



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Vgasse, W, als Rechtsnachfolgerin der Bw., W., Dgasse, vertreten durch PKF Österreicher – Staribacher Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m. b. H Hegelgasse 8, 1010 Wien, vom 1. Februar 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 1. Bezirk, vertreten durch Mag. Dürr, vom 28. Jänner 2002 betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2000 nach der am 30. Mai 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die im Streitjahr 2000 als Bw. bezeichnete Kommanditgesellschaft (GZT.CO) war im internationalen Speditionsgewerbe tätig. Persönlich haftender Gesellschafter der Bw. war die GTHGmbH, Kommanditisten waren damals P.HL, H.HL und die HL Privatstiftung.

Mit Stiftungsurkunde vom 7. Dezember 2000 brachte P.HL unter anderem den ihm an der Bw. gehörenden Kommanditanteil entsprechend einer Vermögenseinlage von 191.666,00 S in die HL Privatstiftung ein. Diese war im Jahre 2000 darüber hinaus Alleingesellschafterin der persönlich haftenden Gesellschafterin der Bw., der GTHGmbH. In der besagten Stiftungsurkunde wurde weiters vereinbart, dass Ertragsanteile bzw. Gewinne oder Verluste aus dem jeweils laufenden Geschäftsjahr bereits der Stiftung zufallen würden. Mit Stiftungszusatzurkunde vom 28. Dezember 2000 wurde sodann auch P.HL den von H.HL an ihn vererbten Kommanditanteil in die Privatstiftung eingebracht.

Das Finanzamt erließ am 28. Jänner 2002 einen an die Bw. zH. ihrer steuerlichen Vertretung adressierten Bescheid, mit dem es die Einkünfte der Bw. gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert feststellte. Im genannten Bescheid erfolgte eine Aufteilung der Anteile an den Einkünften an P.HL, an die GTHGmbH, an die Erben der am 8. November 2000 verstorbenen H.HL sowie an die HL Privatstiftung. Den Begründungsausführungen des Bescheides ist zu entnehmen, dass eine rückwirkende Vereinbarung der Gewinnaufteilung im Steuerrecht nicht vorgesehen sei und daher nicht beachtet werden könne. Dies bedeute, dass die errechneten Gewinnanteile daher bis zum 7. Dezember 2000 P.HL, bis zum 8. November 2000 H.HL und nach ihrem Tod bis zum 28. Dezember 2000 dem Erben P.HL zuzurechnen gewesen wären.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw. am 1. Februar 2002 Berufung, in der der steuerliche Vertreter ausführte, dass die Anteile an der Bw. mit Stiftungsurkunde vom 7. Dezember 2000 in die HL Privatstiftung eingebracht worden wären, und dass die Einbringung inklusive der laufenden Gewinne oder Verluste vorzunehmen gewesen wäre. Demnach sei die Erfassung der Gewinnanteile im angefochtenen Bescheid für das Jahr 2000 für Herrn P.HL und ihn als Erben nach H.HL unrichtig.

Das Finanzamt erließ am 1. Februar 2002 eine abweisende Berufungsvorentscheidung und führte darin begründend aus, dass P.HL mit Eintragung der Stiftungsurkunde in das Firmenbuch als Kommanditist der Bw. ausgeschieden wäre und an seine Stelle die bezeichnete Privatstiftung getreten sei. Die Einbringung des Kommanditanteiles der verstorbenen H.HL in die Privatstiftung erfolgte mit Stiftungszusatzurkunde am 28. Dezember 2000. Weiters führte die Abgabenbehörde erster Instanz aus, dass gemäß § 7 Privatstiftungsgesetz die Stiftung mit der Eintragung in das Firmenbuch entstehe und davor eine „Vorstiftung“ bestanden hätte. Erst die mit der Unterzeichnung der Urkunde verwirklichten Geschäftsfälle könnten als Einzelbestandteile des Gewinnes bzw. Verlustes anteilig der Privatstiftung zugerechnet werden, während hingegen Verluste bzw. Gewinne, die bereits vor dem Abschluss der Stiftungsurkunde entstanden seien, einer solchen Zurechnung nicht zugänglich wären.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei eine rückwirkende Teilnahme am gesamten Periodengewinn unzulässig (vgl. VwGH 23.3.1994, 93/13/0280).

In ihrem Vorlageantrag vom 19. Februar 2002 verwies der steuerliche Vertreter der Bw. auf die Ausführungen in der Berufung vom 1. Februar 2002.

Dem Finanzamt wurde am 24. September 2002 schriftlich mitgeteilt, dass die Kommanditanteile der Bw. rückwirkend mit 31. Dezember 2001 in die GTHGmbH eingebracht worden seien.

Aus der beigelegten Vereinbarung vom 25. September 2002 zwischen der HL Privatstiftung und der GTHGmbH geht unter Punkt Zweitens hervor:

„Die HL Privatstiftung hat rückwirkend zum 31. Dezember 2001 ihre Vermögenseinlage als Kommanditistin der Bw. auf Grundlage der dieser Vereinbarung beigelegten Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 2001 in die GTHGmbH eingebracht und ist aus dieser Gesellschaft ausgeschieden. Der Betrieb der Kommanditgesellschaft wird von der einzig verbleibenden Gesellschafterin die GTHGmbH fortgeführt. Gemäß § 142 HGB und Art. VII Nr. 15 EVHGB ist das Vermögen der Kommanditgesellschaft der verbleibenden persönlich haftenden Gesellschafterin angewachsen. Für diese Einbringung werden die abgabenrechtlichen Wirkungen des Art. III UmgrStG in Anspruch genommen“.

Nach einem aktuellen Firmenbuchauszug erfolgte die Eintragung der Löschung des Unternehmens der Bw. und der Vermögensübernahme gemäß § 142 HGB durch die GTHGmbH am 17. Oktober 2002.

In der mündlichen Berufungsverhandlung am 30. Mai 2007 vor dem unabhängigen Finanzsenat hat der steuerliche Vertreter vorweg auf verfassungsrechtliche Bedenken hingewiesen, die sich nach seiner Ansicht aus der unterschiedlichen Behandlung der Zulässigkeit einer rückwirkenden Änderung der Gewinnverteilung im Bereich des Einkommensteuerrechtes und des Umgründungssteuerrechtes ergeben würden.

Außer Streit gestellt wird weiters, dass das Ausmaß der der Stiftung zugerechneten Anteile zeitanteilig geschätzt wurde, und dies daher dem Zeitpunkt der Eintragung der Stiftung ins Firmenbuch entspricht. Festgehalten wird überdies, dass H.HL verstorben ist und sie ihren Kommanditanteil im Streitjahr an Herrn P.HL vererbt hat.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Berufungsfall steht außer Streit, dass mit der Vereinbarung vom 25. September 2002 zwischen der HL Privatstiftung und der GTHGmbH, die HL Privatstiftung rückwirkend zum 31. Dezember 2001 ihre Kommanditanteile an der Bw. in die vorhin bezeichnete GmbH eingebracht hat und aus der Bw. ausgeschieden ist. Weiters ist unbestritten, dass der Betrieb der Bw. von der einzig verbleibenden persönlich haftenden Gesellschafterin, der GTHGmbH fortgeführt wurde und ihr Vermögen der genannten GmbH gem. § 142 HGB angewachsen ist.

Aus rechtlicher Sicht ist dazu auszuführen, dass eine Einbringung durch Anwachsung nach § 142 HGB eine zivilrechtliche Gesamtrechtsnachfolge darstellt (vgl. Koppenscheider in Straube, HGB 13 Rz 10 zu § 142 HGB). § 19 BAO normiert, dass bei einer Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger übergehen.

Im vorliegenden Fall steht fest, dass am 25. September 2002 rückwirkend zum 31. Dezember 2001 die Einbringung der Kommanditanteile der Bw. in die bezeichnete GmbH nicht vor

Erlassung des angefochtenen Bescheides vom 28. Jänner 2002 vereinbart worden ist und demnach das Finanzamt den besagten Bescheid an eine damals noch rechtlich bestehende Kommanditgesellschaft zugestellt hatte.

Nunmehr ist zu beachten, dass die Bw. während des gegenständlichen Berufungsverfahrens aus Sicht der rückwirkenden Einbringung zum Stichtag 31. Dezember 2001 und der gegenständlichen am 17. Oktober 2002 im Firmenbuch eingetragenen Vermögensübernahme gemäß § 142 HGB durch die oben bezeichnete GmbH nicht mehr als Personengesellschaft existiert und die übernehmende GmbH in alle Rechtspositionen der früheren Gesellschaft kraft Universalsukzession eingetreten ist.

Vor dem Hintergrund, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte sich jedoch auf den Zeitraum des Bestehens der Gemeinschaft zu beziehen hat und es unbeachtlich ist, wenn diese im Zeitpunkt der Erlassung des Feststellungsbescheides nicht mehr besteht (vgl. Hofstätter Reichel, EStG § 24 Tz 29), ist im konkreten Berufungsverfahren über den angefochtenen Bescheid zu entscheiden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die GTHGmbH als Rechtsnachfolgerin kraft Universalsukzession in alle Rechtspositionen der nunmehr nicht mehr bestehenden Bw. eingetreten ist.

Überdies ist folgender Sachverhalt außer Streit gestellt:

Mit Stiftungsurkunde vom 7. Dezember 2000 hat P.HL den ihm an der Bw. gehörenden Kommanditanteil in die HL Privatstiftung eingebracht. Diese war im Jahre 2000 darüber hinaus Alleingesellschafterin der persönlich haftenden Gesellschafterin der Bw., der GTHGmbH. Mit Stiftungszusatzurkunde vom 28. Dezember 2000 hat sodann P.HL auch den von der verstorbenen H.HL vererbten Kommanditanteil in die Privatstiftung eingebracht.

Gemäß § 23 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.

Wenn der steuerlicher Vertreter der Bw. in der Berufung auf die schriftliche Vereinbarung in der Stiftungsurkunde hinweist, wonach Ertragsanteile bzw. Gewinne oder Verluste aus dem jeweils laufenden Geschäftsjahr bereits der Stiftung zufallen würden, demnach die Einbringung der Kommanditanteile in die HL Privatstiftung inklusive der laufenden Gewinne oder Verluste vorzunehmen sei, ist ihm die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entgegenzuhalten:

Danach ist die Beantwortung der Frage, wie der Gewinn für einen bestimmten Zeitraum zu ermitteln ist, einer zivilrechtlichen Vereinbarung nicht zugänglich (VwGH 23.3.1994, 93/13/0280, VwGH 18.2.1999, 97/15/0023). Erlangt eine Person zu einem bestimmten Zeitpunkt die Stellung eines Mitunternehmers, so können ihr erst die ab diesem Zeitpunkt verwirklichten Geschäftsfälle als Einzelbestandteile des Gewinnes bzw Verlustes (anteilig) zugerechnet werden.

Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, der den Einkunftstatbestand erfüllt; diese Tatbestandsverwirklichung erfolgt - hinsichtlich der einzelnen Geschäftsfälle - kontinuierlich während des laufenden Jahres. Da somit vor dem Hintergrund der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes klar ist, dass der Eintritt eines Gesellschafters während des Geschäftsjahres nur die Verteilung des ab Eintritt des neuen Gesellschafters entstandenen Gewinnes bzw. Verlustes bewirkt und eine anders lautende zivilrechtliche Vereinbarung unbeachtlich ist, war nach der Aktenlage im Sinne der Begründungsausführungen in der Berufungsvorentscheidung vom 1. Februar 2002 die steuerliche Gewinnermittlung und die Verteilung der Gewinnanteile im angefochtenen Bescheid als nicht rechtswidrig zu erkennen.

Hinsichtlich der vom steuerlichen Vertreter in der mündlichen Verhandlung geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken wird ausgeführt, dass der unabhängige Finanzsenat sich gemäß Art 18 Abs. 1 BVG bei der Entscheidungsfindung an bestehende Gesetze zu orientieren und diese bei Vorliegen der darin normierten Voraussetzungen anzuwenden hat. Dabei können Einwendungen verfassungsrechtlicher Natur im Abgabenverfahren nicht berücksichtigt werden und sind auch nicht Gegenstand dieses Berufungsverfahrens.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 4. Juni 2007