lediglich 5% der Anteile und konnte daher keine weiteren übertragen. Was Hr. DI.T und Hr. DI.M betrifft, so wird gesagt, dass sie die Geschäftsanteile von Fr. S. und Fr. Dr.L, geborene Sch., (diese händisch gestrichen) in der Form unentgeltlichen Anwachsens übernehmen.

#### **Dr. M.B.**

In der Darstellung der steuerneutralen Entflechtung von Hrn. Dr. M.B. vom 21.11.2002 wird von einem Beteiligungsverhältnis Hr. DI.T 47,5%, Hr. DI.M 47,5% und Fr. Dr.L 5% und dem Sonderbetriebsvermögen Fr. Dr.L 100% ausgegangen. Nach erfolgter Einbringung und Spaltung sollen zwei GesmbH existieren, eine Ziviltechniker GesmbH und eine Immobilien GesmbH mit Aufrechterhaltung der Wertverhältnisse.

Im Angebot über die Erstellung eines Gutachtens zum Zweck der steuerneutralen Entflechtung vom 26.2.2003 wird noch von einem Beteiligungsverhältnis 35-35-25-5, also mit Fr. S., gesprochen. Unter „steuerliche Problemstellung“ wird ventiliert wie unter anderem das Gesellschaftsverhältnis 47,5 - 47,5 - 5 bei der zukünftigen Ziviltechniker GesmbH steuerneutral hergestellt werden kann. Weiters wird von Notwendigkeiten gesprochen „die eine entsprechende Einigung der Gesellschafter voraussetzt“. Ausgegangen wird von einem möglichen Veräußerungsverlust (Fr. S.) bzw. Veräußerungsgewinn (Hr. DI.T, Hr. DI.M) von € 350.000,00. Erforderlich sei die Herstellung der Beteiligungsverhältnisse zum 31.12.2002 mit 47,5 - 47,5 - 5.

Das Gutachten ist mit 16.6.2003 datiert. Darin heißt es: *Derzeit bestehen die Beteiligungsverhältnisse 35 – 35 – 25 - 5. Es wird davon ausgegangen, dass Fr. S. per 31.12.2002 ausscheidet.* ´ Von der rückwirkenden Abtretung von Anteilen wird insbesondere auf Seite 7 gesprochen:

*„Wie bereits unter Punkt 3.1 angeführt, wurde die geplante rückwirkende Abtretung der Mitunternehmeranteile von Frau S. an die Gesellschafter Hr. DI.T und Hr. DI.M zum Stichtag 31.12.2002 in vorliegendem Rechenwerk bereits vorweg genommen. Es erfolgte eine kapitalkontenmäßige Umbuchung vom Kapitalkonto von Frau S. auf die Kapitalkonten der Gesellschafter Hr. DI.T und Hr. DI.M. Für die weiteren gutachtlichen Überlegungen wird daher davon ausgegangen, dass Frau S. letztmalig per 31.12.2002 beteiligt war und dass ihre Anteile rechtswirksam veräußert wurden.“*

Von der im obigen Absatz gewählten Methode der Kapitalkontenumbuchung wurde dann abgegangen. Wie auf Seite 29 unter Alternativvariante vorgeschlagen, buchte man das Kapitalkonto Fr. S. auf Verbindlichkeiten. Damit wurde aus der vorgesehenen unentgeltlichen Abtretung eine entgeltliche.

Aufgrund dieses beschriebenen Ablaufs kam die Betriebsprüfung zu nachfolgender Beurteilung:

**a) Ausscheiden Fr. S.**

„Die Betriebsprüfung ist nicht der Meinung, dass die vertraglichen Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages vom 15.1.1987 zwangsläufig das Ausscheiden der Gesellschafterin zum 31.12.2002 erfordert haben.

Zum einen wäre genauso die Gesellschafterin Fr. Dr.L als Erbin nach Hrn. Dipl.Ing. Dr. Rupert Sch. davon betroffen gewesen, zum anderen wird in der nicht unterschriebenen Vereinbarung vom 21.11.2002 eine Neufassung der Ausscheidensmodalitäten angestrebt.

Trotz aller Beteuerungen kann sich die Betriebsprüfung nicht der Meinung anschließen, dass das Ausscheiden von Fr. S. zum 31.12.2002 bereits im Jahre 2002 beschlossene Sache war. Insbesondere wenn man bedenkt, dass, wie im Weiteren ausgeführt, die Entgeltsfrage vor dem 31.12.2002 noch nicht geklärt war. Außerdem schreibt Hr. Dr. M.B. in seinem Gutachten ausdrücklich, dass Fr. S. noch Gesellschafterin im Jahr 2003 war, obwohl er in Kenntnis des Gesellschaftsvertrages war. Für die Betriebsprüfung steht fest, dass Fr. S. noch im Jahr 2003 Gesellschafterin gewesen ist und es war auch nicht auszuschließen, dass sie, wie dies bei Fr. Dr.L angedacht, noch darüber hinaus Gesellschafterin geblieben wäre.

Zum Kaufpreis ist zu sagen, dass zunächst Unentgeltlichkeit (Vereinbarung) geplant war. Auch wenn Hr. Dr.D.B. in seiner Stellungnahme vom 15.7.2005 vom einem zum 31.12.2002 vereinbarten Ausscheiden mit Abgeltung des Buchkapitals spricht, so muss festgehalten werden, dass noch der Jahresabschluss zum 31.12.2002, der dem Gutachter Hr. Dr. M.B. zur Umgründungsberechnung übergeben wurde, die Kapitalkontenübertragung (Fr. S. auf Hr. DI.T und Hr. DI.M) vorsah. Hr. Dr. M.B. ist in seinem Angebot zur Gutachtenserstellung vom 26.2.2003 noch vom Vorliegen eines Veräußerungsverlustes, bzw. –gewinnes ausgegangen und auch im Gutachten wird dann noch die Möglichkeit der Kapitalkontenübertragung dargestellt. Die Variante Entgeltlichkeit – Umbuchung Kapitalkonto auf Verbindlichkeit Fr. S. – bezeichnet als Alternativvariante, wurde schließlich gewählt, jedoch erst nach dem 31.12.2002.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung ist daher von einer rückwirkenden Anteilsabtretung zum 31.12.2002 auszugehen, da erst im Jahre 2003 Willensübereinstimmung der Partner

hergestellt wurde. Dies geht auch aus dem Schreiben vom 26.2.2003 von Hr. Dr. M.B. hervor, wo es heißt, dass bilanzielle Maßnahmen zu treffen sind - „eine entsprechende Einigung der Gesellschafter vorausgesetzt“. Auch im Gutachten wird mehrmals auf erforderliche rückwirkende Abtretung der Anteile hingewiesen.

## **b) Verbleib von Fr. Dr.L**

Wie bereits erwähnt, war auch Fr. Dr.L vom Ausscheidenspassus des Gesellschaftsvertrages der GesbR betroffen. In der Vereinbarung wird jedoch ihr Verbleiben geplant, mögliches Ausscheiden 31.12.2007. Tatsächlich ist Fr. Dr.L faktisch aus dem Planungsunternehmen per 31.12.2002 ausgeschieden. Buchtechnisch brachte sie ihren Mitunternehmeranteil einschließlich des Grundstückes Wien8 in die L.GmbH ein. Bei der nichtverhältnismäßigen Abspaltung zur Neugründung der M-T.GmbH ging sie jedoch nicht mit. Somit war sie ab dem 1.1.2003 nicht mehr Gesellschafterin beim Planungsbetrieb. Sie hat infolge dieser Vorgänge ihren Mitunternehmeranteil auf die beiden Gesellschafter Hr. DI.T und Hr. DI.M übertragen, jedoch ohne dafür eine Gegenleistung zu erhalten. Auch diese Entscheidung ist nach dem 31.12.2002 gefallen, da im Schreiben von Hr. Dr. M.B. vom 26.2.2003 Fr. Dr.L noch als 5%ige Gesellschafterin der neu entstehenden Ziviltechniker GesmbH (M-T.GmbH) geplant war.

Zusätzlich zur fehlenden Gegenleistung für den Mitunternehmeranteil, übernahm Fr. Dr.L weitere Belastungen. Zunächst erfolgten vor dem 31.12.2002 Belastungen in ihrer Sonderbilanz zugunsten von Fr. S. in Höhe von € 136.755,00. Die Kaufpreisverpflichtung gegenüber Fr. S. der Anteilswerber Hr. DI.T und Hr. DI.M von € 268.989,00 wurde im Wege der Abspaltung auf die L.GmbH (vormals M.GmbH) übertragen, deren 100%ige Gesellschafterin Fr. Dr.L ist.

Dazu wurde der BP schriftlich am 22.9.2005 kundgetan: *„Die Verbindlichkeit gegenüber Frau S. wurde im Zuge der Umgründung nicht von Frau Dr.L, sondern von der L.GmbH übernommen. Zahlungen an Frau S. sind bisher noch nicht erfolgt.“* Fr. Dr.L übernimmt dadurch Verpflichtungen von Hrn. DI.T und Hrn. DI.M. Vereinbarungen der Betroffenen über diese Maßnahmen wurden nicht vorgelegt.

Im Wege der Einbringung erfolgten für Fr. Dr.L in der Mitunternehmerschaft Entnahmen gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG von € 167.322,00. Diese wurden bisher in der Bilanz der M-T.GmbH den Gesellschaftern Hrn. DI.T und Hr. DI.M zugerechnet. Im Schreiben der Steuerberatung vom 22.9.2005 wurde dies als irrtümlich bezeichnet und eine richtige Erfassung in der Bilanz 2004 angekündigt.

Hingewiesen wird noch auf die bereits erwähnte unverständliche Formulierung bei der Verbleibsregelung für Fr. Dr.L. Nach Meinung der Betriebsprüfung ist in Hinblick darauf nicht

auszuschließen, dass die wahren Beteiligungsverhältnisse nicht den vorgegebenen entsprechen.

### c) Übernahme der Anteile von Hrn. DI.T und Hrn. DI.M

Die Übernahme der Anteile der beiden Gesellschafter, die nunmehr in der M-T.GmbH gemeinsam, ohne den früheren Gesellschafterinnen Fr. S. und Fr. Dr.L, das Planungsbüro betreiben, ist davon gekennzeichnet, dass diese ursprünglich unentgeltlich zu erfolgen hatte. Ihre, seit dem Eintritt in das Unternehmen geleisteten Kaufpreiszahlungen wurden als ausreichend angesehen. Deshalb war auch, nachdem von Unentgeltlichkeit (vor dem 31.12.2002) auf Entgeltlichkeit (nach dem 1.1.2003) übergegangen wurde, diese Verpflichtung auf die Gruppe Sch. - L. zu übertragen.

Die Betriebsprüfung geht davon aus, dass das Ausscheiden von Fr. S. und Fr. Dr.L zum 31.12.2002 zwar gewollt war, dass aber bis dahin keine Einigung über die Modalitäten hergestellt werden konnte und somit von einer erforderlichen Willensübereinstimmung der Kontrahenten nicht ausgegangen werden kann.

Die Herstellung der Beteiligungsverhältnisse zum 31.12.2002 erfolgte rückwirkend, da die endgültigen Vereinbarungen danach getroffen wurden.

Den Vorschriften des § 13 Abs. 2 UmgrStG wurde daher nicht entsprochen. So kommt es in Folge der durchgeführten gesellschaftsrechtlichen Maßnahmen zur Aufdeckung der stillen Reserven, deren Berechnung aus dem Betriebsprüfungsbericht ersichtlich ist."

Der infolge der zum 31.12.2002 erfolgten Aufdeckung der stillen Reserven durch die Betriebsprüfung errechnete (berufungsgegenständliche) Veräußerungsgewinn beträgt insgesamt € 1,236.298,85 und entfällt auf die Gesellschafter DI.T und DI.M iHv je € 20.870,94 und die Gesellschafterin Dr.L iHv € 1,194.556,97.

Gegen den entsprechend den BP-Feststellungen ergangenen Gewinnfeststellungsbescheid erhoben die Bw. nach Fristverlängerung am 16.2.2006 **Berufung** und brachten vor, dass gemäß § 13 Abs. 2 UmgrStG der Einbringungsstichtag nur ein Tag sein könne, zu dem das einzubringende Vermögen dem Einbringenden zuzurechnen war. Gemäß RZ 803 iVm Randziffer 738 ff der Umgründungssteuerrichtlinien zu Artikel III UmgrStG müsse das Vermögen zumindest wirtschaftlich zuzurechnen gewesen sein.

Hinsichtlich dieser Frage werde ausgeführt, dass ein schriftlicher Gesellschaftsvertrag zwischen Hrn. DI.T und Hrn DI.M und Hrn. Dipl.Ing. Dr. Rupert Sch., bzw. deren Rechtsnachfolgern bestanden habe. Der Gesellschaftsvertrag vom 15.1.1987 regle für den Todesfall eindeutig das Ausscheiden der Rechtsnachfolger von Hrn. Dipl.Ing. Dr. Rupert Sch. aus der Gesellschaft.



Nach dessen Tod sei Fr. S. als Erbin, bzw. Legatarin die Gesellschafterstellung mit sämtlichen Rechten und Pflichten eingeräumt worden. Hr. Dipl.Ing. Dr. Rupert Sch. habe sich, bzw. seine Rechtsnachfolger dazu verpflichtet, spätestens Ende 2002 aus der Gesellschaft auszusteigen. Im Gesellschaftsvertrag gebe es genaue Bestimmungen über das Datum des Ausscheidens und das Auseinandersetzungsguthaben. Die übernehmenden Personen seien explizit bestimmt worden.

Da genau vorherbestimmt gewesen sei, wann und wie das Eigentum an den Gesellschaftsanteilen an die Nachfolger übergehe, wäre keine weitere Vereinbarung zur Eigentumsübertragung notwendig gewesen.

Wirtschaftlicher Eigentümer sei, wer in der Lage ist, Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung am Wirtschaftsgut zu üben und wer Dritte von der Eigenwirkung auf die Sache auch gegenüber dem Eigentümer ausschließen könne (VwGH v 24.11.1982, 81/13/21 EStR 121ff).

Bei Vorliegen eines Nutzungsrechts an einem Gesellschaftsanteil auf unbestimmte Zeit mit Veräußerungs- und Belastungsverbot sowie Ausübung des Stimmrechts zugunsten des Nutzungsberechtigten werde der Gesellschaftsanteil dem Nutzungsberechtigten zugerechnet (VwGH v 11.11.1975, 434/75; v 26.6.1984, 83/14/258).

Durch die klare Ausstiegsregel im Gesellschaftsvertrag hätte Fr. S. ähnlich wie der rein zivilrechtliche Eigentümer von Gesellschaftsanteilen ohne Nutzungs- und Stimmrecht keine Verfügungsgewalt über ihre Anteile gehabt. Sie hätte ab 1.1.2003 weder ihr Stimmrecht ausüben, noch über ihre Anteile verfügen können. Der faktische Übergang der Nutzungs- und Stimmrechte, sowie die nicht mehr mögliche Veräußerung der Anteile durch Fr. S. entsprächen einem wirtschaftlichen Eigentumsübergang.

Dies werde bekräftigt durch die Regelung des Ausscheidens direkt im Gesellschaftsvertrag. Wäre die Ausstiegsregel in einem separaten Vertrag geregelt worden, hätte ein Übergang der Stimmrechte und der Verfügungsgewalt angezweifelt werden können, da dies eventuell erst gerichtlich zu erzwingen gewesen wäre. Durch diese Regelung im Gesellschaftsvertrag hätten die verbleibenden Gesellschafter ab 1.1.2003 die ausscheidende rechtlose Gesellschafterin erfolgreich ignorieren können. Sie sei im Innenverhältnis machtlos gewesen und habe im Außenverhältnis auch nicht mehr wie eine Eigentümerin auftreten können.

Die Mitunternehmerstellung sei durch das Entfalten von Unternehmerinitiative und durch die Übernahme des Unternehmerrisikos gekennzeichnet. Unternehmerinitiative entfalte, wer betriebliche Abläufe mitgestalte, wobei die Möglichkeit dazu ausreiche. Fr. S. habe nach dem Umgründungstichtag 31.12.2002 keinerlei Unternehmerinitiative mehr entfaltet. Sie habe weder in der Geschäftsführung mitgewirkt, noch ihr Stimmrecht ausgeübt. Auch habe sie

keinerlei Kontrollrechte wahrgenommen. Somit fehle ab dem 1.1.2003 jegliches Indiz des Vorliegens von Unternehmerinitiative.

Unternehmerrisiko trage, wer an den wirtschaftlichen Risiken des Unternehmens teilhabe. Der Mitunternehmer habe den Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens mitzutragen, was sich regelmäßig in einer Beteiligung am Gewinn, den stillen Reserven, dem Firmenwert und in einer Haftung für Gesellschaftsschulden zeige. Die Mitunternehmerstellung sei nach dem Vorliegen des Unternehmerwagnisses insgesamt zu beurteilen, was soviel heiße, wie dass zu geringe Unternehmerinitiative durch höheres Unternehmerrisiko zu kompensieren sei. Bei Fr. S. fehle es aber gerade an dem Merkmal des höheren Unternehmerrisikos. Es sei sämtlichen beteiligten Mitgesellschaftern von Anfang an klar gewesen, dass Fr. S. an den Gewinnen, bzw. Verlusten der Gesellschaft ab dem 1.1.2003 nicht mehr teilnehmen werde. Die Frage der Höhe des Abschichtungsbetrages betreffe den Zeitraum bis zum Umgründungstichtag 31.12.2002. Somit ergebe sich zweifelsfrei, dass auch das Merkmal des Unternehmerrisikos für Fr. S. ab dem 1.1.2003 nicht mehr zutreffe.

Somit sei zusammenfassend zu sagen, dass Fr. S. in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ab dem 1.1.2003 durch Nichtentfaltung einer Unternehmerinitiative und Nichttragung des Unternehmerrisikos nicht als Mitunternehmerin mehr zu qualifizieren sei. Ihr 25%iger Mitunternehmeranteil sei ihr daher nach den steuerlich anzuwendenden Grundsätzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gemäß § 24 BAO per 31.12.2002 nicht mehr zuzurechnen, sondern gelte als mit Ablauf dieses Tages sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich wirksam und unstrittig auf die Herren DI.M und DI.T anteilig übertragen.

Auch Fr. Dr.L sei an die Auseinandersetzungsregelung im Gesellschaftsvertrag gebunden gewesen. Sie habe jedoch mit den Gesellschaftern rechtzeitig eine neue abweichende Vereinbarung geschlossen, welche ihr den befristeten Verbleib in der Gesellschaft gesichert habe.

Die am 13.12.2002 mündlich beschlossene Änderung der Höhe des Kaufpreises gebe keinen Hinweis darauf, dass die Anteile von Fr. S. nicht abgetreten werden sollten. Von Beginn an sei klar gewesen, dass Fr. S. abtreten werde. Der Kaufpreis habe sich aufgrund einer offenen Verhandlung von Fr. S. mit Hrn. DI.T und Hrn. DI.M über andere Modalitäten des Gesellschaftsvertrags (Recht auf Vorweggewinn, überhöhter historischer Kaufpreis) geändert. Hätten die Gesellschafter über die Änderung des Kaufpreises keine Einigung erzielt, wären die Anteile dennoch übertragen worden und der Kaufpreis wäre allenfalls im Nachhinein angefochten worden.

Auch wenn man zu dem Schluss komme, dass das Vermögen zum Einbringungstichtag den Einbringenden nicht zurechenbar gewesen sei, sei festzuhalten, dass 75% des eingebrachten

Vermögens und das Sonderbetriebsvermögen am Einbringungsstichtag eindeutig den Einbringenden zurechenbar gewesen sei. Die Bestimmung des § 13 Abs. 2 UmgrStG sei ein Erfordernis, das das jeweils einzubringende Vermögen eines einzelnen Einbringenden betreffe. Sei einem einzelnen Einbringenden sein Vermögen nicht zuzurechnen, so könne dies nicht auf alle anderen Einbringenden und alle anderen zurechenbaren Vermögen wirken und damit die gesamte steuerneutrale Umgründung verhindern. Nach herrschender Lehre seien Mitunternehmeranteile auch als Teil gemäß Artikel III UmgrStG einbringungsfähig.

§ 13 Abs. 2 UmgrStG idF BGBl I 2003/71 ab 21.8.2003 sei in diesem Fall so auszulegen, dass der 25%ige Mitunternehmeranteil an der S-P.GnbR, welcher von Fr. S. stamme, zwar eingebracht worden sei, aber nicht unter Ausnützung der Begünstigungen des UmgrStG. Es liege eine Einbringung gemäß Artikel III UmgrStG von 75% der Mitunternehmeranteile und des Sonderbetriebsvermögens vor.

Gemäß § 13 Abs. 2 UmgrStG seien im Falle, wenn zum Stichtag dem Einbringenden das Vermögen nicht zuzurechnen war, nicht die Rechtsfolgen des Artikel III zu verwehren, sondern gelte diesfalls der Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages als Einbringungsstichtag.

Diese Fassung des § 13 Abs. 2 UmgrStG gelte ab 21.8.2003 und habe den Zweck derart misslungene Umgründungen nicht komplett von den Folgen des UmgrStG auszuschließen. Der Umgründungsplan und Einbringungsvertrag sei vom 25.8.2003. Es wäre der Umgründungsstichtag allenfalls daher auf den Stichtag 25.8.2003 zu verlegen.

Zu der Aussage der Betriebsprüfung betreffend den „Verbleib von V. L.“ in der Niederschrift vom 9.11.2005 wird wie folgt Stellung genommen: „Die Betriebsprüfung sähe das Ausscheiden von Fr. Dr.L ausschließlich umgründungsgeboren. Da diese – nach Ansicht der Betriebsprüfung - im Rahmen der mehrfachen Umgründungsschritte nicht „mitgegangen sei“, sei von der Sachverhaltslage her davon auszugehen, dass die Betriebsprüfung annehme, dass Fr. Dr.L ihren Mitunternehmeranteil umgründungsschädlich durch die Umgründung selbst „verloren“ habe.

Dies bedeute, dass die am 13.12.2002 im Beisein der Parteien samt sämtlichen Rechtsvertretern getroffene mündliche Vereinbarung zum weiteren Verbleib von Fr. Dr.L anerkannt werde und lediglich die Umgründung als fehlerhaft und damit zum umgründungssteuerschädlichen Verlust des Mitunternehmeranteils von Fr. Dr.L führend, angesehen werde.

Dies sei jedoch falsch. Laut Meinung der Betriebsprüfung habe Fr. Dr.L im Rahmen der gegenständlichen zweistufigen Umgründung ihren Mitunternehmeranteil auf die beiden Gesellschafter Hrn. DI.T und Hrn. DI.M übertragen, ohne dafür eine Gegenleistung zu

erhalten. Die Betriebsprüfung habe somit den, auf Grundlage eines Umgründungsplanes gemäß § 39 UmgrStG durchgeführten mehrstufigen Umgründungsvorgang falsch verstanden. Durch den zweiten Umgründungsschritt (Abspaltung zur Neugründung des Planungsunternehmens) sei die Gesellschaftsstruktur derartig entflochten worden, dass danach Fr. Dr.L. alleinige Eigentümerin der „Besitzgesellschaft“ und an der Betriebsgesellschaft (Planungsunternehmen) nicht mehr beteiligt gewesen sei. Die Betriebsprüfung erblicke aus dieser Entflechtung einen Tatbestand des Nichterhaltens einer Gegenleistung im Rahmen einer Umgründung. Ein rechtlich korrekter Entflechtungsvorgang solle nunmehr einer Veräußerungsgewinnbesteuerung unterzogen werden, obwohl sämtliche Anwendungsvoraussetzungen des UmgrStG vorlägen. Diese Rechtsansicht der Betriebsprüfung sei unzutreffend, da die nachfolgend festgehaltenen Anwendungsvoraussetzungen erfüllt worden seien:

- 1.) Vorliegen eines Umgründungsplanes gemäß § 39 UmgrStG, der sicherstellt, dass sämtliche Vermögensübertragungen im Rahmen der mehrstufigen Umgründung als mit dem Beginn des auf den Umgründungstichtag folgenden ersten Tages bewirkt werden.
- 2.) Vorliegen eines schriftlichen Einbringungsvertrages
- 3.) Vorliegen eines positiven Verkehrswertes, welcher aufgrund der im Sonderbetriebsvermögen von Fr. Dr.L. gehaltenen Liegenschaft unumstritten sei.
- 4.) Vorliegen von Schlussbilanzen gemäß § 12 Abs. 2 Zi. 1 und 2 UmgrStG
- 5.) Vorliegen von Einbringungsbilanzen gemäß § 15 UmgrStG
- 6.) Vorliegen eines Einbringungstichtages innerhalb der 9-Monats-Frist gemäß § 13 Abs. 1 UmgrStG.
- 7.) Zurechnung des Mitunternehmeranteils von Fr. Dr.L. inklusive des ihr gehörenden Sonderbetriebsvermögens, sowohl am Umgründungstichtag, als auch am Tage des Abschlusses des Vertrages gemäß § 13 Abs. 2 UmgrStG.
- 8.) Tatsächliche Übertragung des Vermögens, dokumentiert durch Firmenbuch- und Grundbucheintragen.
- 9.) Vorhandensein einer Gegenleistung gemäß § 19 UmgrStG durch Gewährung von Anteilen an der M.GmbH.

Weiters werde zur Frage der Gegenleistung festgehalten, dass Fr. Dr.L. im Rahmen der Einbringung ihres Mitunternehmeranteiles in die M.GmbH (1. Umgründungsschritt laut Umgründungsplan gemäß § 39 UmgrStG) Anteile an der übernehmenden Gesellschaft

erhalten habe. Dies sei auch in der Anlage 4 zum Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 25.8.2003 eindeutig und zweifelsfrei dokumentiert. Der Verkaufswert, der von Fr. Dr.L eingebrachten Mitunternehmeranteile habe € 988.000,00 betragen. Dadurch habe sie Anteile in Höhe von Nominale € 31.450,00 an der M.GmbH erhalten, was einem Beteiligungsverhältnis von 89,86% entspräche. Die Anteilsgewährung sei daher vollkommen wertäquivalent gewesen, da sowohl die Unternehmensbewertung des Planungsbüros als auch die Bewertung des Immobiliensachverständigen in die Verkehrswertberechnung der Mitunternehmeranteile der einbringenden Gesellschafter eingeflossen seien.

Die Tatsache, dass im zweiten Umgründungsschritt, der entflechtenden Abspaltung zur Neugründung der M-T.GmbH ein Anteilsaustausch stattgefunden habe, welcher eine juristische Sekunde nach Gewährung der Gegenleistung an die einbringenden Unternehmer durchgeführt worden sei, ändere nichts daran, dass die Gegenleistung, wertäquivalent gewährt worden sei. Zudem sei die nachfolgende Entflechtung der Gesellschafterstruktur im Rahmen des zweiten Umgründungsschrittes ebenfalls unter Anwendung von § 32 ff UmgrStG vollkommen steuerneutral gewesen.

Dies zeige, dass die Behauptung der Betriebsprüfung, Fr. Dr.L hätte für ihren eingebrachten Mitunternehmeranteil keine Gegenleistung erhalten, unrichtig sei und jeglicher Grundlage entbehre.

Wenn die Betriebsprüfung weiter anführe, dass Fr. Dr.L im Zuge der Umgründung weitere Belastungen, wie beispielsweise die Kaufpreisverpflichtung gegenüber Fr. S. in Höhe von € 268.989,00 übernommen habe, erscheine dies unklar, zumal grundsätzlich die Aufteilung von Vermögensgegenständen und Verbindlichkeiten im Rahmen einer Abspaltung zur Neugründung zwischen der verbleibenden Besitzgesellschaft und der neu gegründeten Betriebsgesellschaft insoweit im Rahmen der Disposition der Gesellschafter gestanden habe, als die Betriebseigenschaft der in der M-T.GmbH überführten Vermögensgegenstände und Schulden gewahrt bleibe. Es sei § 16 Abs. 5 Zi. 4 UmgrStG angewandt worden. Die sich durch diese Zuteilung ergebenden Verkehrswerte seien berücksichtigt und der Berechnung des Anteilsaustausches zugrunde gelegt worden. Dies sei aus Anlage 3 des Spaltungsplanes ersichtlich, welcher als integrierender Vertragsbestandteil dem Spaltungsbeschluss zugrunde gelegt worden sei. Dadurch sei die Wertäquivalenz des Anteilsaustausches zweifelsfrei dokumentiert.

Aus dieser Anlage sei auch ersichtlich, dass der gemeine Wert von 100% der Anteile von Fr. Dr.L an der nach Durchführung der Abspaltung verbleibenden Besitzgesellschaft € 988.000,00 betrage. Dieser Wert sei ident mit dem Verkehrswert des Anteils von Fr. Dr.L an der M.GmbH vor Durchführung des zweiten Umgründungsschrittes. Somit seien im Rahmen

der entflechtenden Abspaltung keine Wertverhältnisse verschoben worden. Die Tatsache, dass die Kaufpreisverpflichtung gegen Fr. S. im Rahmen der Abspaltung zur Neugründung der Besitzgesellschaft zugeordnet worden sei, vermöge an der Tatsache der Wertäquivalenz des Vorgangs nichts zu ändern, da bei der Berechnung des Verkehrswertes der Mitunternehmeranteile die Vermögenszuordnung bereits berücksichtigt worden sei, bzw. die Verkehrswertrelation durch entsprechende Entnahmen gemäß § 16 Abs. 5 Zi. 1 und 2 UmgrStG hergestellt worden sei.

Die im Rahmen des zweiten Umgründungsschrittes durchgeführte entflechtende Abspaltung zur Neugründung sei somit vollkommen wertäquivalent erfolgt. Der Verkehrswert der 100%igen Beteiligung von Fr. Dr.L an der nunmehrigen L.GmbH in Höhe von € 988.000 entspreche genau dem Verkehrswert ihres Mitunternehmeranteils vor Durchführung des ersten Umgründungsschrittes unter Berücksichtigung von umgründungssteuerrechtlich zulässigen Entnahmen gemäß § 16 Abs. 5 Zi. 1 und 2 UmgrStG. Es habe somit keine Wertverschiebung stattgefunden.

Hinsichtlich der Frage der Verschiebung von Verkehrswerten werde weiters festgehalten, dass die beteiligten Gesellschafter in keinsten Weise in einem Naheverhältnis zueinander gestanden hätten. Eine allfällige Bereicherungsabsicht erscheine daher ausgeschlossen. Zudem seien die Vertragsparteien während des gesamten Umgründungssteuervorganges von Vertretern ihres Vertrauens beraten worden.

Letztlich sei festzuhalten, dass ertragsteuerlich eine sonst alle Voraussetzungen des UmgrStG erfüllende Abspaltung zur Neugründung durch eine allfällige Äquivalenzverletzung nicht zu einer steuerunwirksamen Umgründung werde (§ 38 Abs. 4 UmgrStG).

In der **Stellungnahme** der **Betriebsprüfung** zur Berufung, die am 5.4.2006 beim Finanzamt einlangte, führte diese aus:

#### **„1. Zurechnung des einzubringenden Vermögens gem. § 13 Abs. 2 UmgrStG**

Laut Gesellschaftsvertrag wurde zwar das Ausscheiden von Fr. S. und Fr. Dr.L mit Ablauf des Jahres 2002 vereinbart, über den Kaufpreis konnte jedoch bis zum 31.12.2002 kein Einvernehmen hergestellt werden.

Wie im Bp.-Bericht dargestellt, wurde noch im Jahre 2003 vom unentgeltlichen Ausscheiden der Gesellschafterin Fr. S. gesprochen. Schlussendlich ist sie dann entgeltlich ausgeschieden, mit einem Kaufpreis in der Höhe ihres Kapitalkontostandes per 31.12.2002. Diese Kaufpreisschuld hatten jedoch nicht die Anteilserwerber Hr. DI.T und Hr. DI.M zu übernehmen, sondern Fr. Dr.L.

Die Bp. ist daher nicht der Meinung, dass aufgrund der "genauen Bestimmungen" im Gesellschaftsvertrag aus 1987 zwingend wirtschaftliches Eigentum mit Ablauf des 31.12.2002 auf die Gesellschafter Hr. DI.T und Hr. DI.M übergegangen ist. Wenn zu diesem Zeitpunkt über den Kaufpreis nicht im geringsten Klarheit herrscht, ist weder tatsächliches noch wirtschaftliches Eigentum gegeben.

Wie bereits im Bp.-Bericht ausgeführt, wurde noch im Jahre 2003 vom Ersteller des Gutachtens, Hrn. Dr. M.B., vom bestehenden Gesellschaftsanteil Fr. S.s gesprochen, der rückwirkend abzutreten ist.

Auch die Regelungen die mit Fr. Dr.L getroffen wurden, sind erst im Jahre 2003 in ihrer Gesamtheit festgestanden. Die Vereinbarungen über ihre weitere Stellung im Unternehmen im Vertragsentwurf vom 21.11.2002 sind unklar und widersprüchlich. Es sind daher nicht wie im Berufungsschreiben gesagt wird, mit ihr rechtzeitig neue abweichende Vereinbarungen geschlossen worden.

Würde man den Argumenten betreffend wirtschaftliches Eigentum im Berufungsschreiben folgen, dann wäre auch mit dem 31.12.2002 der Anteil Fr. Dr.L auf die verbleibenden Gesellschafter Hr. DI.T und Hr. DI.M übergegangen. Dass noch vor dem 31.12.2002 bestimmte Absichten über das Ausscheiden bzw. den Verbleib der beiden Gesellschafterinnen bestanden, reicht nach Ansicht der Bp. nicht, sofern nicht die konkreten Umsetzungsmaßnahmen vereinbart sind.

Vielmehr geht die Bp. davon aus, dass die Vereinbarung bezüglich des Ausscheidens der beiden Gesellschafterinnen Fr. S. und Fr. Dr.L aufgrund der Regelungen des Gesellschaftsvertrages offenbar nicht ausreichend waren, um deren Ausscheiden zum 31.12.2002 zwangsläufig zu ermöglichen und dass auch vor dem 31.12.2002 noch keine Lösung aller für das Ausscheiden relevanten Fragen gefunden werden konnte.

Sie blieben daher noch über den 31.12.2002 hinaus Gesellschafterinnen der GesbR. Erst mit der Vereinbarung vom 29.9.2003 wurde vollzogen, dass Fr. S. entgeltlich ausscheidet und dass Fr. Dr.L weiter in der GesbR verbleibt.

Die Bp. ist daher der Meinung, dass im Sinne des Umgründungssteuergesetzes zum 31.12.2002 Fr. S. und Fr. Dr.L ihre Anteile an der GesbR zuzurechnen waren.

## **2. Unternehmereigenschaft**

Dieses Argument wird im Berufungsschreiben erstmals vorgebracht. Da nach den Ausführungen der Bp. zum vorherigen Punkt, die Regelungen des Gesellschaftsvertrages allein nicht die Beendigung der Mitunternehmerschaft auslösen, ist auch nicht die Mitunternehmereigenschaft ab dem 1.1.2003 fraglich. Als Mitunternehmerin an einer

Gesellschaft nach bürgerlichem Recht ist nach Ansicht der Bp. Unternehmerrisiko ausreichend gegeben.

### 3. Kaufpreishöhe

Im Berufungsschreiben wird auf die mündlich beschlossene Änderung der Kaufpreishöhe mit 13.12.2002 hingewiesen. Sofern dies der Fall gewesen ist, war das nicht die endgültige Festsetzung des Kaufpreises. Wie im Bp.-Bericht ausgeführt wird, war noch im Jahr 2003 unklar, ob Fr. S. entgeltlich oder unentgeltlich ausscheiden wird.

### 4. 75% Vermögenszurechnung

Wenn alle Mitunternehmer ihre Anteile zum selben Stichtag in dieselbe Körperschaft einbringen, gilt als frühest möglicher Einbringungsstichtag der Tag, an dem die Mitunternehmeranteile denselben Mitunternehmern zuzurechnen waren, die auch im Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages an der Mitunternehmerschaft beteiligt waren. Da dies zum 31.12.2002 nicht der Fall war, aber der Betrieb eingebracht wurde, fehlt allen Mitunternehmern diese Anwendungsvoraussetzung. Die BP bezieht sich dabei auf die Rz 807 der Umgründungssteuerrichtlinien, wo im Falle der Betriebseinbringung die **Einbringung aller erforderlich** ist, die am Einbringungsstichtag beteiligt waren. Sofern dies nicht der Fall ist, kann eine Einbringung insgesamt zu diesem Stichtag nicht erfolgen.

### 5. Ersatzstichtag

Die Voraussetzungen des Art. III UmgrStG auf den Ersatzstichtag sind innerhalb einer neuerlichen Neunmonatsfrist zu schaffen. Dies war im gegenständlichen Fall nicht möglich.

### 6. Fr. Dr.L

Die Nichtanerkennung der erfolgten Umgründungsmaßnahme im Sinne des UmgrStG stützt sich, wie bereits ausgeführt, auf die nicht vorhandene entsprechende Zurechnung des Einbringungsvermögens.

Betreffend Fr. Dr.L wird auf die Darstellung im Bp.-Bericht verwiesen. Um den nach Meinung der Bp. in der Berufungsschrift ausgeführten unrichtigen Interpretationen entgegen zu treten, wird nochmals der Standpunkt der Bp. erläutert.

Wie aus der bisherigen Stellungnahme hervorgeht, ist unbestritten, dass Fr. Dr.L am 31.12.2002 ein Unternehmensanteil von 5% zuzurechnen war (dazu wird nochmals auf die unverständliche Formulierung im Vertragsentwurf vom 21.11.2002 hingewiesen, die im Bp.-Bericht zitiert wird).

Weiters wird im Bp.-Bericht ausgeführt, dass Fr. Dr.L zunächst Eigentümerin eines Mitunternehmeranteiles und des Sonderbetriebsvermögens Wien<sup>8</sup> war. Nach erfolgter



Einbringung und Spaltung verblieb ihr jedoch nur mehr der 100%-Anteil an der L.GmbH, der nunmehrigen Eigentümerin der Liegenschaft Wien8. Die Anteilsinhaber an der Ziviltechniker GmbH sind mit je 50% Hr. DI.T und Hr. DI.M .

Fr. Dr.L erhielt somit für ihren Mitunternehmeranteil nach Einbringung und Spaltung keine Gegenleistung. Zahlenmäßig geht dies ebenfalls hervor. Denn nicht wie in der Berufungsschrift behauptet wird, ist der Verkehrswert der Beteiligung an der L.GmbH € 988.000, sondern € 986.250. Dieser entspricht daher nicht dem Verkehrswert ihres Mitunternehmeranteiles von € 988.000.

Die Berechnung des Verkehrswertes der Liegenschaft Wien8, Sonderbetriebsvermögen der Fr. Dr.L, wurde vom Unternehmen, wie folgt durchgeführt:

|   |                |
|---|----------------|
| Wert des Grundstückes lt. Gutachten           | 1.500.000      |
| Sonstiges Sonder-BV                           | 26.000         |
|   | <hr/>          |
|   | 1.526.000      |
| Kaufpreisforderung Fr. S.                     | -268.989       |
| Verbindlichkeit gem. § 16 Abs. 5 Z. 1 UmgrStG | -270.761       |
|   | <hr/>          |
|   | <b>986.250</b> |

Die Bp. sieht aufgrund der vorgebrachten Begründung keine Abweichung vom bisher bekannten Sachverhalt und bleibt daher bei der bisherigen rechtlichen Würdigung."

Am 27.6.2006 **nahmen die Bw.** zu diesen Ausführungen der Betriebsprüfung **Stellung** und führten hinsichtlich der Zurechnung des einzubringenden Vermögens aus, dass den Ausführungen der BP, dass mit Ablauf des 31. Dezember 2002 über den Kaufpreis nicht die geringste Klarheit herrscht habe und somit weder tatsächliches noch wirtschaftliches Eigentum gegeben sei, entgegenzuhalten sei, dass die Höhe des Kaufpreises kein notwendiges Kriterium für den Übergang des zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentums darstelle.

Inwieweit Klarheit über den Kaufpreis geherrscht habe, könnte durch Zeugenbefragung festgestellt werden. Die schriftliche Korrespondenz belege, dass es sehr konkrete Vorstellungen gegeben habe. Auch im Vertragsentwurf vom 21.11.2002 sei klar formuliert worden: „Fr. Dr. V. Sch. (geborene L.) bleibt daher weiterhin zu 5% Gesellschafterin der GnbR".

Aus dem Vertragstext des Entwurfes und dem Umstand, dass es sich um den ursprünglich einheitlichen Gesellschaftsanteil von 30% des Hrn. Dipl.Ing. Dr. Rupert Sch. gehandelt habe, welcher nach seinem Tod aufgeteilt worden sei, sei der Wille der Vertragsparteien eindeutig erkennbar.

Ein Gesellschaftsvertrag sowie die Abtretung von Anteilen einer GesbR könne ohne weitere Formvorschriften auch mündlich errichtet werden. Problematisch sei diesbezüglich die

Beweisführung. Durch Zeugenaussagen und allenfalls bekräftigende schriftliche Dokumente werde eine ausreichende Beweiskraft ermöglicht. Schließlich werde durch Unterzeichnung der umgründungsrelevanten Verträge im Jahr 2003 eindeutig untermauert, dass der Wille aller Gesellschafter (Fr. Dr.L, Hr. DI.M, Hr. DI.T) auf die Fortsetzung des Gesellschaftsverhältnisses in der GesbR gerichtet gewesen sei.

Die Vermutungen der BP seien nicht ausreichend, um eine klare nach außen in Erscheinung tretende Vertragsvereinbarung im Gesellschaftsvertrag der GesbR wegzuarargumentieren, zumal Fr. S. an der im Jahr 2003 beschlossenen GmbH-Gründung nicht mehr teilgenommen habe, was die Ordnungsmäßigkeit ihres Ausscheidens dokumentiere. Die Tatsache, dass die verbleibenden Gesellschafter über die optimale umgründungssteuerrechtliche Durchführung (insbesondere § 16 Abs. 5 UmgrStG - Maßnahmen) beraten hätten, hindere nicht das wirtschaftliche Ausscheiden Fr. S. per Ende 2002.

Die Vereinbarungen aus dem Gesellschaftsvertrag vom 15.1.1987 über das Ausscheiden der Rechtsnachfolger von Hrn. Dipl.Ing. Dr. Rupert Sch. seien ausreichend und klar formuliert. Es sei eine reine Mutmaßung, dass die Regelungen nicht ausreichend gewesen seien, um deren Ausscheiden zum 31.12.2002 zwangsläufig zu ermöglichen. Da Einvernehmen geherrscht habe, sei es nicht notwendig gewesen, ein Ausscheiden gerichtlich zu erzwingen, was jedoch möglich gewesen wäre.

Hinsichtlich der **Unternehmereigenschaft** sei festzuhalten, dass, wenn die Betriebsprüfung das Vorhandensein einer Mitunternehmerschaft einer GesbR mit dem Vorliegen eines Unternehmerrisikos gleichsetzte, dass eine GesbR auch ohne Vorliegen irgendeines Unternehmerrisikos möglich sei, da andere Kriterien wie für die Beurteilung einer steuerrechtlichen Mitunternehmerschaft vorlägen. Erst wenn Unternehmerrisiko vorliege, könne von einer Mitunternehmerschaft gesprochen werden.

Die Höhe des Kaufpreises sei für die Beurteilung der Gesellschafterstellung irrelevant.

Der Rz. 807 der UmgrSt-Richtlinien sei nicht zu entnehmen, dass allen Mitunternehmern die Anwendungsvoraussetzung des UmgrStG fehle, wenn einem Mitunternehmer der Mitunternehmeranteil nicht zuzurechnen sei.

Im genannten Beispiel werde ausdrücklich angeführt, dass bei Einbringung von Mitunternehmeranteilen nur der Gesellschafter nicht an der Einbringung teilnehmen könne, dem der Anteil nicht zuzurechnen gewesen sei. Die BP habe die Einbringung eines Betriebes mit der Einbringung von Mitunternehmeranteilen verwechselt.

Bezüglich Fr. Dr.L könne die BP nicht begründen, warum keine Gegenleistung für die Einbringung des Mitunternehmeranteiles von Fr. Dr.L vorliegen sollte.

Sie vermische die Begriffe „Wertäquivalenz“ und „Gegenleistung“, wobei die Wertäquivalenz keine Anwendungsvoraussetzung des Umgründungssteuergesetzes sei. Hinsichtlich der von der Betriebsprüfung angeführten Bewertungs- bzw. Berechnungsdifferenz von EUR 1.750,-- (0,18% von EUR 988.000,--) erübrige sich eine über die Berufung hinausgehende Stellungnahme.

In dem, im Laufe des Betriebsprüfungsverfahrens vorgelegten Gesellschaftsvertrag vom 15.1.1987 abgeschlossen zwischen Hrn. Dipl.Ing. Dr. Rupert Sch., Hrn. DI.T und Hrn. DI.M werde u.a. festgehalten:

*„1.3.3.2. Für den Fall des Ablebens des Herrn Dipl.Ing. Dr. Rupert Sch. nach dem 2.1.1992 ist im Sinne der Grundsatzklärung des Punktes 1.3.3. von den Erben und Rechtsnachfolgern des Hrn. Dipl.Ing. Dr. Rupert Sch. so viel an Gesellschaftsanteilen an die Gesellschafter Hrn DI.T und Hrn. DI.M abzutreten, dass den Erben und Rechtsnachfolgern des Hrn. Dipl.Ing. Dr. Rupert Sch. 20% der Gesellschaftsanteile verbleiben.“*

*„Nach dem Ablauf von 10 Jahren ab dem Ende des Jahres, in dem das Ableben des Hrn. Dipl.Ing. Dr. Rupert Sch. gefallen ist, längstens jedoch mit Ablauf des Jahres 2002 scheiden die in seine Rechte aus diesem Vertrag eingetretenen zivilrechtlichen Erben und Rechtsnachfolger des Hrn Dipl.Ing. Dr. Rupert Sch. aus dem Gesellschaftsverhältnis aus und sind verpflichtet, die dann von ihnen gehaltenen restlichen 20% der Gesellschaftsanteile unabhängig von ihrer Aufteilung unter den Erben und Rechtsnachfolgern je zur Hälfte auf die Gesellschafter Hr. DI.T und Hr. DI.M oder auf von diesen genannte Personen zu übertragen. ....“*

*1.3.3.3. Die im Sonderbetriebsvermögen stehende Liegenschaft Wien8, ..... bleibt, solange Hrn Dipl.Ing. Dr. Rupert Sch. und/oder dessen Erben und Rechtsnachfolgern eine Gesellschafterstellung zukommt, unabhängig von der zivilrechtlichen Eigentümereigenschaft, im Sonderbetriebsvermögen. Mit dem vollständigen Ausscheiden der Erben und Rechtsnachfolger des Hrn Dipl.Ing. Dr. Rupert Sch. iSd Punktes 1.3.3. dieses Vertrages wird die Liegenschaft aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Privatvermögen übernommen, ..... Auch in diesem Fall bleibt der gleichzeitig mit diesem Vertrag abgeschlossene Mietvertrag in allen seinen Bestimmungen auch mit den Rechtsnachfolgern voll aufrecht.*

*11.1.3. Beim Ausscheiden eines Gesellschafters – mit Ausnahme der Sonderregelung für Hrn Dipl.Ing. Dr. Rupert Sch. und/oder dessen Erben und Rechtsnachfolger – erfolgt keine Teilung des Gesellschaftsvermögens, vielmehr wächst sein Kapital sowie Gewinnanteil den verbleibenden Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligung oder - bei Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters – dem letzten Gesellschafter zu“*

Noch vor Ablauf des Jahres 2002 wurde mit Datum 20.11.2002 ein **Vertragsentwurf** für die Vertragspartner Hr. DI.T und Hr. DI.M, Fr. S., Fr Dr.L angefertigt, der das Ziel hatte, die Regelungen, die das Ausscheiden der Erben aus der GesbR regeln, neu zu fassen. Gemäß Pkt 1 sollte Fr. S. aus der Gesellschaft ausscheiden, wobei ihr Anteil den Herren DI.T und DI.M anwachsen sollte. Es sollte weder ein Entgelt für frühere noch für die nunmehrige Übertragung geleistet werden.

Fr. Dr.L (ausgebessert auf E.) sollte sämtliche Geschäftsanteile, mit Ausnahme von 5%, unentgeltlich an die Hrn DI.T und DI.M übertragen. Sie sollte bis zum 31.12.2007 oder einem einvernehmlich festgelegten späteren Zeitpunkt in der GesbR verbleiben, ohne jedoch Gewinnanteile zu erhalten.

In dem im Akt aufliegenden **Schreiben vom 21.11.2002 stellte Hr. Dr. M.B.** vor wie eine steuerneutrale Entflechtung funktionieren könnte, wobei er davon ausging, dass Hrn DI.T und Hrn. DI.M jeweils 47,5 % und Fr. Dr.L 5% an der GesbR gehören und letztere das zivilrechtliche Eigentum am Objekt Wien8 habe.

Es solle zunächst der gesamte Betrieb der GesbR inklusive des Sonderbetriebsvermögens gem Art III UmgrStG in eine durch Neugründung entstehende GmbH eingebracht werden. Uno acto sollte eine Spaltung gem. Art VI UmgrStG in eine Ziviltechniker GesmbH mit einem Beteiligungsverhältnis von Hrn DI.T und Hrn. DI.M mit jeweils 47,5 % und Fr. Dr.L mit 5% und in eine VermögensverwaltungsgmbH erfolgen (100% Dr.L ) erfolgen.

Durch den Ansatz unbarer Entnahmen gem. § 16 Abs. 5 UmgrStG könne jeder Gesellschafter die steuerliche Attraktivität optimieren (steuerfreie Entnahmen dürften anlässlich der Umgründung passiviert werden, soweit sie im Verkehrswert Deckung finden).

Mit Fax vom 13.7.2005 teilte die Kanzlei Dr. M.B. mit, dass ihm die o.a. Beteiligungsverhältnisse bekannt gegeben worden seien – diese mangels Eintragung einer GesbR im Firmenbuch aber nicht nachprüfbar seien. Es hätten lediglich noch die Modalitäten geklärt werden müssen. Hr. Dr. M.B. selbst habe weder an den Besprechungen im November noch im Dezember teilgenommen.

Die Parteien seien jeweils von einem Rechtsanwalt vertreten gewesen. Fr. S. (von Dr.W) und die Herren DI.M und DI.T (von Dr.P) hätten ein Gutachten über das aufgrund der Vereinbarung von 1987 zwingende Ausscheiden von Fr. S. verlangt. Diesem Wunsch sei mit Anbot vom 26.2.2003 entsprochen worden. *„Gerade durch die Tatsache, dass im Verfahren des Ausscheidens von Fr. S. aus der GesbR, ..., unterschiedliche Ansichten im kontradiktorischen vorprozessuellen Verfahren verfolgt wurden, wird untermauert, dass die dargestellte Vorgangsweise des Ausscheidens von Fr. S. per 31.12.2002 absolut fremd- und*

*drittüblich ist.* "Seiner Ansicht nach sei das Ausscheiden von Fr. S. per 31.12.2002 sowohl im November 2002 als auch im März 2003 festgestanden.

Bezüglich der Stellungnahme vom 2.5.2005 werde ausgeführt, dass die unbare Entnahme im Betrag von €167.322,00 Fr. Dr.L zustehe. „...*der unverändert bestehende buchmäßige Verbindlichkeitsstand der nunmehr durch Umgründung entstandenen GmbH stehe Fr.Dr.L zu. Insoweit gibt es selbstredend auch **keine Vereinbarung eines Verzichtes.***“

Bei der durch Ausscheiden von Fr. S. entstehenden Verbindlichkeit von € 268.989,00 handle es sich um ein „neutrales Wirtschaftsgut“. Dieses Kapitalkonto sei nicht aus der betrieblichen Tätigkeit der GesbR hervorgegangen (**UmgrStRI Rz 1663**). Dessen Disposition könne nach § 16 Abs. 5 UmgrStG erfolgen. Die Zuordnung der Verbindlichkeit zur Besitzgesellschaft entspreche somit der freien Wahl der Zuordenbarkeit bei neutralen Wirtschaftsgütern.

Hinsichtlich der Entreicherung von Fr. Dr.L um € 1.750,00 werde festgestellt, dass die Aufteilung der Betriebsprüfung in Betriebsvermögen € 1.750,00 und Sonderbetriebsvermögen € 986.250,00 unzutreffend sei. Es gebe nur einen Vermögensanteil, der zur Gänze in die VermögensverwaltungsGesmbH eingebracht worden sei. Dieser setze sich aus dem Kapitalkonto des Betriebsvermögens (€ 7.000,-) dem variablen Kapitalkonto und dem Kapitalkonto des Sonderbetriebsvermögens zusammen. Unter Berücksichtigung der Entnahmen ergäbe sich ein Verkehrswert von € 988.000,00.

Im Zuge der Einbringung der Mitunternehmeranteile in die VermögensverwaltungsGmbH sei es zu einer Reduzierung der verkehrswertmäßigen Beteiligung von Fr. Dr.L von 91,30% auf 89,86% gekommen, da die VermögensverwaltungsGmbH von den Herren DI.T und DI.M mit einer bar eingezahlten Stammeinlage von € 17.500,00 gegründet worden sei. In absoluten Beträgen sei ihr Anteil gleich geblieben. Der im Rahmen des zweiten Umgründungsschrittes durchgeführte Anteilstausch sei auf Basis der Verkehrswerte nach Einbringung in die VermögensverwaltungsGmbH berechnet und in den Umgründungsverträgen dargestellt worden.

Die € 1.750,00 beträfen genau 5% des Nennkapitals der VermögensverwaltungsGmbH von € 35.000,00. Da Fr. Dr.L an deren Gründung nicht beteiligt gewesen sei, sei es fremdüblich und korrekt, dass es diesbezüglich zu einer geringfügigen Verschiebung der Wertverhältnisse in der VermögensverwaltungsGmbH nach Durchführung des ersten Umgründungsschrittes gekommen sei.

Im **Schreiben von 21.4. 2005** teilte Hr. Dr.P mit, dass er schon im November 2002 die Auflösungsvereinbarung im Entwurf an Hrn Dr.W übermittelt habe und diese bei der Besprechung am 13.12.2002 dahingehend erörtert werden sollte, ob die

Auflösungsmodalitäten der GesbR rücksichtlich Fr. S. akzeptiert würden. Seit Dezember 2001 sei klar gewesen, dass Fr. Dr.L über 2002 hinaus Gesellschafterin bleiben würde, während Fr. S. ausscheiden würde. Das Ausscheiden von Fr. S. zum 31.12.2002 sei schon im November 2002 festgestanden. In einem diesbezüglichen Aktenvermerk sei u.a. festgehalten worden, dass Fr. S. mit 31.12.2002 ausscheide. Fr. Dr.L werde erst bei ihrem Ausscheiden am 31.12.2007 ihren Anteil von 5% übertragen „bzw. könne man hier dann enden im Falle des Auflösung des Bestandsverhältnisses, dh. Man solle das Gesellschaftsverhältnis an das bestehende Bestandsverhältnis binden.“

Mit **Schreiben vom 21.4.2005 teilte Hr.** Dr.W dem Stb der Bw. mit, dass seiner Ansicht nach aufgrund des Gesellschaftsvertrages der GesbR das Ausscheiden von Fr. S. mit 31.12.2002 als fix anzunehmen sei.

Im Schreiben vom 4.7.2005 erklärte er, dass im Vertrag von 1987 lediglich eine Gewinnverteilung vorgesehen gewesen sei. Nach dem Tod von Hrn Dipl.Ing. Dr. Rupert Sch. im Jahr 1992 sei die vertragliche Regelung exekutiert worden. Erst sehr viel später hätten die Herren DI.M und DI.T thematisiert, dass sie die gesamte arbeitsmäßige Leistung erbracht hätten und ihnen ein Geschäftsführergehalt zustehe. Dies sei von Fr. S. und Fr. Dr.L ursprünglich zurückgewiesen, jedoch eine Einigung hierüber anlässlich des Ausscheidens in Aussicht gestellt worden, die letztlich den Vertragswerken zu entnehmen sei. Die Meinungsdivergenzen seien im Dezember 2002 klargestellt worden. Das Ausscheiden von Fr. S. mit 31.12.2002 sei festgestanden.

In der Besprechung am 13.12.2002 sei es v.a. zu einer mündlichen Übereinkunft über die materiellen Regelungen und den Zeitablauf gekommen.

Eine weitere aktenkundige Stellungnahme von Hrn. Dr. M.B. vom 2.5.2005 sowie die Aussagen im Gutachten betreffend die Entflechtung der Gesellschaftsverhältnisse der GesbR decken sich mit den bezug habenden Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht.

In der am 19.5.2009 abgehaltenen **mündlichen Berufungsverhandlung** beantragte der steuerliche Vertreter nochmals die Befragung der bereits genannten Zeugen sowie von Herrn ChM, Notar, zur Sachverhaltsdarstellung und zur besseren Auslegung der wirtschaftlichen Eigentumsverhältnisse. Weiters wiederholte er nochmals ausführlich den bisherigen Sachverhalt und führte ergänzend aus, dass der Übergabevertrag aus 1987 zwar ausführlich gewesen sei, jedoch nicht ausreichend detailliert, so dass eine schwierige Phase eingetreten sei und Rechtsanwälte zugezogen worden seien. Klar sei immer gewesen, dass die Rechtsnachfolger von Herrn Dipl.Ing. Dr. Rupert Sch. spätestens mit 31.12.2002 aus der Gesellschaft ausscheiden würden.

Weiters erläuterte er, dass das Grundstück deshalb Betriebsvermögen gewesen sei, weil Frau Dr.L Gesellschafterin gewesen sei. Bei einer Entnahme wären die stillen Reserven zu versteuern gewesen. Um diese Steuern zu vermeiden und da Fr. Dr.L das Geld nicht gehabt habe, habe man sich für eine Umgründung entschieden. Es wäre dies jedoch kein steuerlicher, sondern ein wirtschaftlicher Grund.

Zur Vereinbarung vom 20. November 2002 (Vertragsentwurf) erklärte er weiters, dass trotz Streichung des Namens V. Sch. und dessen handschriftlicher Ersetzung durch S. eindeutig V. Sch. (L.) gemeint gewesen sei. Eine schriftliche endgültige Vertragsausfertigung sei nicht für notwendig erachtet worden, weil im Gesellschaftsvertrag klar dargelegt gewesen sei, dass S. ausscheiden werde. Es sei bei den Verhandlungen immer nur um den Kaufpreis gegangen.

Hinsichtlich des Kaufpreises und der bei Frau Dr.L in die Bilanz eingestellten Verbindlichkeit wiederholten beide Parteien ihr bisheriges Vorbringen.

Darüber hinaus erklärte der steuerliche Vertreter nochmals, dass es sich bei der von der Betriebsprüfung errechneten Differenz um einen geringfügigen Betrag handle, der vernachlässigbar sei. Zu dieser sei es gekommen, weil Herr DI.T und HerrDipl. Ing. Wilhelm die Ges.m.b.H. bar gegründet hätten und Herr DI.T, DI.M und Frau Dr.L dann eingebracht hätten. Einwendungen hinsichtlich der Feststellungen der Betriebsprüfung über die Höhe des Veräußerungsgewinnes habe er keine.

Strittig sei letztlich nur die Frage der Zurechnung und der Übergang des Anteils von Fr. S. . Es seien im gegenständlichen Fall nur Mitunternehmeranteile und kein Betrieb eingebracht worden. Die GesbR hätte mit zwei Betrieben weiter bestehen können. Einem Architekturbüro und beispielsweise einem Rechenzentrum. Wäre nur das Architekturbüro eingebracht worden, dann wäre der Betrieb eingebracht worden.

Im Berufungsfall seien eben die Mitunternehmeranteile eingebracht worden. In der übernehmenden GesmbH habe eine Anwachsung gem. § 142 HGB stattgefunden, d.h. die GesmbH sei Eigentümer aller Mitunternehmeranteile und eine juristische Sekunde später gehe dann der Betrieb, weil alle Mitunternehmeranteile in einer Hand seien, auf die GesmbH über. Das hieße nicht, dass rein juristisch eine Betriebsübertragung stattgefunden habe, sondern eigentlich eine Mitunternehmeranteilsübertragung. Einbringungsgegenstand nach § 12 UmgrStG waren die Mitunternehmeranteile.

Es sei weiters klar, dass „Frau Dr.L eine GesmbH sei“, denn sonst würde eine Vermietung der Liegenschaft aus dem Privatvermögen vorliegen mit Realisierung der stillen Reserven. Dies sei eine steuerlich legitime Gestaltung, für die die außersteuerlichen Gründe wesentlich größer als die steuerlichen gewesen seien. Es sollte vermieden werden, dass eine riesige Steuernachzahlung anfalle, die vollkommen unnotwendig gewesen wäre, auch weil das

gesamte unternehmerische Engagement der GesbR weiter aufrecht geblieben sei und die Liegenschaft auch weiterhin als Betriebsvermögen vermietet wird. Auch hätte Fr. Dr.L als nicht Berufsberechtigte nicht Gesellschafterin in der Ziviltechniker-GesmbH sein können.

Dies sei auch eine Schwierigkeit bei der zweistufigen Umgründung gewesen, weil die M.GmbH im ersten Schritt einmal das Vermögen übernommen habe, sie habe keine Ziviltechniker-Befugnis gehabt und dies sei auch ein außersteuerlicher Grund gewesen, warum man dies in diese Richtung entflochten habe.

Hinsichtlich der Berechnung und der Höhe des Veräußerungsgewinnes befragt, erklärte der steuerliche Vertreter, dass diesbezüglich keine Einwendungen bestünden.

Abschließend warf K die Frage auf, wieso, wenn die Steuerbehörde der Meinung sei, dass die Anwendungsvoraussetzungen für eine Einbringung zum 31.12.2002 nicht erfüllt seien, dennoch ein Feststellungsbescheid mit Realisierung der stillen Reserven für das Jahr 2002 und nicht für das Jahr 2003 erlassen wurde, zumal es doch außerhalb des Umgründungssteuergesetzes keine Rückwirkung gäbe.

Die Amtsbeauftragte verwies idZ auf RZ 768 der Umgründungssteuerrichtlinien, wonach eine Rückwirkung von Rechtsgeschäften steuerlich nur bei einer ausdrücklichen steuergesetzlichen Regelung wie § 13 UmgrSt sowie auch § 6 Z. 14 lit.b EStG 1988 anzuerkennen sei.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist die Frage, ob die Einbringung gem. Art III UmgrStG zum gewählten Einbringungsstichtag 31.12.2002 als geglückt zu qualifizieren ist.

Gemäß § 12 UmgrStG liegt eine Einbringung vor, wenn aufgrund eines Einbringungsvertrages im Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil oder ein qualifizierter Kapitalanteil (sog. einbringungsfähiges Vermögen) mit positivem Verkehrswert tatsächlich übertragen wird und die übernehmende Körperschaft dem Einbringenden hierfür eine Gegenleistung gewährt.

Bei der Einbringung wird vom Einbringenden Vermögen auf eine Körperschaft übertragen. Der Einbringende erhält als Gegenleistung grundsätzlich ausschließlich (neue) Anteile an der übernehmenden Körperschaft.

Nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen gilt die Einbringung von Vermögen in eine Körperschaft als Tausch (§ 6 Z 14 lit b EStG). Da beim Tausch jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vorliegt (§ 6 Z 14 lit a EStG), werden nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen die im eingebrachten Vermögen enthaltenen steuerhängigen stillen Reserven aufgedeckt und versteuert.



Eine Gewinnrealisierung durch Tausch unterbleibt nur in jenen Einbringungsfällen, auf die das Umgründungssteuergesetz anzuwenden ist (§ 6 Z. 14 lit. b EStG).

Beim Einbringenden ist das übertragende Vermögen grundsätzlich mit seinen Anschaffungskosten bzw. seinem Buchwert anzusetzen (keine Tauschbesteuerung). Um die stillen Reserven des eingebrachten Vermögens in den gewährten Anteilen an der übernehmenden Körperschaft steuerhängig zu halten, sind die Anteile an der übernehmenden Körperschaft mit den Anschaffungskosten bzw. dem Buchwert des eingebrachten Vermögens zu bewerten.

Das UmgrStG ist auf Einbringungen nur dann anwendbar, wenn das Einbringungsvermögen der übernehmenden Körperschaft tatsächlich übertragen wird. Aus diesem Grund muss dem Einbringenden das Einbringungsvermögen im Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages zuzurechnen sein.

Der Senat gelangte aus nachstehenden Gründen zu der Überzeugung, dass Art III UmgrStG nicht zum Tragen kommt, da das eingebrachte Vermögen (Anteile der Fr. S.) den Einbringenden zum Einbringungsstichtag nicht im vollen Umfang zuzurechnen war.

Der Senat geht bei seiner Beurteilung von folgendem Sachverhalt aus:

Wie aus der Sachverhaltsdarstellung ersichtlich, war im Gesellschaftsvertrag zur Gründung der GesbR vom 15.1.1987 u.a. vereinbart worden, dass im Falle des Erbanfalles nach Hrn Dipl.Ing. Dr. Rupert Sch. seine Erben 20% der Anteile an der GesbR erhalten sollten und diese bis zum Ablauf von 10 Jahren ab dem Ende des Jahres, in das das Ableben des Hrn Dipl.Ing. Dr. Rupert Sch. gefallen ist, längstens jedoch mit Ablauf des Jahres 2002 aus der Gesellschaft ausscheiden sollten.

Der Vertrag enthält weiters die Bestimmung (Punkt 6.4.1.), dass die Erben (Pkt 1.3.) jene Anteile erhalten sollten, die dem Erblasser im Augenblick seines Ausscheidens als Gesellschafter zugestanden wären.

In diesem Zusammenhang ist vorrangig darauf hinzuweisen, dass nach dem Tod von Hrn Dipl.Ing. Dr. Rupert Sch. im Jahr 1992 die Gesellschafterinnen Fr. S. und Fr. Dr.L jedoch nicht, wie in dem Gründungsvertrag aus dem Jahr 1987 (Pkt 1.3.3.2) festgehalten, nach Erbanfall über 20%, sondern über 30% der Anteile verfügten. (Es handelt sich diesbezüglich um den Dipl.Ing. Dr. Rupert Sch. ab dem 2.1.1992 vertraglich zugesicherten Anteil gem. Pkt 5.2.c.)

Weiters wurde im Gründungsvertrag der GesbR (unter Pkt 11.1.3) folgendes vereinbart: „*Bei Ausscheiden eines Gesellschafters – **mit Ausnahme der Sonderregelung für Hrn Dipl.Ing. Dr. Rupert** Sch. und/oder dessen Erben und Rechtsnachfolger – erfolgt keine*

*Teilung des Gesellschaftsvermögens; vielmehr wächst sein Kapital sowie Gewinnanteil den verbleibenden Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligung ..... zu."*

Aus der unterschiedlichen Gestaltung der obzitierten Vertragspunkte 1.3.3.2: „...**längstens mit Ablauf des Jahres 2002 scheiden die ... zivilrechtlichen Erben** des Hrn Dipl.Ing. Dr. Rupert Sch. aus dem Gesellschaftsverhältnis **aus und sind verpflichtet**, die ... Gesellschaftsanteile **... zu übertragen**" und 11.1.3: „**Beim Ausscheiden eines Gesellschafters – mit Ausnahme der Sonderregelung für Hrn Dipl.Ing. Dr. Rupert Sch. und/oder dessen Erben und Rechtsnachfolger – wächst sein Kapital sowie Gewinnanteil** den verbleibenden Gesellschaftern ..." ergibt sich zweifelsfrei, dass bei Ausscheiden eines Gesellschafters aus der Gesellschaft sehr wohl unterschieden wurde zwischen einem Anwachsen der Gesellschaftsanteile an die verbleibenden Gesellschafter und einem Ausscheiden der weichen Gesellschafter mit anschließend erforderlicher Übertragung deren Anteile.

Aus dieser vertraglichen Gestaltung ergibt sich für den Senat die zwingende Schlussfolgerung, dass bei Ausscheiden der Erben nach Dipl.Ing. Dr. Rupert Sch. bei Abschluss des GesbR-Vertrages kein (automatisches) Anwachsen deren Anteile an die beiden Gesellschafter Hr. DI.T und Hr. DI.M gewollt war, sondern dass es zum Übergang des zivilrechtlichen Eigentums eines eigenen Vertrages bedurft hätte.

Erst am 29.9.2003 unterfertigten Fr. S., Hr. DI.T und Hr. DI.M eine Vereinbarung dergemäß Fr. S. rückwirkend per 31.12.2002 aus der GesbR ausscheidet und ihre **Gesellschaftsanteile durch Anwachsung** den Hrn DI.T und Hrn DI.M zufließen.

Diese Vereinbarung macht deutlich, dass die Bw. selbst nicht von einem automatischen Anwachsen per 31.12.2002 ausgegangen sein kann, sondern vielmehr davon, dass eine zivilrechtliche Übertragung der Anteile erforderlich war und letztgenannte Personen bis zu diesem Zeitpunkt daher auch keine Verfügungsgewalt hatten.

So führen die Bw. selbst auf Seite 3 der Berufung aus, dass „vom Beginn an klar war, dass Fr. S. **austreten wird.**“ Auch dies zeigt deutlich, dass die Bw. selbst davon ausging, dass die Abtretung der Anteile nicht automatisch mit 31.12.2002 erfolgte.

Für den Senat nicht nachvollziehbar ist in diesem Zusammenhang auch die Aussage des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung hinsichtlich der **Vereinbarung des Verbleibens der Gesellschafterin** V. Sch. vom 20.11.2002 (*Frau V. (handschriftlich korrigiert: E.) Sch. überträgt sämtliche ihrer Geschäftsanteile je zur Hälfte an Herrn DI.T und Hr. DI.M mit der Ausnahme eines Anteils von 5% an der GesbR, ohne dass hierfür ein besonderes Entgelt zu entrichten sein würde*) der angab, dass mit diesem Textteil eindeutig Fr. Dr.L (geb. Sch. ) gemeint sei, bedeutet dies, dass diese, da sie lediglich 5% der Anteile

inne hatte, keine über vorgenanntes prozentuelles Ausmaß hinausgehende übertragen konnte. Dies heißt jedoch, dass diese Vereinbarung vollkommen ins Leere ging und ihr keinerlei rechtliche Bedeutung – auch nur als Vertragsentwurf - zukommt.

Auch die Aussage der Bw., dass sich der Kaufpreis aufgrund der offenen Verhandlung zwischen Fr. S. und den Herren DI.T und DI.M wegen anderer Modalitäten (Recht auf Vorweggewinn, überhöhter historischer Kaufpreis) geändert habe, zeigt, dass die Bw. die ursprünglich vereinbarte Fassung des Gesellschaftsvertrages nicht mehr als unabdingbar angesehen haben.

### **Wirtschaftliches Eigentum**

Hinsichtlich des Vorbringens der Bw., dass ihnen gemäß den Umgründungssteuerrichtlinien Rz 803 iVm Rz 738ff zu Artikel III UmgrStG das Vermögen zumindest wirtschaftlich zuzurechnen sein müsse, ist festzuhalten, dass Erlässe interne Verwaltungsverordnungen sind, die als Weisung von den Finanzämtern zu befolgen sind, jedoch keinen durchsetzbaren Rechtsanspruch des Steuerpflichtigen zu begründen vermögen.

Da die erlassmäßige Regelung nach Auffassung des Senates im Gesetz keine Deckung findet und daher nicht als eine sich im Rahmen der Gesetze bewegende Verwaltungsübung, sondern als eine davon abweichende Regelung gesehen werden muss, beinhaltet sie keine rechtsverbindlichen Aussagen für den UFS.

Wenn die Bw. in ihrer Berufung darauf verweisen, dass zumindest das **wirtschaftliche Eigentum** an den Anteilen aufgrund des Gründungsvertrages der GesbR mit 31.12.2002 auf die Gesellschafter Hrn. DI.M und Hrn. DI.T übergegangen sei, ist auszuführen, dass bei der Übertragung von Rechten grundsätzlich nicht das wirtschaftliche Eigentum, sondern die zivilrechtliche Stellung von Bedeutung ist. Die von den Bw. ins Treffen geführte wirtschaftliche Betrachtungsweise kann nach Auffassung des Senates nicht dazu führen, dass das wirtschaftliche Eigentum ohne (vertragliche) Zustimmung des zivilrechtlichen Eigentümers übergeht. So kann der wirtschaftliche Eigentümer das Eigentumsrecht ohne Zustimmung des zivilrechtlichen Eigentümers nicht an einen Dritten übertragen.

Selbst wenn man der Argumentation der Bw. folgen würde und das wirtschaftliche Eigentum als nicht mehr bei Fr. S. gelegen ansehen würde, kann aus dem Gesellschaftsvertrag nicht abgeleitet werden, dass dieses auf die Herren DI.T und DI.M übergegangen ist.

### **Unternehmerisiko**

In Bezug auf das von den Bw. monierte fehlende höhere Unternehmerisiko von Fr. S. ist festzuhalten, dass in einer Mitunternehmerschaft nicht gefordert ist, dass jeder einzelne Beteiligte unmittelbar selbst Unternehmerisiko entfaltet, sondern jenes der Gesellschaft

ausreichend ist. Dass Fr. S. dennoch auch nach dem 31.12.2002 noch ein gewisses Unternehmensrisiko trug, zeigt sich auch insoweit, als sie Verhandlungen hinsichtlich der Höhe des Abfertigungsbetrages führte. Das Unternehmerrisiko zeigt sich wohl auch darin, wie viel der Mitunternehmer anlässlich der Veräußerung seines Anteils für diesen erhält.

Das Vorbringen der Bw., dass eine GesbR auch ohne Vorliegen eines Unternehmerrisikos möglich sei, da andere Kriterien wie für die Beurteilung einer steuerrechtlichen Mitunternehmerschaft vorlägen war für den Senat insofern nicht nachvollziehbar, als es sich hier unbestritten um eine in der Rechtsform einer GesbR am Markt agierende Ziviltechnikergemeinschaft handelte.

Zusammenfassend ist somit hinsichtlich des Erwerbs von Eigentumsrechten und Verfügung über Gesellschaftsanteile festzuhalten, dass der Veräußerer dem Erwerber nur dann an einer Sache Eigentum verschaffen kann, wenn er selbst Eigentümer war. Das ergibt sich unmissverständlich aus § 442 ABGB, wonach man nur jene Rechte, respektive Rechtspositionen übertragen kann, welche man selbst inne hat (*nemo plus iuris transferre potest quam ipse habet*).

Auf Basis dieser Rechtsgrundlagen gelangt der erkennende Senat aus den obigen Erwägungen zur Überzeugung, dass der Gesellschaftsanteil von S. zum Einbringungsstichtag 31.12.2002 nicht in das Eigentum der beiden Gesellschafter M.u.T. übergegangen ist und demzufolge das eingebrachte Vermögen den Einbringenden zu vorgenanntem Stichtag nicht in vollem Umfang zuzurechnen war.

### **Ersatzstichtag**

Wie in der Sachverhaltsdarstellung ausgeführt, unterfertigten Fr. S., Hr. DI.T und Hr. DI.M erst am 29.9.2003 den Vertrag über das rückwirkende (per 31.12.2002) Ausscheiden der Gesellschafterin Fr. S. aus der GesbR unter Anwachsung deren Anteile an die Gesellschafter Hrn DI.T und Hrn DI.M. Erst durch diesen Vertragsabschluss lagen die dem Einbringungsvertrag zugrunde liegenden Eigentumsverhältnisse Fr. Dr.L 5%, Hr. DI.T 47,5% und Hr. DI.M 47,5% vor.

Der Einbringungsvertrag wurde unbestritten am 25.8.2003 unterfertigt, somit zu einem Zeitpunkt, in dem den beteiligten Personen, wie bereits dargelegt, das Eigentum nicht im vollen Ausmaß zuzurechnen war. Folglich kommt auch die mit BGBl. I 2003/71 normierte Neufassung des Art 13 Abs. 2 UmgrStG, welche mit 21.8.2003 in Kraft getreten ist, hinsichtlich des Ersatzstichtages nicht zur Anwendung. Es war daher eine ertragsteuerlich wirksame Aufwertung des Betriebsvermögens zum 31.12.2002 (Aufdeckung der stillen Reserven) vorzunehmen.

## Besteuerungsstichtag

Besteuerungsstichtag ist der von den Bw. ursprünglich gewählte Einbringungsstichtag. Eine davon abweichende Regelung, wonach die Versteuerung auch für den Fall des Nichtgreifens der Rechtswohltat des Ersatzstichtages zu diesem Zeitpunkt oder auch zum Zeitpunkt des handelsrechtlichen Einbringungsstichtages vorzunehmen ist, hat der Gesetzgeber nicht getroffen, weshalb es bei dem von der Bw. gewählten Einbringungsstichtag 31.12.2002 bleibt.

## Eventualantrag

Hinsichtlich des von den Bw. gestellten Eventualantrags, dass aufgrund der Tatsache, dass das Sonderbetriebsvermögen sowie 75% des einzubringenden Vermögens den Einbringenden am Einbringungsstichtag zuzurechnen gewesen sei und somit zumindest hinsichtlich dieser Teile keine Versteuerung der stillen Reserven vorzunehmen sei, gelangte der Senat zur Ansicht, dass nach den ursprünglichen Intentionen der Beteiligten der gesamte Betrieb in die GesmbH eingebracht werden sollte und nicht nur einzelne Mitunternehmeranteile.

Das Vorbringen in der mündlichen Verhandlung, dass die GesbR mit einem zweiten Betrieb weiter bestehen hätte können, war für den Senat aufgrund der Aktenlage nicht nachvollziehbar, da die GesbR ausschließlich der Tätigkeit eines Ziviltechnikerbüros nachging und tatsächlich keinen anderen Betrieb führte oder zu führen beabsichtigte. Sie hörte auch nach der Einbringung tatsächlich zu bestehen auf.

Wenn nun die Bw. vermeinen, dass selbst für den Fall, dass den Bw. nur 75% des einzubringenden Vermögens zuzurechnen gewesen wäre, § 13 Abs. 2 UmgrStG, demgemäß nur das jeweils einzubringende Vermögen des einzelnen Einbringenden betroffen sei, zur Anwendung zu gelangen habe, ist der von den Bw. vertretenen Ansicht entgegenzuhalten, dass der **gesamte** Betrieb der GesbR in die neu gegründete GesmbH eingebracht wurde und nicht nur einzelne Mitunternehmeranteile.

Aufgrund obiger Ausführungen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

## Spaltung

Da die Einbringung zum Stichtag 31.12.2002 nach Art III UmgrStG missglückte, kann auch zu diesem Zeitpunkt keine Aufspaltung nach Art. VI UmgrStG erfolgen, sondern erst im Jahre 2003, so dass sich eine weitere Auseinandersetzung mit den diesbezüglichen Feststellungen bzw. den Einwendungen der Bw. erübrigt.

Es soll an dieser Stelle jedoch festgehalten werden, dass der steuerliche Vertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung die Frage, nach Einwendungen hinsichtlich der Feststellungen der Betriebsprüfung über die Höhe des Veräußerungsgewinnes dahingehend beantwortete, dass es sich bei der von der Betriebsprüfung errechneten Differenz um einen

geringfügigen und daher vernachlässigbaren Betrag handle und er gegen die Berechnung keine Einwendungen habe.

### **Beweisanträge - Zeugenbefragungen**

Hinsichtlich der von den Bw. „als Zeuge für die Sachverhaltsdarstellung“ beantragten Vernehmung der Zeugen Hr. Dr.D.B., Hr. Dr.W, Hr. Dr.P, Hr. Dr. M.B., und Hr. ChM ist festzuhalten, dass neben der Angabe des Beweismittels auch die Benennung des Beweisthemas, also der Tatsachen und Punkte, die durch das angegebene Beweismittel geklärt werden sollen, entscheidend ist. Die Angabe „als Zeuge für die Sachverhaltsdarstellung“ ist nach Ansicht des Senates für einen Beweisantrag nicht ausreichend.

Dennoch soll nicht unerwähnt bleiben, dass eine Vernehmung im Berufungsfall auch deshalb nicht erforderlich erschien, da die als Zeugen beantragten Personen einerseits den ihnen bekannten Sachverhalt ohnedies ausführlich schriftlich geschildert haben. Vor allem aber, da dieser im Berufungsverfahren nicht in Zweifel gezogen, sondern als den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechend, angesehen wurde. Erheblich ist ein Beweisantrag im Sinne des § 183 BAO aber nur dann, wenn dieser unmittelbar dazu beitragen kann, Klarheit über eine unklare Tatsache zu gewinnen. Eine rechtliche Würdigung des Sachverhalts steht jedoch ausnahmslos dem unabhängigen Finanzsenat zu.

Für den Fall aber, dass mit der Zeugeneinvernahme der Hrn. Dr.D.B., Dr.W, Dr.P und Dr. M.B. eine Vertragsauslegung durch dieselben intendiert gewesen sein sollte, sind die Bw. darauf zu verweisen, dass unabhängig davon, dass die als Zeugen beantragten Personen aktenkundig bereits Ausführungen zu den Verträgen gemacht haben, die Auslegung von Verträgen, respektive die rechtliche Würdigung derselben nach dem Grundsatz „iura novit curia“ dem erkennenden Berufungssenat vorbehalten ist.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 30. Juni 2009