



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende MV und die weiteren Mitglieder MH, MW und MA über die Berufung der Bw., vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck, vertreten durch Finanzanwalt, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2002 nach der am 24. August 2006 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die getroffenen Feststellungen sind dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, welches Bestandteil des Spruches dieser Berufungsentscheidung ist.

Entscheidungsgründe

I. An der X. GmbH & Co.KG (früherer Firmenwortlaut: Xx.G. m.b.H. & Co KG) waren zum Stichtag 15. Dezember 2002 die Xx.G. m.b.H. als Komplementärin (ohne Vermögenseinlage) sowie die Kommanditisten A.GmbH, B.GmbH, C.GmbH (mit einer Kommanditeinlage von je 350 €), D.GmbH (mit einer Kommanditeinlage von 315 €), E.GmbH (mit einer Kommanditeinlage von 385 €), Frau F. (mit einer Kommanditeinlage von 700 €) und G.AG (mit einer Kommanditeinlage von 4.550 €) beteiligt. Insgesamt betrug das Kommanditkapital somit 7.000 €, wovon auf die A.GmbH, die B.GmbH und die C.GmbH je 5 %, die D.GmbH 4,5 %, die E.GmbH 5,5 %, Frau F. 10 % und die G.AG 65 % entfielen. Neben den starren Kapitalkonten wurden für die Kommanditisten Verrechnungskonten geführt, die zum 15. Dezember 2002 einen Negativstand von insgesamt -2,926.809,87 € (laut Handelsbilanz) bzw. -51.324,49 € (laut Steuerbilanz) aufwiesen und den Kommanditisten im selben Verhältnis zuzuordnen waren wie die starren Kapitalkonten.

Die Gesellschafter A.GmbH, B.GmbH, C.GmbH, D.GmbH, E.GmbH und F. hatten ihre Kommanditanteile erst mit Verträgen vom 2. Dezember 2002 erworben. Anlässlich des Anteilserwerbs waren in Ergänzungsbilanzen Firmenwerte angesetzt worden, woraus zum Stichtag 15. Dezember 2002 jeweils ein (positives) Ergänzungskapital der angeführten Kommanditisten errechnet wurde, und zwar für die A.GmbH, die B.GmbH und die C.GmbH in Höhe von je 92.084 €, für die D.GmbH in Höhe von 82.876 €, für die E.GmbH in Höhe von 101.292 € und für Frau F. in Höhe von 184.168 €. Auch für den Gesellschafter G.AG bestand (auf Grund eines schon länger zurückliegenden Anteilserwerbs) eine Ergänzungsbilanz mit einem Ergänzungskapital zum 15. Dezember 2002 von 25.490 €.

II. Die G.AG war Alleingesellschafterin der G.GmbH, diese wiederum war zu 65 % an der Y.AG beteiligt. Die übrigen Kommanditisten der X. GmbH & Co.KG (damaliger Firmenwortlaut: Xx.G. m.b.H. & Co KG) waren unmittelbar an der Y.AG beteiligt, und zwar die A.GmbH, die B.GmbH und die C.GmbH wiederum zu je 5 %, die D.GmbH zu 4,5 %, die E.GmbH zu 5,5 % und Frau F. zu 10 %.

Die Y.AG ihrerseits war Alleingesellschafterin der Z.GmbH.

III. Mit sieben gleich lautenden Sacheinlage- und Einbringungsverträgen (Notariatsakte vom 2. und 9. Dezember 2002) brachten die sieben Kommanditisten ihre Mitunternehmeranteile an der X. GmbH & Co.KG (damaliger Firmenwortlaut: Xx.G. m.b.H. & Co KG) zum Stichtag 15. Dezember 2002 in die Z.GmbH ein. In § 2 der Einbringungsverträge ist jeweils festgehalten, dass die Einbringung im Sinne des § 16 Abs. 1 UmgrStG zu Buchwerten auf Grund der zum Einbringungsstichtag aufzustellenden Einbringungsbilanz erfolge. § 3 trägt die Überschrift "Gegenleistung" und lautet jeweils wie folgt: *"Eine Erhöhung des Stammkapitals der Z.GmbH als übernehmende Gesellschaft aus Anlass der Einbringung unterbleibt, da die Voraussetzungen des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG vorliegen und die unmittelbaren oder mittelbaren Eigentums- oder Beteiligungsverhältnisse am eingebrachten Vermögen der prozentuellen Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft unmittelbar oder mittelbar entsprechen."*

Danach waren an der X. GmbH & Co.KG (damaliger Firmenwortlaut: Xx.G. m.b.H. & Co KG) die Xx.G. m.b.H. als Komplementärin und die Z.GmbH als (einzige) Kommanditistin beteiligt. Die starren und variablen Kapitalkonten der ausgeschiedenen Kommanditisten wie auch die Wertansätze in den Ergänzungsbilanzen wurden mit den (steuerlichen) Buchwerten zum Stichtag 15. Dezember 2002 auf die Z.GmbH übertragen und für die neu eingetretene Kommanditistin fortgeführt.

Bei der Z.GmbH ist eine Kapitalerhöhung aus Anlass der Einbringung der Mitunternehmeranteile unterblieben. Der durch die Einbringung entstandene Buchgewinn wurde in die Kapitalrücklage eingestellt.

IV. Anlässlich einer Außenprüfung vertraten die Prüfer die Auffassung, § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG sei auf die Einbringung der Kommanditanteile in die Z.GmbH nicht anwendbar. Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG kämen neben Betrieben und Teilbetrieben auch Mitunternehmeranteile als einbringungsfähiges Vermögen in Frage. Im vorliegenden Fall seien Mitunternehmeranteile übertragen worden. Auch wenn nach dem ertragsteuerlichen Durchgriffsprinzip die Einkünfte einer Personengesellschaft unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet würden, während der Gesellschaft nicht die Eigenschaft eines Steuersubjektes zukomme, und auf Gesellschafterebene der Mitunternehmeranteil bilanzsteuerrechtlich kein eigenes Wirtschaftsgut darstelle, sei doch der Mitunternehmeranteil als solcher übertragbar. Dies werde im allgemeinen Steuerrecht in § 24 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 und im Umgründungssteuerrecht in § 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG dokumentiert. In beiden Gesetzesstellen würden Mitunternehmeranteile als eigenständiges Vermögen und damit als übertragungsfähige Rechtsobjekte genannt. So gesehen seien im Falle der Einbringung eines Mitunternehmeranteiles ausschließlich die "Eigentumsverhältnisse" für die Anwendbarkeit des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG entscheidend; "Beteiligungsverhältnisse" könnten hier nicht zum Zug kommen, was im Gesetzeswortlaut durch das Wort "oder" ausgedrückt werde. Die Identität der steuerlichen Beteiligungsverhältnisse beziehe sich nur auf jene Fälle, in denen eine Mitunternehmerschaft Einbringender wäre. Im konkreten Fall seien jedoch die einzelnen Mitunternehmer Einbringende, weshalb der Gesetzeswortlaut nicht erfüllt sei. Zu dem in den Gesetzesmaterialien als Anwendungsbeispiel des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG erwähnten Fall der Einbringung sämtlicher Kommanditanteile in die Komplementär-GmbH sei anzuführen, dass es diesfalls zu einer Anwachsung (§ 142 HGB) komme: Im Zuge der Einbringung gehe der Mitunternehmeranteil unter und die hinter diesem Anteil stehenden Wirtschaftsgüter würden in einem Zug im Wege der Gesamtrechtsnachfolge ausgekehrt. Im vorliegenden Fall seien jedoch die Mitunternehmeranteile durch die Einbringung nicht untergegangen. Eine zeitgleiche Transformation der Mitunternehmeranteile in das dahinter stehende verrechtlichte Vermögen habe nicht stattgefunden. Zweck des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG sei es nicht, die gesellschaftsrechtliche Durchführung einer Sacheinlage zu erleichtern. Es handle sich um eine steuerrechtliche Norm, deren Zweck in erster Linie steuerrechtlich zu erschließen sei. Der Sinn der Bestimmung liege in der Vermeidung der Verschiebung stiller Reserven und in der Gewährleistung des einbringungstypischen Prinzips der Verdoppelung der stillen Reserven. Im vorliegenden Fall sei die gesellschaftsrechtliche Vermögensübertragung in der Weise durchgeführt worden, dass sowohl bei der Z.GmbH als übernehmender Körperschaft als auch

auf oberster Anteilsinhaberebene die Buchwerte des eingebrachten Vermögens fortgeführt bzw. überbunden worden seien. Nicht berührt worden seien die Anteile, die die Y.AG als Zwischengesellschaft an der übernehmenden Körperschaft halte. Dabei sei es zu einer Verschiebung der stillen Reserven auf Ebene der Zwischengesellschaft gekommen. Dies hätte etwa dadurch vermieden werden können, dass die Y.AG als Anteilsinhaberin im Verkehrswertverhältnis Anteile an der Z.GmbH an die einbringenden Kommanditisten abtritt. Auf diesem Wege wäre eine Einbringung der Mitunternehmeranteile ohne Kapitalerhöhung bei der Z.GmbH möglich gewesen (§ 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG). Diese Lösung hätte den Vorteil gehabt, dass genau konkretisierte Anteile mit dem übertragenen Buchwert unterlegt worden wären, während im Rahmen des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG fraglich gewesen wäre, an welche Aktien der Y.AG die Buchwerte der Sacheinlagen zu binden gewesen wären. § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG sei nach dem Gesetzeswortlaut, aus systematischen Gründen und nach dem Sinn der Bestimmung nicht anwendbar. Die Anwendung des Art. III UmgrStG müsse daher versagt werden. In weiterer Folge sei die Vermögensübertragung im Sinne des § 6 Z 14 EStG 1988 als Tausch zu werten. Ein Teil (35 %) der stillen Reserven sei bereits vor der Einbringung durch Veräußerungsvorgänge (Anmerkung: Abtretung von Mitunternehmeranteilen an die A.GmbH, die B.GmbH, die C.GmbH, die D.GmbH, die E.GmbH und an Frau F. mit Verträgen vom 2. Dezember 2002) aufgedeckt worden. Die auf den Gesellschafter G.AG entfallenden stillen Reserven seien gewinnwirksam aufzulösen. Daraus errechne sich für den Gesellschafter G.AG ein steuerlicher Veräußerungsgewinn von 1,169.163 € (Anteilswert: 1,165.843 € abzüglich Kommanditeinlage 4.550 € zuzüglich negatives Verrechnungskonto 33.360 € abzüglich Ergänzungskapital 25.490 €; Tz 14 des Prüfungsberichtes vom 19. August 2005). Beim übernehmenden Gesellschafter Z.GmbH seien die aufgedeckten stillen Reserven in die Ergänzungsbilanz aufzunehmen und abzuschreiben. Daraus resultiere für 2002 gegenüber der eingereichten Erklärung ein AfA-Mehrbetrag von 2.899 € (Tz 15 des Prüfungsberichtes).

Das Finanzamt erließ einen den Prüfungsfeststellungen entsprechenden Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2002.

V. Gegen diesen Bescheid erhoben die X. GmbH & Co KG und die G.AG Berufung mit dem Antrag, die Gewinn tangente der G.AG für das Jahr 2002 erklärungs gemäß (basierend auf einer Buchwerteinbringung) festzusetzen. Begründend wurde ausgeführt, die Mitunternehmeranteile an der X. GmbH & Co.KG (früherer Firmenwortlaut: Xx.G. m.b.H. & Co KG) seien mit Sacheinlage- und Einbringungsverträgen vom 9. Dezember 2002 unter Fortführung der steuerlichen Buchwerte in die Z.GmbH als übernehmende Körperschaft eingebracht worden. Nach § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG sei eine Gewährung neuer Anteile an der übernehmenden Körperschaft unterblieben, weil alle am Vermögen der Kommanditgesellschaft beteiligten Mitunternehmer alle ihre Mitunternehmeranteile zum

Einbringungsstichtag 15. Dezember 2002 eingebracht hätten und alle einbringenden Mitunternehmer an der übernehmenden Körperschaft im selben Ausmaß beteiligt gewesen seien wie am Einbringungsgegenstand. Einbringungsgegenstand seien alle Vermögensanteile an der Kommanditgesellschaft und somit nach dem Durchgriffsprinzip deren gesamtes Vermögen gewesen. Nach dem ertragsteuerrechtlichen Durchgriffsprinzip hätten Personengesellschaften nicht die Qualität eines Steuersubjektes. Das eingebrachte Gesamthandvermögen der Kommanditgesellschaft sei nach § 24 Abs. 1 lit. e BAO den Einbringenden anteilig zuzurechnen. Da die Einbringenden am eingebrachten Vermögen nach § 24 BAO im selben Verhältnis beteiligt gewesen seien wie an der übernehmenden Körperschaft, greife § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG. Die Mittelbarkeit der Identität der Eigentums- oder Beteiligungsverhältnisse schade nach dem Gesetzeswortlaut nicht. Die Anwendung des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG auf einbringende Personengesellschaften und Mitunternehmer entspreche dem in den Gesetzesmaterialien verbriefen historischen Willen des Gesetzgebers und ebenso dem Gesetzeszweck (Beiser, RdW 2005/81, 53). Damit greife auch die Ertragsneutralität nach § 16 UmgrStG. Stelle man im Berufungsfall auf die eingebrachten Mitunternehmeranteile ab, so seien alle (vermögensbeteiligten) Mitunternehmeranteile in die übernehmende Körperschaft eingebracht worden. Die Identität der Beteiligung der einbringenden Mitunternehmer an der Summe der eingebrachten Mitunternehmeranteile und an der übernehmenden Körperschaft sei gegeben, weil die Einbringenden unmittelbar oder mittelbar am Einbringungsgegenstand (100 % der vermögensbeteiligten Mitunternehmeranteile) im selben Verhältnis beteiligt gewesen seien wie an der übernehmenden Körperschaft. Die Komplementär-GmbH sei am Mitunternehmerschaftsvermögen ebenso zu 0 % beteiligt gewesen wie an der übernehmenden Körperschaft. Stelle man nach dem Durchgriffsprinzip auf das in der Mitunternehmerschaft gebundene Vermögen ab, so sei das gesamte mitunternehmerisch gebundene Vermögen der Kommanditgesellschaft in die übernehmende Körperschaft eingebracht worden. Die Beteiligungsidentität nach § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG sei gegeben, weil die Einbringenden an der übernehmenden Körperschaft unmittelbar oder mittelbar im selben Verhältnis beteiligt gewesen seien wie am eingebrachten Vermögen der Kommanditgesellschaft. Die Gesetzesmaterialien erwähnten die Einbringung des gesamten Vermögens einer Mitunternehmerschaft durch diese ebenso wie die Einbringung aller Mitunternehmeranteile durch die (am Vermögen beteiligten) Mitunternehmer, in beiden Fällen sei die Anwendung des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG vorgesehen. Da die Mitunternehmerschaft als solche ertragsteuerrechtlich nicht Steuersubjekt sei, sondern ausschließlich die als Mitunternehmer beteiligten Personen ertragsteuerrechtlich Steuerschuldner seien, sei diese Gleichbehandlung sachlich geboten. Die ertragsteuerrechtlichen Buchwerte seien im einen wie im anderen Fall unter Einbeziehung von Ergänzungsbilanzen zu ermitteln. Diese

Gleichbehandlung werde auch von Schwarzinger/Wiesner, Umgründungssteuer-Leitfaden, 2. Auflage, Band I, 640 ff und 646 ff, und von Beiser, RdW 2005/81, 53f vertreten. Der Gesetzeswortlaut stelle auf die "unmittelbaren oder mittelbaren Eigentums- oder Beteiligungsverhältnisse am eingebrachten Vermögen" ab, welches sich aus dem Einbringungsvertrag ergebe. Die alternative Verknüpfung "oder" zwingt zur Gleichbehandlung einer Einbringung durch eine Mitunternehmerschaft oder durch die Mitunternehmer: Sehe man im Berufungsfall 100 % der Mitunternehmeranteile der Kommanditgesellschaft als eingebrachtes Vermögen, zählten die Beteiligungsverhältnisse der Einbringenden an dem so verstandenen Einbringungsgegenstand. Sehe man im Berufungsfall nach dem Durchgriffsprinzip 100 % des gesamten Mitunternehmerschaftsvermögens der Kommanditgesellschaft als eingebrachtes Vermögen, zählten die Eigentumsverhältnisse der Einbringenden an dem so verstandenen Einbringungsgegenstand. Welche Sicht gewählt werde, sei im Berufungsfall nicht entscheidend. Die Eigentums- und Beteiligungsverhältnisse der Einbringenden am eingebrachten Vermögen stimmten mit ihrer Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft überein. Die Gewährung neuer Anteile habe somit nach § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG unterbleiben können. Im Fall einer Beteiligungsidentität an der übernehmenden Körperschaft und am eingebrachten Vermögen sei die Ausgabe neuer Anteile an der übernehmenden Körperschaft auch gesellschaftsrechtlich nicht erforderlich, um Benachteiligungen bzw. eine Übervorteilung der Einbringenden oder der Altgesellschafter zu verhindern. Die Beteiligungsstärke im Verhältnis der Gesellschafter werde nicht berührt und auch die Äquivalenz der Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft und am eingebrachten Vermögen sei gegeben. Zu beachten sei der Gleichklang von § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG mit zB § 224 Abs. 2 AktG: Das Ziel einer Vereinfachung und Erleichterung von Umgründungen durch einen Verzicht auf die Ausgabe neuer Anteile sei im Gleichschritt von Handels- und Steuerrecht effizient umzusetzen. Der Verzicht der Gesellschafter auf die Ausgabe neuer Anteile (§ 224 Abs. 2 Z 2 AktG) werde auch umgründungssteuerrechtlich akzeptiert. Jede Buchwerteinbringung nach § 16 UmgrStG führe zu einer Verschiebung der eingebrachten stillen Reserven und Firmenwerte von den Einbringenden auf die übernehmende Körperschaft. Dabei handle es sich um eine allgemeine, vom Gesetzgeber gewollte Begünstigung von Umgründungen. Dass eine Buchwerteinbringung im Berufungsfall auch nach § 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG, also auf einem anderen vom Gesetzgeber ausdrücklich eröffneten Weg möglich gewesen wäre, beweise nur, dass die Buchwerteinbringung nach § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG jedenfalls nicht als Missbrauch oder Umgehung zu würdigen sei, sondern eine nach Wortlaut und Sinn vom Gesetzgeber gewollte Vereinfachung und Erleichterung von Umgründungen sei. Sollte dem Berufungsantrag nicht gefolgt werden, sei die Abschreibung des Ergänzungskapitals rechnerisch zu berichtigen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde von den Vertretern der Berufungswerber ergänzend ein weiterer Gesichtspunkt vorgetragen: Zivilrechtlich könne durchaus davon ausgegangen werden, dass die Kommanditisten (Mitunternehmer) eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts gebildet hätten, deren (einziger) Zweck darin bestanden habe, die Einbringung der Mitunternehmeranteile in die Z.GmbH durchzuführen. Aus den dem Finanzamt mit der Anzeige vom 12. Mai 2003 übermittelten Unterlagen könne eine solche Zweckgemeinschaft "herausgelesen" werden. So seien in der Anzeige sämtliche Einbringungsvorgänge aufgelistet worden. In allen vorgelegten Einbringungsverträgen sei auf die Einbringungsbilanz Bezug genommen worden. Weiters sei jedem Einbringungsvertrag eine handelsrechtliche Darstellung der Einbringung sowie eine Auflistung betreffend "Aufteilung des Einbringungskapitals auf die Gesellschafter" (nach Handelsrecht und nach Steuerrecht) angeschlossen worden, in der jeweils sämtliche Kommanditisten mit dem eingebrachten Vermögen aufscheinen. Diese nach Ansicht der steuerlichen Vertreter mögliche und zulässige Sichtweise zeige, dass eine Differenzierung zwischen der Einbringung von Vermögen durch eine Mitunternehmerschaft einerseits und der Einbringung aller Mitunternehmeranteile durch die einzelnen Mitunternehmer andererseits steuerlich nicht stimmig wäre. Die Beteiligungsidentität im Sinne des § 19 Abs. 1 Z 5 UmgrStG sei jedenfalls gewahrt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Artikel III des Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG), BGBl. Nr. 699/1991, regelt Einbringungen. Gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG liegt eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes vor, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft tatsächlich übertragen wird. Nach § 12 Abs. 2 UmgrStG zählen zum Vermögen nur Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 dienen (Z 1), weiters Mitunternehmeranteile, das sind Anteile an Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (Z 2), sowie im Gesetz näher umschriebene Kapitalanteile (Z 3). Gemäß § 19 Abs. 1 UmgrStG muss die Einbringung ausschließlich gegen Gewährung von neuen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft erfolgen. § 19 Abs. 2 UmgrStG lässt Ausnahmen vom Erfordernis der Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Körperschaft zu. Nach § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG (in der Fassung vor dem AbgÄG 2005, BGBl. I Nr. 161/2005) kann die Gewährung von neuen Anteilen unterbleiben, *"wenn die unmittelbaren oder mittelbaren Eigentums- oder Beteiligungsverhältnisse am eingebrachten Vermögen der prozentuellen Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft unmittelbar oder mittelbar entsprechen"*.

Ein Verstoß gegen die Regelungen des § 19 UmgrStG 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 (§ 6 Z 14 EStG 1988).

Zum Anwendungsbereich des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG wird in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 699/1991, 266 BlgNR XVIII. 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, BGBl. I Nr. 161/2005, wurde der Anwendungsbereich des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG eingeschränkt. 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 Nr. 161/2005, 1187 BlgNR XXII. 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."

§ 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG hängt mit dem einbringungstypischen Prinzip der Verdoppelung der stillen Reserven zusammen: Die stillen Reserven im Einbringungsvermögen müssen (auch) auf die Anteile an der übernehmenden Körperschaft übertragen werden. Der Einbringende soll bei Veräußerung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft jenen Betrag an stillen Reserven zu versteuern haben, der - ohne Einbringung - bei Veräußerung des

Einbringungsvermögens besteuert worden wäre. Die Gewährung äquivalenter Anteile verhindert die Verschiebung von stillen Reserven. Bei identischen Eigentums- und/oder Beteiligungsverhältnissen im Sinne des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG kann es jedoch von vornherein zu keiner Verschiebung von stillen Reserven kommen. Das Unterbleiben der Anteilsgewährung ist nach den Prinzipien des UmgrStG somit unbedenklich. Gesellschaftsrechtlich ist die Gewährung von Anteilsrechten nicht gefordert, weil weder der einbringende Rechtsträger noch seine Gesellschafter eine Abfindung für die Übertragung des Einbringungsvermögens benötigen (Hügel/Mühlehner/Hirschler, Umgründungssteuergesetz, Rz 46 zu §§ 19/20).

Bei Mitunternehmerschaften besteht die Besonderheit, dass sie ertragsteuerrechtlich nicht als Steuersubjekt behandelt werden: Zurechnungssubjekt der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer sind die einzelnen Gesellschafter (Mitunternehmer). Das Gemeinschaftsvermögen (bei Personenhandelsgesellschaften: Gesamthandvermögen) ist nach § 24 Abs. 1 lit. e BAO den einzelnen Gesellschaftern nach Bruchteilen zuzurechnen. Bilanzsteuerrechtlich folgt daraus, dass Beteiligungen an Personengesellschaften in der (Steuer-)Bilanz des Gesellschafters mit dem Betrag anzusetzen sind, der dem Betrag seines steuerlichen Kapitalkontos bei der Personengesellschaft entspricht (so genannte Spiegelbildtheorie; VwGH 19.3.2002, 99/14/0134; VwGH 27.8.1998, 96/13/0165).

§ 12 Abs. 2 UmgrStG zählt zum einbringungsfähigen Vermögen die Betriebe und Teilbetriebe (Z 1). Im Falle der Einbringung des Betriebes oder eines Teilbetriebes einer Mitunternehmerschaft ist nach Auffassung des Senates die Mitunternehmerschaft (Personengesellschaft) als solche als Einbringender anzusehen. Der in der Literatur teilweise vertretene Ansicht, wegen § 24 Abs. 1 lit. e BAO seien die einzelnen Gesellschafter hinsichtlich des Gemeinschaftsvermögens als Einbringende zu betrachten (so etwa Rabel in Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen, Band B, Rz 7 ff zu § 14), vermag sich der Senat nicht anzuschließen: Im Umgründungssteuergesetz ist verschiedentlich die Einbringung "durch eine Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind", angesprochen (siehe etwa § 16 Abs. 4 UmgrStG betreffend Bewertung; § 19 Abs. 2 Z 4 UmgrStG betreffend Ausnahme von der Gewährung neuer Anteile für den Fall, dass die übernehmende Körperschaft Anteile "an der einbringenden Mitunternehmerschaft" aufgibt). Daraus ergibt sich, dass die Personengesellschaft - und nicht ihre Gesellschafter - vom Gesetz als Einbringender angesehen wird (Hügel/Mühlehner/Hirschler, Umgründungssteuergesetz, Rz 48 zu § 12; siehe auch Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG, 3. Auflage, Rz 25 zu § 12; Schwarzingen/Wiesner, Umgründungssteuer-Leitfaden, 2. Auflage, Band I, S. 471). Sind die Gesellschafter der einbringenden Mitunternehmerschaft im selben Verhältnis auch

Anteilseigner der übernehmenden Körperschaft, ist Beteiligungsidentität im Sinne des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG (in der Fassung vor dem AbgÄG 2005) gegeben.

Aus § 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG folgt, dass (einzelne) Mitunternehmeranteile Gegenstand einer Einbringung sein können. Ist der einbringende Mitunternehmer Alleingesellschafter der übernehmenden Körperschaft, stimmen die Eigentumsverhältnisse am eingebrachten Vermögen - der Mitunternehmeranteil ist dem einbringenden Gesellschafter allein zuzurechnen - mit den Beteiligungsverhältnissen an der übernehmenden Körperschaft überein. Auch in diesem Fall ist § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG anwendbar.

Fraglich und im Berufungsfall strittig ist, ob Beteiligungsidentität im Sinne des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG (idF vor dem AbgÄG 2005) auch dann anzunehmen ist, wenn alle am Vermögen der Personengesellschaft beteiligten Mitunternehmer ihre Mitunternehmeranteile zum gleichen Stichtag in eine Körperschaft einbringen, an der sie (mittelbar) im selben Verhältnis beteiligt sind wie an der Mitunternehmerschaft. Nach der Argumentation der Berufungswerber sei Einbringungsgegenstand in diesem Fall die Summe aller (vermögensbeteiligten) Mitunternehmeranteile bzw. nach dem Durchgriffsprinzip das gesamte Vermögen der Mitunternehmerschaft. Am so definierten Einbringungsvermögen seien die Gesellschafter der Personengesellschaft im gleichen Verhältnis beteiligt wie an der übernehmenden Körperschaft (so auch Beiser, Die Beteiligungsidentität im Sinn des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG, RdW 2005, 53f). Nach der Argumentation des Finanzamtes seien hingegen auch in einem solchen Fall die einzelnen Mitunternehmeranteile Gegenstand von (mehreren) Einbringungsvorgängen; danach stimmten die jeweiligen Eigentumsverhältnisse mit den Beteiligungsverhältnissen an der übernehmenden Körperschaft nicht überein.

Für die Sichtweise des Finanzamtes spricht die Gesetzessystematik: Art. III UmgrStG gilt (nur) für Einbringungsvorgänge, die sich auf "Vermögenseinheiten" im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG beziehen. Nach § 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG zählen dazu die Mitunternehmeranteile. § 12 Abs. 2 UmgrStG kennt jedoch keine "Vermögenseinheit", die aus der Summe aller Mitunternehmeranteile (bzw. der Summe aller Vermögensanteile) der an einer Personengesellschaft beteiligten Gesellschafter gebildet wird. Bringen alle (vermögensbeteiligten) Mitunternehmer ihre Mitunternehmeranteile zum selben Stichtag in eine Körperschaft ein, liegen nach der Systematik des § 12 Abs. 2 UmgrStG mehrere einzelne Einbringungsvorgänge vor. Einbringender ist jeweils der einzelne Mitunternehmer. Auch nach allgemeinem Steuerrecht wird der Steuertatbestand der Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles dem einzelnen Mitunternehmer zugerechnet; dies selbst dann, wenn alle Mitunternehmer ihre Anteile gleichzeitig ("gemeinsam") an denselben Erwerber verkaufen (VwGH 22.3.1991, 87/13/0201). Nach dem Wortlaut des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG (in der anzuwendenden Fassung vor dem AbgÄG 2005) müssen die Eigentums-/Beteiligungsverhältnisse "am

eingebrachten Vermögen" den Beteiligungsverhältnissen an der übernehmenden Körperschaft entsprechen. Der Senat geht davon aus, 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 stand § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG (in der Fassung vor dem AbgÄG 2005) im Ergebnis daher nur dem Alleingesellschafter der übernehmenden Körperschaft offen (siehe Wiesner/Mayr, Einbringungen nach dem AbgÄG 2005, RdW 2006 Seite 371 mit Hinweis auf Wiesner/Schwarzinger, Praxisfragen zum Umgründungssteuerrecht, UmS 155/04/06, SWK 2006 S 365, und zwar auch schon zur Rechtslage vor dem AbgÄG 2005). Nur dann stimmen nämlich die "Eigentumsverhältnisse" an der eingebrachten Vermögenseinheit (dem jeweiligen Mitunternehmeranteil) mit den "Beteiligungsverhältnissen" an der übernehmenden Körperschaft überein.

Systematisch gesehen war § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG (in der Stammfassung) auch im Falle der Einbringung sämtlicher Kommanditanteile in die Komplementär-GmbH (an der die Kommanditisten im gleichen Verhältnis beteiligt sind) nicht anwendbar. Die Gesetzesmaterialien (Erläuterungen zur Regierungsvorlage des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 699/1991), denen freilich keine normative Kraft zukommt, ließen den Verzicht auf die Gewährung neuer Anteile gemäß § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG in diesem speziellen Fall zu. Demgegenüber wird in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des AbgÄG 2005 der Fall der Einbringung sämtlicher Kommanditanteile in die Komplementär-GmbH bei der Beschreibung der geltenden Ausnahmeregelungen nicht mehr erwähnt. Nach den bei Schwarzinger/Wiesner, Umgründungssteuer-Leitfaden, 2. Auflage, Band I Seite 640 ff, dargestellten Beispielen wäre die Einbringung sämtlicher Anteile an einer inländischen Mitunternehmerschaft in eine inländische Kapitalgesellschaft, an der die Gesellschafter im selben Verhältnis beteiligt sind, von § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG erfasst (anders nun Wiesner/Schwarzinger, Praxisfragen zum Umgründungssteuerrecht, UmS 155/04/06, SWK 2006 S 365). Den erwähnten Beispielsfällen ist gemeinsam, dass mit der Einbringung sämtlicher Mitunternehmeranteile die Personengesellschaft (durch Anwachsen gemäß § 142 HGB) erlischt und ihr Betrieb von der alle Mitunternehmeranteile übernehmenden Körperschaft fortgesetzt wird. Der Senat kann es dahingestellt lassen, ob in einem solchen Fall - wenn die Mitunternehmeranteile als Folge der Einbringung rechtlich untergehen und bei der übernehmenden Körperschaft das Betriebsvermögen der ehemaligen Mitunternehmerschaft an die Stelle der eingebrachten Mitunternehmeranteile tritt - eine steuerliche Gleichsetzung der Einbringung aller Mitunternehmeranteile mit der Einbringung des Betriebes der Mitunternehmerschaft nach der Rechtslage vor dem AbgÄG 2005 vertretbar wäre (so etwa Ludwig, Unterbleiben einer Kapitalerhöhung bei Identität der Eigentums- bzw. Beteiligungsverhältnisse, RdW 2001, Seite 60). Im Berufungsfall ließ die Einbringung sämtlicher Kommanditanteile in die übernehmende

Körperschaft die rechtliche Existenz der Personengesellschaft nämlich unberührt; der Betrieb der Mitunternehmerschaft ging nicht auf die die Kommanditanteile übernehmende Körperschaft über. Die Einbringung aller Vermögenseinheiten "Kommanditanteil" führte nicht zu jenem Ergebnis, das eingetreten wäre, wenn die Vermögenseinheit "Betrieb" in die (personenidenten) Körperschaft eingebracht worden wäre. Wie der Berufungsfall zeigt, lassen sich die Einbringung des gesamten Gesellschaftsvermögens durch die Mitunternehmerschaft und die Einbringung aller Mitunternehmeranteile durch die am Gesellschaftsvermögen beteiligten Mitunternehmer somit nicht generell gleichsetzen.

Den Berufungswerbern ist einzuräumen, dass die Gewährung neuer Anteile gesellschaftsrechtlich nicht notwendig gewesen wäre, um die Beteiligungsstärke im Verhältnis der Gesellschafter zueinander anzupassen. Der Senat hält die Anwendung des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG auch nicht deshalb für ausgeschlossen, weil es andernfalls zur Verschiebung stiller Reserven zwischen den Mitunternehmern (auf Ebene der Zwischengesellschaft Y.AG) kommen musste; mit dem Instrumentarium des § 20 Abs. 4 Z 1 UmgrStG kann grundsätzlich auch bei bloß mittelbarer Beteiligung der einbringenden Gesellschafter an der übernehmenden Körperschaft das Auslangen gefunden werden, um eine solche Verschiebung zu verhindern (Zuschreibung bei den Buchwerten der Kapitalanteile der einbringenden Gesellschafter an der Zwischengesellschaft wie auch beim Buchwert der Kapitalanteile der Zwischengesellschaft an der übernehmenden Kapitalgesellschaft). Übernehmende Körperschaft kann auch eine Aktiengesellschaft sein (§ 12 Abs. 3 UmgrStG); ebenso muss es im Rahmen des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG zulässig sein, dass die Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft mittelbar über eine Aktiengesellschaft (als Zwischengesellschaft) hergestellt wird. Dessen ungeachtet enthält § 19 Abs. 2 UmgrStG keine Generalklausel, dass eine Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Körperschaft dann unterbleiben kann, wenn sie weder gesellschaftsrechtlich zur Herstellung der Äquivalenz der Kapitalanteile noch steuerlich zur Vermeidung einer Verschiebung von stillen Reserven zwingend erforderlich ist. Solche Überlegungen mögen durchaus hinter den Ausnahmetatbeständen des § 19 Abs. 2 UmgrStG stehen. Sie lassen nach Meinung des Senates aber keine Ausweitung dieser (taxativ aufgezählten) Tatbestände im Interpretationsweg zu.

Die Einbringungsverträge vom 2. und 9. Dezember 2002 wurden von der Z.GmbH (als übernehmender Körperschaft) mit dem jeweiligen Kommanditisten abgeschlossen. Wie aus den Einbringungsverträgen klar hervorgeht, war Vertragsgegenstand jeweils die Einlage eines (einzelnen) Kommanditanteiles in die übernehmende Kapitalgesellschaft. Jedem Einbringungsvertrag war demgemäß eine Einbringungsbilanz samt einer Einbringungsergänzungsbilanz angeschlossen, wo die zum betreffenden Mitunternehmeranteil gehörigen (starren und variablen) Kapitalkonten bzw. der aus dem Anteilserwerb herrührende

Firmenwert ausgewiesen waren. In den Vertragsbeilagen finden sich zwar jeweils auch eine als "Einbringungsbilanz" bezeichnete bilanzielle Darstellung des Vermögens der Kommanditgesellschaft sowie Auflistungen betreffend die "Aufteilung des Einbringungskapitals auf die Gesellschafter", in denen für alle Kommanditisten das jeweilige Einbringungskapital (nach Handelsrecht und nach Steuerrecht) entwickelt wird. Der Senat verkennt auch nicht, dass den Einbringungsvorgängen eine gemeinsame Willensbildung zu Grunde lag, zumal die Übertragung von Kommanditanteilen mangels gesellschaftsvertraglicher Regelung der Zustimmung aller Gesellschafter der X. GmbH & Co.KG (damaliger Firmenwortlaut: Xx.G. m.b.H. & Co KG) bedurfte. Ein von den Kommanditisten gemeinsam gefasster Entschluss, ihre Mitunternehmeranteile in die Z.GmbH einzubringen, ändert rechtlich aber nichts daran, dass Gegenstand jedes einzelnen Einbringungsvorganges der einzelne Mitunternehmeranteil war. Eine von den Kommanditisten zum Zwecke der Durchführung der Einbringung gebildete Gesellschaft bürgerlichen Rechts vermag der Senat daraus nicht "herauszulesen". Eine Sichtweise, wonach die Einbringung der Mitunternehmeranteile nicht durch die einzelnen Kommanditisten, sondern durch eine zweite Mitunternehmerschaft in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts erfolgt wäre, wird dem vorliegenden Vertragswerk nach Meinung des Senates nicht gerecht. Durch eine solche gedankliche Konstruktion, wie sie in der mündlichen Berufungsverhandlung von den Vertretern der Berufungswerber als möglich und zulässig erachtet wurde, kann Beteiligungsidentität im Sinne des § 19 Abs. 1 Z 5 UmgrStG nach Auffassung des Senates daher auch nicht hergestellt werden.

Im Ergebnis teilt der Senat aus den dargestellten Gründen die Ansicht des Finanzamtes, dass Art. III UmgrStG im Berufungsfall nicht anwendbar ist.

Die daraus resultierenden ertragsteuerlichen Folgen sind unstrittig: Die Einlage des jeweiligen Mitunternehmeranteils galt als Tausch, wobei ertragsteuerlich von einer "Doppeleinlage" (im ersten Schritt in die Y.AG und im zweiten Schritt in die Z.GmbH) auszugehen war - hinsichtlich des Kommanditanteiles der G.AG war noch eine weitere Kapitalgesellschaft vorgeschaltet. Im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2002 waren daher für die ausscheidenden Kommanditisten Veräußerungsgewinne zu ermitteln. Beim Erwerber der Kommanditanteile, der Z.GmbH, wurden in einer Ergänzungsbilanz in Höhe der aufgedeckten stillen Reserven Firmenwerte angesetzt, die rechnerisch von insgesamt 1,813.751 € (laut Tz 15 des Prüfungsberichtes) auf insgesamt 1,837.926,49 € zu berichtigen waren. Gemäß § 7 Abs. 2 EStG 1988 war die AfA von diesen Firmenwerten mit der Hälfte des Jahresbetrages, das sind 61.264,22 € zu bemessen (AfA laut Tz 15 des Prüfungsberichtes: 5,041 €, das ist zeitanteilig 1/24 des in Tz 15 des Prüfungsberichtes errechneten Jahresbetrages). Die gemäß § 188 BAO festzustellenden Einkünfte verringern sich daher gegenüber

dem angefochtenen Bescheid um 56.223,22 € auf 1,692.139,38 € (siehe im Detail die beiliegende Neuberechnung).

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 8. September 2006

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei