



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Thomas Kurz, als Masseverwalter, 4020 Linz, Roseggerstraße 58, vom 24. April 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 26. März 2003 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 27. Jänner 2003 wurde dem Finanzamt die Erklärung der (Teil-) Betriebsübertragung (§ 5a iVm. § 4 Neugründungs-Förderungsgesetz) vorgelegt. Weiters wurde ein Kaufvertrag vom 16. Jänner 2003, abgeschlossen zwischen Herrn Wilhelm O. und der Fa. SH. GmbH vorgelegt. Daraus geht hervor, dass Herr Wilhelm O. an die Fa. SH. GmbH dessen Liegenschaften Einlagezahl 355 und 635, beide Grundbuch U. zu einem Kaufpreis in Höhe von 499.990,98 € inklusive Umsatzsteuer veräußert. Dem Finanzamt wurde auch der Kaufvertrag vom 16. Jänner 2003, abgeschlossen zwischen der Firma ST.GmbH, Herrn Wilhelm O. als Verkäufer einerseits und der Fa. SH. GmbH als Käuferin andererseits vorgelegt. Gegenstand des Kaufvertrages waren die in Listen bezeichnete Betriebs- und Geschäftsausstattung, Maschinen, Fahrzeuge, Vorräte und Halbfertigwaren sowie der Firmenwert. Der Gesamtkaufpreis hat 601.004,33 € betragen. Weiters hat Herr Wilhelm O. der Fa. SH. GmbH die in einer Liste bezeichneten Maschinen zu einem Kaufpreis von 19.621,67 € verkauft.

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt die Grunderwerbsteuer mit 17.499,68 € fest.

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 24. April 2003 wurde vorgebracht, dass Herr Wilhelm O. mit einer Beteiligung von 99 % geschäftsführender Gesellschafter der ST.GmbH war. Diese hätte sämtliche Betriebsmittel, mit Ausnahme des von ihr genutzten Büro- und Werkstättegebäudes an die Fa. SH. GmbH verkauft. Die ST.GmbH sei nicht zivilrechtlicher Eigentümer jenes Grundstückes gewesen, auf dem sich das Büro- und Werkstättegebäude befinde, sondern dieses sei im zivilrechtlichen Eigentum von Herrn Wilhelm O. gestanden. Das ebenfalls im zivilrechtlichen Eigentum von Herrn Wilhelm O. stehende Büro- und Werkstättegebäude sei ebenfalls mit notariellem Kaufvertrag vom 16. Jänner 2003 der Fa. SH. GmbH im Zuge der Betriebsübernahme erworben worden. Beide Verkaufsgegenstände, nämlich Grund und Boden sowie das darauf befindliche Büro- und Werkstättegebäude samt Betriebsmittel und technischen Einrichtungen würden eine wirtschaftliche Unternehmenseinheit darstellen. Welcher steuerlichen Einordnung, ob Sonderbetriebsvermögen etc. der Grund und Boden und Gebäude beim Veräußerer unterlagen, entziehe sich der Kenntnis der Fa. SH. GmbH und könne für die Beurteilung der anzuwendenden steuerlichen Rechtsvorschriften beim Erwerber auch keinerlei Bedeutung haben. Das Finanzamt hätte die Anwendung der Begünstigung gemäß § 5a NeuFÖG mit der Begründung versagt, dass der Erwerb des Grundstückes nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit einer Betriebsübergabe steht. Da die Bw. auf entgeltlicher Basis den Betrieb von Wilhelm O. bzw. der ST.GmbH nach dem 31. Dezember 2001 übernommen und das betriebsnotwendige Grundstück mit erworben hätte, sei der Sachverhalt unter § 5a NeuFÖG zu subsummieren. Das Argument, dass der Grund und Boden keinen Betrieb darstellen würde, widerspreche dem Sinn des Gesetzes. Der Gesetzgeber hätte mit der Ausweitung des NeuFÖG auf Betriebsübertragungen die Erwerber von Betrieben begünstigen wollen. Jede gesetzliche Regelung sei nicht allein vom Wortlaut her, sondern – wenn die Wortinterpretation kein eindeutiges Ergebnis zeige – in erster Linie teleologisch zu betrachten. Die Anwendung der Bestimmung könne nicht von zufälligen und nicht vom Erwerber beeinflussbaren Umständen beim Veräußerer abhängen. Die Finanzverwaltung hätte zivilrechtliche Konstellationen nach ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt zu bewerten. Selbst unter begriffsjuristischen Aspekten sei dem äußeren Wortsinn des Begriffes "... in unmittelbarem Zusammenhang stehen ..." der vorliegende Sachverhalt unterstellbar. Nach den Erläuterungen zur Änderung des NeuFÖG hätte der Gesetzgeber mit dem oben stehenden Begriff jene Fälle von der Begünstigung ausscheiden wollen, bei denen mit der Übernahme eines Betriebes ein "Zuerwerb eines Grundstückes" erfolgt. Von einem Zuerwerb könne keine

Rede sein. Es handle sich um jenes Grundstück, auf dem das Büro- und Werkstättengebäude errichtet ist.

Die Bw. wurde mit Schreiben vom 29. Juni 2005 ersucht, glaubhaft zu machen, dass die Liegenschaften EZ 355, Grundbuch U. und EZ 635 Grundbuch U. unmittelbar vor der Veräußerung durch Herrn Wilhelm O. an die Fa. SH. mit Kaufvertrag vom 16. Jänner 2003 Teil des Betriebsvermögens der Fa. ST.GmbH. (FN 80835 a) waren. Dazu wurde um Vorlage des Jahresabschlusses der ST.GmbH zu jenem Bilanzstichtag ersucht, der unmittelbar vor der Betriebsübertragung gelegen ist.

Dem Ersuchen ist die Bw. mit Schreiben vom 7. Juli 2005 nachgekommen. Es wurden der Jahresabschluss zum 31. Dezember 2002 der Fa. ST.GmbH und der Jahresabschluss der Fa. SH. aus dem Jahr 2003 übermittelt. Aus den Unterlagen ergäbe sich, dass die gegenständlichen Liegenschaften Teil des Betriebsvermögens beider Firmen waren.

Der Bw. wurde mit Vorhalt vom 12. Juli 2005 die Stellungnahme des für Herrn O. einschreitenden Rechtsanwaltes vom 5. Juli 2005 im parallel laufenden Berufungsverfahren zu RV/0246-L/05 zur Kenntnis gebracht. Auf Grund dieser Stellungnahme bestünden Zweifel bezüglich der Ausführungen betreffend der Zugehörigkeit der Liegenschaften Ez. 355 und EZ. 635 KG U. zum Betriebsvermögen der Fa. ST.GmbH. In dem Schreiben vom 5. Juli 2005 wurde ausgeführt, dass sich die Liegenschaften EZ 355 und EZ 635 Grundbuch U. weder zivilrechtlich im Eigentum noch im Betriebsvermögen der ST.GmbH befunden hätten. Die Liegenschaften und Betriebsgebäude seien gegen Miete von Herrn O. zur Verfügung gestellt worden. Die betriebliche Tätigkeit wäre ohne die Liegenschaften nicht möglich gewesen. Der entsprechende Aufwand sei in der Gewinn- und Verlustrechnung der Gesellschaft ausgewiesen gewesen.

In der Stellungnahme vom 19. Juli 2005 teilte die Bw. mit, dass nach § 5a NeuFÖG eine Betriebsübertragung vorliege, sofern unter anderem auf entgeltlicher Basis ein Betrieb (Teilbetrieb) erworben werde und gleichzeitig ein Wechsel in der den Betrieb führenden Person gegeben ist. Es stelle sich daher die Frage, ob den gegenständlichen Liegenschaften, welche mit Kaufvertrag vom 16. Jänner 2003 von der Bw. erworben wurden, Betriebscharakter zukomme. Gemäß dem Erlass vom 18. Dezember 2003, Z 07 2401/2-IV/7/03 werde unter einem Betrieb im Sinne des § 5a NeuFÖG die Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Betriebsmittel in einer organisatorischen Einheit verstanden. Ein Betrieb werde dann übertragen, wenn die bereits bestehenden und für den konkreten Betrieb wesentlichen Betriebsgrundlagen als funktionsfähige Sachgesamtheit übernommen werden, wobei die Übertragung in einem einzigen einheitlichen Vorgang zu erfolgen hätte. Je nach Art des Betriebes seien beispielsweise Betriebsgebäude, Betriebsräumlichkeiten, Maschinen sowie

die Einrichtung als wesentliche Betriebsgrundlagen zu werten. Es sei davon auszugehen, dass bei Übertragung der für den Fortbestand der Produktionsmöglichkeit notwendigen sachlichen Betriebsmittel sowohl der Grund und Boden als auch die darauf befindlichen Gebäude geradezu notwendig mit umfasst seien, um im Zusammenhang mit den ebenfalls erworbenen Maschinen und technischen Einrichtungen überhaupt von einem "Betrieb als organisatorische Einheit" sprechen zu können. Wenn der Gesetzgeber die Einbringung von Grundstücken anlässlich der Betriebsneueröffnung mit Grunderwerbsteuerfreiheit fördert (siehe § 1 NeuFÖG) und Betriebsübertragungen zusätzlich begünstigen wollte, sei davon auszugehen, dass jener Fall, bei dem es sich beim Eigentümer von Grund und Boden sowie dem darauf befindlichen Gebäude einerseits und dem "eingemieteten" Unternehmer andererseits um zwei verschiedene Personen handelt (zivilrechtlicher Eigentümer des Grundstückes sei Herr O. gewesen, welcher gleichzeitig mit 99 % Anteilseigner und Geschäftsführer der ST.GmbH war) nicht geregelt ist. Es wäre diesbezüglich verfehlt, dem Gesetzgeber zu unterstellen, dass er bewusst eine Begünstigung ausschließen wollte. Die Formulierung in § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFÖG *"... von steuerbaren Vorgängen, die mit einer Betriebsübertragung im Sinne des Abs. 1 in unmittelbarem Zusammenhang stehen, wird nicht erhoben ..."* lasse die Möglichkeit der Einbeziehung von Grundstücken durchaus zu, auch wenn man die Ansicht vertrete, dass im gegenständlichen Fall nur ein Betrieb bestehend aus Maschinen und Einrichtung bestanden hätte.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 5a des Neugründungs-Förderungsgesetzes idF der hier anzuwendenden BGBl. I 2002/68 und BGBl. I 2002/132 lautet:

"(1) Eine Betriebsübertragung liegt vor, wenn

- 1. bloß ein Wechsel in der Person des die Betriebsführung beherrschenden Betriebsinhabers in Bezug auf einen bereits vorhandenen Betrieb (Teilbetrieb) durch eine entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung des Betriebes (Teilbetrieb) erfolgt (§ 2 Z 4) und*
- 2. die die Betriebsführung innerhalb von zwei Jahren nach der Übertragung beherrschende Person (Betriebsinhaber) sich bisher nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt hat.*

(2) Für Betriebsübertragungen gilt Folgendes:

- 1. Die Bestimmungen des § 1 Z 1, 3 und 5 sowie der §§ 3, 4 und 7 sind sinngemäß anzuwenden.*
- 2. Die Grunderwerbsteuer von steuerbaren Vorgängen, die mit einer Betriebsübertragung im Sinne des Abs. 1 in unmittelbarem Zusammenhang stehen, wird nicht erhoben, soweit der für die Steuerberechnung maßgebende Wert 75 000 Euro nicht übersteigt.*
- 3. Der Eintritt der Wirkungen der Z 2 sowie des § 1 Z 1, 3 und 5 entfällt nachträglich (rückwirkend), wenn die Betriebsinhabervoraussetzung im Sinne des § 5a Abs. 1 Z 2 nicht erfüllt wird oder der Betriebsinhaber innerhalb von fünf Jahren nach der Übergabe den übernommenen Betrieb oder wesentliche Grundlagen davon entgeltlich oder unentgeltlich überträgt, betriebsfremden Zwecken zuführt oder wenn der Betrieb aufgegeben wird. Der Betriebsinhaber ist verpflichtet, diesen Umstand allen vom Wegfall der Wirkungen betroffenen Behörden unverzüglich mitzuteilen."*

Aus den parlamentarischen Materialien zum Konjunkturbelebungs-gesetz 2002 (977 d.B. XXI GP) geht hervor:

"Zu Art. 3 (Änderung des Neugründungs-Förderungsgesetzes):

Der Begriff der Betriebsübertragung ist weit gefasst und umschließt sowohl die entgeltliche sowie unentgeltliche Übertragung von Einzelunternehmen als auch von Anteilen an Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften. Voraussetzung ist jeweils, dass die die Betriebsführung beherrschende Person wechselt. Eine weitere Voraussetzung besteht darin, dass es sich bei Übernehmer des Betriebes um einen „Jungunternehmer“ handeln muss, der bisher nicht vergleichbar (also betriebsbeherrschend innerhalb der Branche) tätig gewesen sein darf. Die entsprechenden Auslegungen lassen sich aus der zum bisher bestehenden Gesetz erlassenen Verordnung (BGBl. II Nr. 278/1999) sowie Erlassaussagen gewinnen.

Für den Bereich der Betriebsübertragung lediglich die verkehrssteuerlichen Begünstigungen übernommen, wie sie schon bisher (und auch weiterhin) für Neugründungen gegolten haben (gelten werden). Die für Neugründungen – bisher und weiterhin – vorgesehenen Befreiungen von Lohnnebenkosten und Kammerumlagen sollen für Betriebsübertragungen nicht gelten. Bei den verkehrssteuerlichen Begünstigungen kommt es auf dem Gebiet der Grunderwerbsteuer zu einer teilweisen Ausweitung. Grunderwerbsteuerpflichtige Vorgänge (entgeltliche Betriebsübertragungen, gemischte Schenkungen, Anteilsvereinigungen, Einbringungen) werden von der Grunderwerbsteuer befreit, wenn der anzusetzende Wert des Grundstücks (Gegenleistung, einfacher oder mehrfacher Einheitswert) den Betrag von 75 000 Euro nicht übersteigt. Voraussetzung ist allerdings, dass der Vorgang unmittelbar mit der Betriebsübertragung im Zusammenhang stehen muss. Der Zuerwerb eines Grundstücks lediglich aus Anlass der Betriebsübertragung fällt damit nicht unter die Befreiung."

Die Begünstigungsbestimmung des § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG gilt nur, wenn die Grunderwerbsteuer von steuerbaren Vorgängen **unmittelbar** mit einer Betriebsübergabe in Zusammenhang steht. Zum so genannten Unmittelbarkeitserfordernis gibt es (laut *Arnold*, SWK 2003/23-24, S 599) eine große Zahl von Verwaltungsgerichtshofurteilen zu einschlägig textierten (anderen) Befreiungsbestimmungen. So hätte der VwGH z. B. in seinem Erk. 14. 10. 1971, Slg. 4289 F, zum § 35 Abs. 1 WFG 1968 zum Ausdruck gebracht, „unmittelbar veranlasst“ durch das WFG 1968 seien „solche Handlungen, für die das Gesetz das letzte, den Rechtsvorgang unmittelbar auslösende Glied in der ablaufenden Kausalkette bildet“; als unmittelbar veranlasst könnten „nicht solche Rechtsvorgänge angesehen werden, für die das [Wohnbauförderungs]Gesetz [1968] nur den tieferen Beweggrund oder die weiter zurückliegende Ursache“ bilde. Diese enge Auslegung des Unmittelbarkeitserfordernisses hat zur Folge, dass die Befreiungsbestimmung des § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG nur dann greift, wenn die Betriebsübertragung iSd. § 5a Abs. 1 NeuFöG auch zumindest teilweise einen steuerbaren Vorgang iSd. Grunderwerbsteuergesetzes darstellt. Dies setzt jedoch voraus, dass die übertragenen Grundstücke im Betriebsvermögen des übertragenen Betriebes bereits vorhanden gewesen sein müssen (vgl. *Urnik*, SWK 2003/2, S 64; *Arnold*, SWK 2003/23-24, S 599). Die Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenates haben aber ergeben, dass die Liegenschaften, für deren Erwerb der Berufungswerberin die Grunderwerbsteuer vorgeschrieben wurde, nicht im Betriebsvermögen der Fa. ST.GmbH gewesen sind, sondern von Herrn O. zuerst an die ST.GmbH vermietet und dann an die Berufungswerberin veräußert

wurden. Somit fehlt die vom Gesetz geforderte Unmittelbarkeit. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass Herr O. zu 99 % an der Fa. ST.GmbH beteiligt war, handelt es sich trotzdem um zwei verschiedene Rechtspersönlichkeiten. Auch die Frage der Notwendigkeit der Grundstücke für den Betrieb der Berufungswerberin ist kein Kriterium für die Anwendbarkeit der Begünstigungsbestimmung. Für eine Ermessensübung iSd. § 20 BAO bietet § 5a NeuFöG keinen Raum. Auch der Hinweis auf eine "wirtschaftliche Betrachtungsweise", wonach die zivilrechtlichen Konstellationen mit ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt zu beurteilen seien, ist nicht nachvollziehbar, zumal bei Zugehörigkeit von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen ohnehin die Kriterien des wirtschaftlichen Eigentums (§ 24 BAO) ausschlaggebend sind und es sich dabei um einen Anwendungsfall der wirtschaftlichen Betrachtungsweise handelt (vgl. *Doralt/Renner*, EStG⁸, § 2 Tz. 110). Wirtschaftliches Eigentum wird idR jedoch nicht durch Übertragung von Bestandsrechten erworben (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, 293). Lediglich wenn dem Nutzungsberechtigten eine besondere, bloßen (gewöhnlichen, üblichen) Nutzungsverhältnissen gegenüber atypische eigentümerähnliche Stellung zukommt, ist der Nutzungsberechtigte als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen (vgl. *Stoll*, aaO). Eine derartige besondere Stellung der Fa. ST.GmbH als Nutzungsberechtigte der Liegenschaften wurde im gegenständlichen Verfahren nicht behauptet, sodass nicht von einem wirtschaftlichen Eigentum der Fa. ST.GmbH an den Liegenschaften ausgegangen werden kann. Der Umstand, dass die Liegenschaften nicht Teil des Betriebsvermögens der Fa. ST.GmbH waren, spricht auch gegen die Annahme wirtschaftlichen Eigentums. Demnach war die Fa. ST.GmbH bloße Bestandnehmerin der Liegenschaften des Herrn O. und sie konnte somit auch kein wirtschaftliches Eigentum an die Berufungswerberin übertragen. Damit stand die Veräußerung der Liegenschaften durch Herrn O. an die Berufungswerberin zwar mittelbar, jedoch nicht unmittelbar mit der Betriebsübertragung in Zusammenhang. Diese mittelbar mit der Betriebsübertragung in Zusammenhang stehenden grunderwerbsteuerbaren Vorgänge sind jedoch nicht von der Begünstigungsbestimmung des § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG umfasst, sodass der angefochtene Bescheid zu Recht den Freibetrag von 75.000 € nicht berücksichtigt hat.

Linz, am 26. Juli 2005