



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2004, einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2004 bis 2006 und Umsatzsteuer für die Jahre 2005 und 2006 entschieden:

Die Berufung betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2004 bis 2006 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Berufungen gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2004 und Umsatzsteuer für die Jahre 2005 und 2006 gelten gemäß § 85 Abs. 2 BAO als zurückgenommen.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) firmierte in den streitanhängigen Jahren ursprünglich unter „Stb. KEG nunmehr GmbH & Co. OEG“ FNR XY g.

Lt. Protokoll des beurkundenden Notars wurde per 5. 8. 2005 die Firma durch mehrere Einbringungsvorgänge umgestaltet. Der Antrag auf diesbezügliche Änderung, langte am 11.8.2005 beim Firmenbuch ein.

Mit Einbringungsvertrag vom 5.8.2005 **brachten S. und Mag. M.** ihre **Mitunternehmeranteile** an der unter FNR XXX eingetragenen Bw. in die „Stb.GmbH“ FNR

YYY **ein**. Lt. ausdrücklichem Hinweis im Protokoll sollte diese Einbringung, unter Berufung auf § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG erfolgen „*ohne Gewährung von neuen Geschäftsanteilen an der Stb.GmbH an Herr(n) Mag. M. und S\*, da Herr Mag. M. und Frau S\* am eingebrachten Vermögen und an der übernehmenden Gesellschaft im gleichen Verhältnis beteiligt sind.*“

H., war an der Bw. als persönlich haftender Gesellschafter zu 50% beteiligt, Mag. M. zu 26,722408%.

S\* als Kommanditistin zu 23,277592%.

In Summe besaß das Ehepaar SM. somit 50% der Bw. Das Verhältnis der Anteile der Ehepartner an diesen 50% betrug somit 53,444816 zu 46,555 184 %.

Die Eigentumsverhältnisse an der Stb.GmbH FNR YYY

betragen lt Gesellschaftsvertrag vom 22.8.2005: 51 zu 49% (siehe Firmenbuch).

H. trat seinen 50%-Anteil an die H.Stb.GmbH, FNR XyX ab.

Durch diese Einbringungen schieden die bisherigen Gesellschafter aus der Bw. aus und die H.Stb.GmbH und die Stb.GmbH traten als persönlich haftende Gesellschafter, mit einem je 50%igen Anteil an deren Stelle.

Die bisherige Rechtsform der KG wurde infolge des Ausscheidens der einzigen Kommanditistin in eine OEG geändert.

Als gemeinsamer Stichtag der Umgründungen wurde der 31. 12. 2004 festgelegt.

Der Namen der Bw. wurde auf X.Stb.OG geändert.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 19.11.2010 wurde das Vermögen der Bw. gemäß § 142 UGB durch die Y.Stb.GmbH, FNR YxY, übernommen und die Firma gelöscht.

Im Jahr 2008 fand eine Betriebsprüfung für die Jahre 2003 bis 2005 statt.

In Tz. 1 des Betriebsprüfungsberichtes wurde, auf Basis einer Selbstanzeige der Bw., ein Fremdwährungskredit berücksichtigt.

Tz. 2 befasst sich mit den diversen Einbringungsvorgängen, beurteilt den Einbringungsvorgang in die Stb.GmbH als „verunglückt“ und ermittelt einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn von € 303.091,28. Des Weiteren wird die Einbringung der Miteigentumsanteile als Tausch behandelt.

In Tz 3 und 4 werden ein entgeltlicher Erwerb eines Praxiswertes und ein Konvertierungsgewinn abgehandelt. Tz. 5 befasst sich mit der geänderten Gewinnverteilung.

Die Wiederaufnahme der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften für das Jahr 2004 erfolgte unter Hinweis auf die in Tz. 1, 2, 4 und 5 dargestellten neu hervorgekommenen Tatsachen.

Gegen die den Prüfungsfeststellungen entsprechenden Bescheide erhob die Bw. fristgerecht Berufung.

Die Bw. führt in der Begründung aus, dass die Ansicht des Finanzamtes die Umgründung in die Stb.GmbH ohne Kapitalerhöhung, sei „verunglückt“, verfehlt, rechtsirrig und auch gesetzwidrig sei.

Die Ausnahmebestimmung des § 19 Abs. 2 Zi 5 Umgründungssteuergesetz in der Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2005 sei sehr wohl beim vorliegenden Einbringungsvorgang erfüllt worden.

*„Die bescheiderlassende Behörde hat sich jedoch nicht mit dem hier realisierten Ausnahmetatbestand auseinandergesetzt und keine entsprechenden Feststellungen hinsichtlich der unmittelbaren bzw. mittelbaren Beteiligungsverhältnisse sowohl an der aufnehmenden Körperschaft als auch an der eingebrachten Mitunternehmerschaft getroffen.*

*3.) Auch wenn seitens der Betriebsprüfung keine diesbezüglichen Vorhalte oder in der Niederschrift festgehaltene Begründungen erfolgt sind, dürfte die Betriebsprüfung die Meinung vertreten, dass nicht die Mitunternehmerschaft, sondern Mitunternehmeranteile nach Artikel III Umgründungssteuergesetz eingebracht wurden. Sollten die diesbezüglichen Vermutungen der Berufungswerber zutreffen, so ist schon jetzt darauf hinzuweisen, dass auf den gegenständlichen Einbringungsvorgang die Rechtslage zu § 19 Abs. 2 Zi. 5 Umgründungssteuergesetz vor der Novellierung durch das Abgabenänderungsgesetz 2005 anzuwenden ist.*

*4.) Soweit die Vermutungen der Berufungsbewerber zutreffen und tatsächlich die Betriebsprüfung bzw. die bescheiderlassende Behörde diese dargestellte –sachlich keinesfalls gerechtfertigte – Differenzierung zwischen der Einbringung von Mitunternehmeranteilen und der Einbringung der Mitunternehmerschaft getroffen haben sollte, sind dieser rechtsirrigen und verfehlten Auffassung folgende Argumente entgegenzuhalten:*

*a) Mitunternehmerschaften sind als Personengesellschaften nicht Steuersubjekt. Steuerschulden der Personensteuern sind bei Personengesellschaften ausschließlich deren Gesellschafter. Diesen sind auch die Personalsteuern zuzurechnen. Das im Ertragssteuerrecht geltende Durchgriffsprinzip verbietet sowohl eine Differenzierung danach, ob eine Mitunternehmerschaft oder alle (verbliebenen) Mitunternehmeranteile als Sacheinlage eingebracht werden (Transparenzprinzip).*

*b) Unter der gemäß § 21 BAO im Steuerrecht geltenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist kein Unterschied darin zu erkennen, welche der beiden denkmöglichen Einbringungsvarianten, nämlich Einbringung der gesamten Mitunternehmerschaft oder die Einbringung aller Anteile an der Mitunternehmerschaft die – nach Ansicht der BP richtige oder falsche – ist. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise werden unter beiden denkmöglichen Varianten dieselben wirtschaftlichen und steuerrechtlichen Folgen herbeigeführt. Dementsprechend wäre eine Differenzierung bzw. ungleiche Behandlung eines wirtschaftlich gleichen Sachverhaltes gleichheitswidrig und damit rechtswidrig bzw. Willkür.*

*c) Unter dem im Steuerrecht geltenden Begriff "des wirtschaftlichen Eigentums" gemäß § 24 Abs. 1 lit. e) BAO sind Wirtschaftsgüter, die mehreren Personen ungeteilt gehören, diesen so zuzurechnen als wären sie nach Bruchteilen berechnet. Nach der genannten Gesetzesstelle würde das mitunternehmerische Gesamthandvermögen den Gesellschaftern anteilig zugerechnet werden. Dementsprechend wäre eine Differenz zwischen der Mitunternehmerschaft per se und der Summe der Mitunternehmeranteile an der Mitunternehmerschaft nicht zu unterscheiden und würde auch Gleichheitsgrundsätzen widersprechen.*

*5.) Unstrittig – jedoch von der Betriebsprüfung nicht ausdrücklich festgestellt – ist, dass sowohl an der eingebrachten Mitunternehmerschaft bzw. den eingebrachten Mitunternehmeranteilen der Mitunternehmerschaft dieselben Personen im gleichen Beteiligungsausmaß wie an der übernehmenden Körperschaft beteiligt waren. Dementsprechend sind die Eigentumsverhältnisse der einbringenden Mitunternehmer am eingebrachten Vermögen mit den Beteiligungsverhältnissen der einbringenden Mitunternehmer an der übernehmenden Körperschaft korrespondierend, sodass der Ausnahmetatbestand des § 19 Abs. 2 Zi. 5 Umgründungssteuergesetz erfüllt ist."*

Mit Schreiben vom 18.8.2011 zog die Bw. ihre Anträge auf mündliche Verhandlung und auf Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zurück und kündigte für den Fall einer weiteren Verzögerung des Verfahrens eine Säumnisbeschwerde an.

Mängelbehebungsbescheid:

Nach vorheriger telefonischer Erörterung mit dem Bw. am 29.8.11., erging am 5.9.2011, nachweislich zugestellt am 8.9.2011, ein Mängelbehebungsbescheid mit dem Ersuchen die der Berufungen hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2004 und Umsatzsteuer für die Jahre 2005 und 2006 hinsichtlich der Berufungsbestandteile des § 250 Abs. 1 lit. b bis c BAO zu ergänzen, anderenfalls die Berufungen als zurückgenommen gelten. Als

Mängelbehebungsfrist wurde zwei Wochen ab Zustellung, also im Ergebnis eine Frist bis 22.9.2011 eingeräumt.

Auf telefonische Rückfrage vom 22.9.2011 erklärte die Bw., dass deren Gesellschafter übereingekommen seien, dem Mängelbehebungsauftrag nicht zu entsprechen und mit dem Eintritt der Rechtsfolgen – die Berufungen gelten als zurückgenommen – einverstanden seien.

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

Gemäß § 19 Abs. 1 UmgrStG muss die Einbringung ausschließlich gegen Gewährung von neuen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft erfolgen. Die Gewährung von neuen Anteilen kann unterbleiben, wenn die unmittelbaren oder mittelbaren Eigentums- oder Beteiligungsverhältnisse am eingebrachten Vermögen der prozentuellen Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft unmittelbar oder mittelbar entsprechen (§ 19 Abs. 2 Z. 5 leg. cit.).

Unterbleibt bei der übernehmenden Körperschaft unter Anwendung von § 19 Abs. 2 Z. 5 UmgrStG eine Kapitalerhöhung, so kommt es gemäß § 20 Abs. 4 Z. 1 leg. cit. zu einer Zu- oder Abschreibung des Einbringungswertes zu (von) dem steuerlich maßgebenden Wert der bisherigen Anteile.

Nach § 19 Abs. 2 UmgrStG kann die nach Abs. 1 grundsätzlich verpflichtende Gewährung neuer Anteile in besonderen, taxativ aufgezählten Fällen unterbleiben. Der Ausnahmetatbestand des § 19 Abs. 2 Z. 5 leg. cit. betrifft den Fall, in dem die vor der Einbringung bestehende Beteiligungsstruktur einen Verzicht auf die Gewährung neuer Anteile rechtfertigt. Die in § 19 Abs. 2 Z. 5 UmgrStG geforderte Identität ist nur bei vollständiger Übereinstimmung der Eigentums- oder Beteiligungsverhältnisse gegeben. Diese Verhältnisse am eingebrachten Vermögen und die prozentuelle Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft müssen sich allerdings nicht unmittelbar entsprechen. Eine nur mittelbare Identität ist ausreichend. Auf welcher Beteiligungsstufe die Identität der Eigentums- oder Beteiligungsverhältnisse erreicht wird, ist aus dem Blickwinkel des § 19 Abs. 2 Z. 5 leg. cit. ohne Bedeutung.

Zum Anwendungsbereich des § 19 Abs. 2 Z. 5 UmgrStG wird in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des Bundesgesetzes, BGBl. Nr. 699/1991, 266 BlgNR 18. GP, Folgendes ausgeführt:

*"Eine Kapitalerhöhung kann unterbleiben (obwohl sie möglich ist), wenn alle Anteile wirtschaftlich betrachtet in einer Hand vereinigt sind. Das Vorliegen dieser Vereinigung in einer Hand ist Anwendungsvoraussetzung für Art. III. Dies ist der Fall, wenn der unmittelbar oder mittelbar Alleingesellschafterfunktion besitzende Einbringende (natürliche oder juristische*

*Person oder Mitunternehmerschaft) Vermögen in die Körperschaft einbringt, wenn eine Tochtergesellschaft Vermögen in die alle Anteile besitzende Muttergesellschaft einbringt, die Mitunternehmerstellung aller an der einbringenden Mitunternehmerschaft Beteiligter den Beteiligungen an der übernehmenden Körperschaft entspricht oder dieselben Gesellschafter in gleicher Weise an der einbringenden und der übernehmenden Körperschaft beteiligt sind. Unter Z. 5 fällt auch die Einbringung (nicht das bloße Abtreten) aller Kommanditanteile in die Komplementär-GesmbH ohne Kapitalerhöhung, weil die Kommanditisten im gleichen Ausmaß an der Komplementärgesellschaft beteiligt sind."*

*Mit dem AbgÄG 2005 ist der Anwendungsbereich des § 19 Abs. 2 Z. 5 UmgrStG eingeschränkt worden. Nach der Neufassung kann die Gewährung von neuen Anteilen unterbleiben, "wenn der Einbringende unmittelbar oder mittelbar Alleingesellschafter der übernehmenden Körperschaft ist oder wenn die unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligungsverhältnisse an der einbringenden und der übernehmenden Körperschaft übereinstimmen".*

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des Bundesgesetzes BGBl. I 2005/161, 1187 BlgNr 22. GP, heißt es dazu:

*"Die Praxis hat gezeigt, dass von den drei von der Z. 5 umfassten Ausnahmeregelungen jene unzweckmäßig ist, die vom Gleichstand der Beteiligung an der einbringenden Mitunternehmerschaft und der übernehmenden Kapitalgesellschaft ausgeht. Da es in diesem Fall immer wieder zu Fehlbeurteilungen hinsichtlich des Geltungsbereiches kommt und selbst im Falle der korrekten Nutzung dieser Möglichkeit ein erhebliches Betriebsprüfungsrisiko besteht, soll sie auslaufen. Neben der Gewährung von Anteilen im Wege der Kapitalerhöhung steht als Verzichtsmöglichkeit die Ausnahmeregelung des § 19 Abs. 2 Z. 2 zur Verfügung. Die beiden anderen Anwendungsmöglichkeiten - nämlich die Alleingesellschafterstellung und die Einbringung in die Schwesterkörperschaft - werden textlich neu gestaltet aber inhaltlich unverändert beschrieben".*

Gemäß Teil 3 Z 11 UmgrStG ist § 19 leg. cit in der Fassung des BGBl. I Nr. 161/2005 (Abgabenänderungsgesetz 2005) auf Umgründungen anzuwenden, bei denen die Beschlüsse oder Verträge nach dem 31. Jänner 2006 beim zuständigen Firmenbuchgericht zur Eintragung angemeldet oder beim zuständigen Finanzamt gemeldet werden.

Gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG (Stammfassung) liegt eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes vor, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, dass das Vermögen am Einbringungstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, einen positiven Verkehrswert besitzt. Der Einbringende hat den positiven Verkehrswert im Zweifel durch ein

Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen. Gemäß dem zweiten Absatz dieses Paragraphen zählen zum Vermögen nur Betriebe und Teilbetriebe (Z. 1), Mitunternehmeranteile, das sind Anteile an Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz (§ 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) der Mitunternehmerschaft vorliegt, an der die Beteiligung besteht (Z. 2), und Kapitalanteile (Z.3).

§ 12 Abs. 3 leg. cit. nennt die übernehmenden Körperschaften. Nach Abs. 4 leg. cit sind auf die vorgenannten Einbringungen die §§ 13 bis 22 anzuwenden.

In der Begriffsbestimmung der Einbringung gemäß § 12 UmgrStG ist keine Beschränkung hinsichtlich des Einbringenden enthalten.

Aufgrund der Bestimmungen des Teil 3 Z 11 UmgrStG und des Umstandes, dass die entsprechende Meldung an das Firmenbuchgericht am 11.8.2005 einlangte, steht fest, dass § 19 UmgrStG in der Fassung vor dem AbgÄG 2005 zur Anwendung gelangt.

Aus diesem Umstand ist für die Bw. allerdings nichts zu gewinnen. Entgegen der Behauptung der Bw. ist aus der Bescheidsbegründung des Finanzamtes (BP-Bericht) nämlich keineswegs abzuleiten, dass § 19 UmgrStG in der Fassung des AbgÄG 2005 zur Anwendung gelangte.

Wie sich aus dem Gesetz (§ 19 Abs. 1 und 2 leg cit.) und den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des Bundesgesetzes, BGBl. Nr. 699/1991, 266 BlgNR 18. GP unmissverständlich entnehmen lässt, waren schon in der „alten“ Fassung nur ganz bestimmte taxativ aufgezählte Fälle auch dann begünstigt, wenn keine neuen Anteile gewährt wurden.

Ein Verstoß gegen diese Regelung führt zum Verlust der Anwendungsvoraussetzungen des Art. III UmgrStG. In diesem Fall ist die Einbringung nach allgemeinem Steuerrecht als Tausch zu qualifizieren, der eine Realisierung der stillen Reserven des eingebrachten Vermögens zur Folge hat

„Die Einbringung sämtlicher Mitunternehmeranteile in eine übernehmende Körperschaft, deren Beteiligungsverhältnis mit dem Beteiligungsverhältnis an der Mitunternehmerschaft übereinstimmt, war bereits vor dem AbgÄG 2005 nicht von der Ausnahmebestimmung des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG umfasst, weil in diesem Fall hinsichtlich der eingebrachten Mitunternehmeranteile jeweils alleiniges Eigentum der Miteigentümer besteht, sodass keine Identität der Eigentums- und Beteiligungsverhältnisse mit der übernehmenden Körperschaft vorliegt (siehe dazu RS 3, VwGH v 21.5.2009, Zl. 2006/15/0296 und Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG, 4. Auflage, § 19 Tz 39)“.

Dem Verwaltungsgerichtshof lag in obzit. Entscheidung vom 21.5.2009, Zl. 2006/15/0296, nicht nur ein gleich gelagerter Sachverhalt, sondern auch eine vergleichbare Argumentation

der Beschwerdeführerin zur Entscheidung vor (siehe dazu auch UFS vom 8.9.2006, RV/0483-I/05).

Aus dem Bezug den § 12 Abs. 4 UmgrStG herstellt und aus der Gesetzessystematik ergibt sich, dass der Vermögensbegriff des § 19 Abs. 2 Z. 5 UmgrStG mit jenem des § 12 Abs. 2 leg. cit. übereinstimmt. Im Falle der Einbringung von Mitunternehmeranteilen ist § 19 Abs. 2 Z. 5 leg. cit. in der Fassung vor dem AbgÄG 2005 im Ergebnis daher nur dem Alleingesellschafter der übernehmenden Körperschaft offen gestanden. Nur dann stimmten nämlich die Eigentumsverhältnisse an der eingebrachten Vermögenseinheit (dem jeweiligen Mitunternehmeranteil) mit den Beteiligungsverhältnissen an der übernehmenden Körperschaft überein.

Systematisch gesehen ist § 19 Abs. 2 Z. 5 UmgrStG (Stammfassung) auch im Falle der Einbringung sämtlicher Kommanditanteile in die Komplementär-GmbH, an der die Kommanditisten im gleichen Verhältnis beteiligt seien, nicht anwendbar. Die Gesetzesmaterialien, denen zudem keine normative Kraft zukommt, hätten den Verzicht auf die Gewährung neuer Anteile gemäß § 19 Abs. 2 Z. 5 leg. cit. ohnedies nur für diesen speziellen Ausnahmefall zugelassen.

Die Ausführungen über, das angeblich bestehende mittelbare Beteiligungsverhältnis an der Bw. gehen ins Leere, da die Bw. in ihrer Argumentation verkennt, dass im gegenständlichen Fall die in den zitierten Gesetzesmaterialien dargestellte Konstellation keineswegs vorliegt. In dem in den Materialien behandelten Fall werden alle Kommanditanteile in die Komplementär-GmbH eingebracht, sodass nur mehr die GmbH (weiter-)besteht. Nach den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage der Stammfassung entspricht die Regelung sinngemäß der ehemaligen Vorschrift des § 1 Abs. 1 lit. e StruktVG, wonach im Rahmen der echten und unechten Verschmelzung eine Kapitalerhöhung unterbleiben konnte, wenn alle Anteile wirtschaftlich betrachtet in einer Hand vereinigt waren. Dem liegt sohin die Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften zu Grunde. Im Beschwerdefall hingegen bringen die Gesellschafter ihre Mitunternehmeranteile aber nicht in die Komplementär GmbH, sondern in eine andere GmbH ein, Es verbleiben weiterhin mehrere Gesellschaften und Gesellschafter, es werden nicht alle Anteile in einer Hand vereinigt und es gibt auch kein Alleineigentümer der seine Anteile überträgt. Die von der Bw. in der Berufung angesprochenen Bestimmungen und deren diesbezügliche Argumentation betreffen somit eine anders gelagerte Konstellation und vermögen daher die Auffassung der Bw. nicht zu stützen.

Der Verwaltungsgerichtshof teilte in seiner Entscheidung (VwGH v 21.5.2009, Zl. 2006/15/0296) die Ansicht der belangten Behörde, dass die Einbringung sämtlicher Mitunternehmeranteile in eine übernehmende Körperschaft, deren Beteiligungsverhältnis mit



dem Beteiligungsverhältnis an der Mitunternehmerschaft übereinstimmt, bereits vor dem AbgÄG 2005 nicht von der Ausnahmebestimmung des § 19 Abs. 2 Z. 5 UmgrStG umfasst war, weil in diesem Fall hinsichtlich der eingebrachten Mitunternehmeranteile jeweils alleiniges Eigentum der Mitunternehmer besteht, sodass keine Identität der Eigentums- und Beteiligungsverhältnisse mit der übernehmenden Körperschaft vorliegt (vgl. Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG, 4. Auflage, § 19 Tz 39).

Den Berufungsausführungen, wonach sich eine Differenzierung zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmeranteilen verbiete, ist entgegenzuhalten, dass § 12 Abs. 2 UmgrStG als einbringungsfähiges Vermögen nur den Betrieb (Teilbetrieb), Mitunternehmeranteile und Kapitalanteile nennt. Dass eine „Mitunternehmerschaft“ den Einbringungsgegenstand bilden könnte ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Es wurden (Mitunternehmer-) Anteile in eine von der Bw. verschiedene GmbH eingebracht. Einbringender war jeder einzelne Mitunternehmer, Gegenstand der Einbringung war jeweils der einzelne Mitunternehmeranteil. Die Summe einiger oder aller Mitunternehmeranteile kann nach der klaren Regel des § 12 Abs. 2 leg. cit. nicht den Einbringungsgegenstand bilden.

Für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO oder eine in Ansehung des wirtschaftlichen Eigentums gemäß § 24 Abs. 1 lit. e BAO bleibt in diesem Zusammenhang kein Raum. Das Gesetz regelt in § 12 Abs. 2 leg. cit. klar, dass Mitunternehmerschaften nicht Gegenstand einer Einbringung bilden können und aus § 19 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 leg. cit. ergibt sich eindeutig, dass eine Einbringung im Regelfall gegen Gewährung von Anteilen erfolgen muss und nur in taxativ aufgeführten Ausnahmefällen davon abgesehen werden kann.

Diese begünstigenden Ausnahmeregelungen sind klar umschrieben und begrenzt. Diese Ausnahmen von der generellen Regelung, können weder interpretativ ausgeweitet, noch durch „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ oder „wirtschaftliches Eigentum“ quasi umgedeutet werden.

Es war daher in diesem Punkt spruchgemäß zu entscheiden.

Es bedarf daher keine Erörterung mit der Bw. dass sich der ursprüngliche 50%-Anteil des Ehepaares SM. an der Bw. im Verhältnis von 53,444816 zu 46,555184 % auf beide verteilte, wohingegen die Eigentumsverhältnisse an der Stb.GmbH, FNR YYY. laut Gesellschaftsvertrag vom 22.8.2005 jedoch 51 zu 49% betrugen. Die Eigentumsverhältnisse an den eingebrachten Anteilen stimmen nicht mit den Beteiligungsverhältnissen an der übernehmenden Stb.GmbH überein.

Die in § 19 Abs. 2 Z. 5 UmgrStG geforderte Identität, d.h. die vollständige Übereinstimmung der Eigentums- oder Beteiligungsverhältnisse, ist nicht gegeben. Es wäre daher auch aus diesem Grund spruchgemäß zu entscheiden.

---

**Mängelbehebungsauftrag:**

Da die Bw., dem Mängelbehebungsauftrag vom 5.9.2011, hinsichtlich der Berufungen: Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2004 und Umsatzsteuer für die Jahre 2005 und 2006, nicht entsprochen hat, war insoweit spruchgemäß zu entscheiden. Die obgenannten Bescheide treten in formelle Rechtskraft und das Berufungsverfahren ist insoweit beendet.

**Zustellung:**

Gemäß § 142 Abs. 1 UGB erlischt die Gesellschaft ohne Liquidation, wenn nur noch ein Gesellschafter verbleibt. Das Gesellschaftsvermögen geht im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf diesen über.

Daher hat die Zustellung, in der im Adressfeld gewählten Weise, an die Y.Stb.GmbH zu erfolgen.

Wien, am 22. September 2011