

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache der X, vertreten durch Y, gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 24. Juni 2009, Steuernummer, betreffend Gesellschaftsteuer für den Einbringungsvertrag vom 0000 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

### 1. Sachverhalt

Mit Schenkungs- und Übergabevertrag vom x hat Herr J sein Einzelunternehmen "J." mit dem Sitz in y an seinen Sohn, Herrn j, übergeben.

Mit Einbringungsvertrag vom xx hat Herr j in der Folge das nunmehr ihm gehörige Einzelunternehmen „j.“ auf der Grundlage der hie für erstellten Einbringungsbilanz zum xxx in die j.- Ges.m.b.H. eingebbracht.

### 2. Verfahren vor dem Finanzamt

Mit Bescheid vom 24.06.2009 setzte das Finanzamt A für diesen Vorgang die Gesellschaftsteuer gemäß § 8 KVG mit 1% vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iVm § 2 Z 2 bis 4 KVG in Höhe von 69.973,10 €, somit 699,73 € fest. Das Finanzamt ging hie bei vom Einbringungskapital (13.959,76) und von den Rückstellungen für Abfertigungen (56.013,34) aus.

Fristgerecht wurde Berufung (nun mehr Beschwerde) erhoben.

Eingewendet wurde, Herr j sei seit xy am Einzelunternehmen des Vaters J mit 25% als unechter stiller Gesellschafter (Mitunternehmer) beteiligt gewesen. Diese Beteiligung habe er durch Erbschaft von seiner Mutter, Frau J, , im Jahre xy erhalten. Bei der Schenkung des Einzelunternehmens des Herrn J an seinen Sohn, j , handle es sich daher um einen Gesellschafterwechsel. Dieser sei gemäß RZ 1229ff der Umgründungssteuerrichtlinien

2002 nicht befreiungsschädlich. Über Aufforderung des Finanzamtes wurde der Schenkungs- und Übergabevertrag zwischen J und j vom x übermittelt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25.02.2010 wies das Finanzamt die Berufung (nun mehr Beschwerde) als unbegründet ab. Das Finanzamt führte aus wie folgt:

„Mit Einbringungsvertrag vom xx hat Herr j, *sein Einzelunternehmen in die Berufungswerberin eingebracht. Die in der Berufung genannte Rz 1229 der UmgrStR 2002 ist schon deswegen nicht anwendbar, da es dort um eine einbringende Personengesellschaft geht, während im gegenständlichen Fall eine Einzelperson ihr Einzelunternehmen einbringt. Durch die in der Berufung genannte Schenkung des Einzelunternehmens ist die stille Gesellschaft beendet worden.“*

Im Vorlageantrag vom 18.03.2010 wendet die Berufungswerberin [nun mehr Beschwerdeführerin (Bf)] ein, wie der Rz 1230 der UmgrStRL zu entnehmen sei, sei bei einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht auf die Dauer der Zugehörigkeit des Einbringungsvermögens zu dieser abzustellen; ein Gesellschafterwechsel innerhalb der 2-Jahres-Frist sei nicht befreiungsschädlich. Es habe in vorliegendem Fall ein Gesellschafterwechsel stattgefunden. Das Vermögen der Gesellschaft habe sich länger als 2 Jahre im Betriebsvermögen des eingebrachten Betriebes befunden. Die Ansicht des Finanzamtes, wonach die Tatsache, dass es nur mehr einen Gesellschafter gebe, befreiungsschädlich sei, würde zu dem nicht verständlichen Ergebnis führen, dass, hätte Herr J-- sen. im Zuge der Schenkung zB 1% zurückbehalten und zB an seine bisher nicht beteiligte Schwiegertochter übertragen, die Zweijahresfrist nicht unterbrochen worden wäre. Da Herr J-- sen. jedoch sein ganzes Vermögen seinem Sohn übertragen habe, sei die steuerlich schädliche Unterbrechung eingetreten. Ein derartiges Ergebnis könne nicht den gesetzlichen Bestimmungen entsprechen.

### **3. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht**

#### **3.1 Übergang der Zuständigkeit vom UFS auf das BFG**

Da die gegenständliche Berufung am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig war, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Der Geschäftsverteilungsausschuss hat die Rechtssache nun mehr der Gerichtsabteilung a zur Erledigung zugewiesen.

#### **3.2 Erwägungen**

Gemäß § 2 Z. 1 KVG unterliegt der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber der Gesellschaftsteuer.

Nach § 12 Abs. 1 erster Satz UmgrStG liegt eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes vor, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz (§ 15) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft (Abs. 3) tatsächlich übertragen wird.

Nach Abs. 4 leg. cit. sind auf Einbringungen die §§ 13 bis 22 anzuwenden.

Nach § 19 Abs. 1 UmgrStG muss die Einbringung ausschließlich gegen Gewährung von neuen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft erfolgen.

Nach § 19 Abs. 2 Z. 5 UmgrStG 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.

Nach § 22 Abs. 4 UmgrStG sind Einbringungen nach § 12 und dafür gewährte Gegenleistungen nach § 19 von den Kapitalverkehrsteuern und von den Gebühren nach § 33 TP 21 des GebG 1957 befreit, *wenn das zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden besteht*.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob das Einzelunternehmen " J. " vor Ablauf der Zweijahresfrist in die Bf. eingebbracht wurde und deshalb die Befreiung von der Kapitalverkehrsteuer nach dem Umgründungssteuergesetz zu versagen ist (§ 2 Z.1 KVG iVm § 22 Abs. 4 UmgrStG).

Die Bf bezieht sich auf Rz 1299 ff der Umgründungssteuerrichtlinien 2002, wonach bei einer einbringenden Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) ein Gesellschafterwechsel innerhalb der 2-Jahresfrist als nicht befreiungsschädlich angesehen wird. Nach Rz 1230 ist etwa bei einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht auf die Dauer der Zugehörigkeit des Einbringungsvermögens zu dieser abzustellen; ein Gesellschafterwechsel innerhalb der 2-Jahresfrist ist nicht befreiungsschädlich (Hinweis VwGH 14.11.1996, 94/16/0157). Ebenso VwGH vom 27. 09. 2012, 2011/16/0220, zu § 22 Abs. 3 UmgrStG (jetzt: § 22 Abs. 4 UmgrStG).

Dazu ist zu sagen, dass die stille Gesellschaft – im Gegensatz zur GesbR - kein gemeinschaftliches Gesellschaftsvermögen hat. Die Vermögenseinlage des stillen Gesellschafters geht in das Vermögen des Inhabers des Unternehmens über, wobei der atypische stille Gesellschafter am Vermögen beteiligt ist. Bei der GesbR ist das Gesellschaftsvermögen als Sondervermögen von den anderen Vermögen der Mitglieder (Privatvermögen) zu trennen (§ 1182 ABGB), weshalb ein Gesellschafterwechsel hinsichtlich der Befreiung als nicht schädlich angesehen wird (zB VwGH 14.11.1996, 94/16/0157).

Die stille Gesellschaft ist eine Beteiligung eines stillen Gesellschafters an einem Unternehmen, das ein anderer (ein Unternehmer) betreibt, mit einer Vermögenseinlage, die in das Vermögen des Inhabers des Unternehmens übergeht, gegen Gewinnbeteiligung (§§ 179, 181 Abs. 2 UGB), (Rieder/Huemer, Gesellschaftsrecht<sup>3</sup>, S 202ff).

Die stille Gesellschaft wird *zwingend aus zwei Gesellschaftern* gebildet, einem Unternehmer und einem stillen Gesellschafter. Sie endet mit Wegfall eines Tatbestandsmerkmals, etwa der Unternehmereigenschaft oder bei Vereinigung der

Rechtsstellung des Stillen mit der des Unternehmers (Konfusion), (*Rieder/Huemer*, Gesellschaftsrecht<sup>3</sup>, S 202ff).

Wie in der Beschwerde ausgeführt wird, war Herr j seit dem Jahr xy am Einzelunternehmen des Vaters, der " J. " als unechter stiller Gesellschafter zu 25% beteiligt. Mit Schenkungs- und Übergabevertrag vom x, hat Herr J sein Unternehmen an Herrn j übergeben, womit die stille Gesellschaft beendet worden ist (s.o.).

Herr j hat in der Folge die nun ihm gehörige " j. " am xx in die " j.- Ges.m.b.H." eingebracht, deren Alleingesellschafter er ist.

Dem Finanzamt kann somit in seiner Rechtsansicht nicht entgegengetreten werden, dass die (atypische) stille Gesellschaft im Zeitpunkt der Schenkung (x) untergegangen ist, womit die in § 22 Abs. 4 UmgrStG geforderte Voraussetzung, nämlich, dass das zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages (xx) länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden bestanden haben muss, nicht erfüllt wurde. Auch eine zivilrechtliche Gesamtrechtsnachfolge (Rz 1128 UmgrStR 2002) kommt beim Tatbestand der Schenkung nicht zu Tragen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

#### **4. Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil die Rechtslage auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen eindeutig ist.

y, am 16. April 2015