



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 17. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 17. Oktober 2006 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Abtretungsvertrag vom 28.4.2005 übertrug Herr W sen. seinen Geschäftsanteil an der W GmbH im Nominale von 35.000,00 € unentgeltlich an den Berufungswerber. Im Vermögen der GmbH befand sich auch ein Grundstück, welches der Geschenkgeber und seine Ehegattin mit gesondertem Vertrag vom selben Tag in die mit Gesellschaftsvertrag vom ? (Anm.: Lt. Firmenbauchauszug: Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 11.1.2005) gegründete Gesellschaft eingebracht haben.

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt die Grunderwerbsteuer mit 2 % vom steuerlichen Wert des Grundstückes mit der Begründung fest, dass die (begehrte) Begünstigung nach § 5a Abs. 2 Z. 2 NeuFöG nicht gewährt werden kann, weil der amtliche Vordruck (NeuFö 3) für Betriebsübernahmen nicht vorgelegt wurde.

(In diesem Zusammenhang ist Folgendes anzumerken: Mit gesondertem Bescheid wurde die Grunderwerbsteuer für den Vorgang laut Einbringungsvertrag festgesetzt. Diese Vorschreibung ist hier nicht berufungsgegenständlich, allerdings für das Verständnis des Sachverhaltes zweckmäßig).

Dagegen richtet sich die Berufung mit folgender Begründung:

Vorweg sei festgehalten, dass Herr W sen. am Standort R, in der Rechtsform eines nicht protokollierten Einzelunternehmens den Teilbetrieb "Kraftfahrzeughandel und Reparaturwerkstätte" führte und dieser Betrieb an den Berufungswerber übertragen werden sollte. Aus mehrfachen Gründen wurde diese Betriebsübertragung in der Weise geregelt, dass Herr W sen. zunächst eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung gründete, in diese sodann mit Einbringungsvertrag vom 28.4.2005 nach den Vorschriften des Artikel III Umgründungssteuergesetz sein Einzelunternehmen einbrachte und daraufhin ebenfalls am 28.4.2005 mit Abtretungsvertrag seine gesamten Geschäftsanteile (100 %) an der W GmbH an den Berufungswerber abgetreten hat.

Dieser gesamte Vorgang der Betriebsübertragung wurde vom Berufungswerber ebenfalls am 28.4.2005 noch vor der Unterrichtung der Urkunden der Wirtschaftskammer Oberösterreich, Bezirksstelle S, mitgeteilt und wurde daraufhin für die gesamte Betriebsübertragung die Erklärung über die Betriebsübertragung, also das Formular NeuFö 3, ausgestellt und zur Unterrichtung der Urkunden beim Schriftenverfasser mitgebracht.

Zu der Begründung im angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid zu StNr. 804/8633, wonach eine Betriebsübertragung im Sinne des § 5a NeuFöG nicht vorliege, da kein Wechsel des Betriebsinhabers gegeben sei, sei daher auszuführen, dass der notarielle Einbringungsvertrag vom 28.4.2005 als "Vorbereitungsvertrag" zum nachfolgenden tatsächlichen Wechsel des Betriebsinhabers anzusehen sei und somit auch für diesen Vorgang die Grunderwerbsteuerbefreiung nach dem NeuFöG zu gewähren sei. Dies deshalb, da für eine Übertragung des Einzelunternehmens des Herrn W sen. direkt an seinen Sohn unter Weiterführung des Einzelunternehmens zweifellos die Begünstigungen des NeuFöG in Anspruch genommen hätten werden können. Es könne somit der Übernehmer bzw. auch der Übergeber nicht schlechter gestellt werden, dass die Übertragung des Unternehmens über den Umweg der Einbringung in eine GmbH und Abtretung der Geschäftsanteile erfolgt sei. Dies wäre nicht nur eine nicht gerechtfertigte Benachteiligung des Übernehmers, die zweifellos nicht im Sinne des Neugründungsförderungsgesetzes sein könne, und eine dem Gleichheitsgrundsatz widersprechende Ungleichbehandlung eines im Endergebnis gleichen Sachverhaltes, nämlich die Weiterführung des Betriebes durch den Übernehmer.

Zur Begründung im (hier) angefochtenen Bescheid sei – wie bereits ausgeführt – festzuhalten, dass am 28.4.2005 von der zuständigen Wirtschaftskammer der Vordruck NeuFö 3 ausgestellt wurde und vom rechtsfreundlichen Vertreter der Einschreiter gemeinsam mit der Abgabenerklärung zu ErfNr. 55-211.746/2005 und gemeinsam mit weiteren zu ErfNr. 303.625/2005 übermittelten Unterlagen beim Finanzamt vorgelegt wurde. Wie dem rechtsfreundlichen Vertreter der Einschreiter zwischenzeitlich telefonisch mitgeteilt wurde,

erfolgte dabei die Vorlage einer Kopie dieses amtlichen Vordruckes und nicht des Originale, was offenbar auf ein Kanzleiversehen zurückzuführen sei. Dies könne aber nicht die Versagung der Begünstigungen nach dem NeuFö rechtfertigen, da doch die Erklärung der Wirtschaftskammer anlässlich der Unterfertigung der Urkunden im Original ausgestellt war und zumindest die Kopie gemeinsam mit der Abgabenerklärung dem Finanzamt vorgelegt wurde.

Hiezu sei darüber hinaus auszuführen, dass gemäß § 11 Abs. 1 GrEStG die Notare befugt sind, die Grunderwerbsteuer als Bevollmächtigte eines Steuerschuldners selbst zu berechnen. Demzufolge komme in Angelegenheiten der Grunderwerbsteuer Notaren eine behördliche Funktion zu. Wie bereits ausgeführt, lag die Erklärung der Betriebsübertragung vom 28.4.2005 im Original anlässlich der Unterfertigung der Urkunden zweifellos beim Notar vor und wurde somit diese Erklärung rechtzeitig bei einem Notar als Bevollmächtigten eines Steuerschuldners gemäß § 11 Abs. 1 GrEStG und somit gleichsam als Behörde in Grunderwerbsteuerangelegenheiten vorgelegt.

Schließlich sei noch darauf hingewiesen, dass in dieser Erklärung der Wirtschaftskammer als Antragsteller sowohl die W GmbH als auch deren handelsrechtlicher Geschäftsführer (Anm.: Der Berufungswerber) persönlich angeführt sind und diese Erklärung auch vom Berufungswerber persönlich unterfertigt wurde. Es sei somit zweifelsfrei diese Erklärung der Betriebsübertragung von der Wirtschaftskammer für den gesamten einheitlichen Übertragungsakt, also für die Einbringung des Einzelunternehmens in die GmbH als auch für die Abtretung der Geschäftsanteile an den Übernehmer ausgestellt worden. Dass es sich um einen einheitlichen Übertragungsakt handle, sei schließlich auch daran zu erkennen, dass sowohl der Einbringungsvertrag als auch der Abtretungsvertrag am 28.4.2005 unterfertigt wurden.

Der Berufung angeschlossen war das Original des Vordruckes NeuFö 3, unterfertigt am 28.4.2005 vom Berufungswerber; unter Angaben zum Betrieb heißt es: XXX.

Das Finanzamt wies die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung wird insbesondere darauf hingewiesen, dass die Vorlage der Grunderwerbsteuererklärung erst nach einem Telefonat mit der Abgabenbehörde verspätet am 16.8.2005 elektronisch übermittelt wurde, am 17.8.2005 wurde die Urkunde und eine Kopie des Vordruckes NeuFö 3 dem Finanzamt übermittelt. Außerdem lautete das Formular NeuFö 3 auf die W GmbH und nicht auf den Berufungswerber. Die Vorlage der Erklärung NeuFö 3 ist bereits im Vorhinein erforderlich.

Im Antrag gemäß § 276 BAO wird auf das bisherige Berufungsvorbringen verwiesen und ergänzend ausgeführt:

Dem Vorbringen in Bezug auf die Bezeichnung der Angaben zum Betrieb im amtlichen Vordruck (wörtlich: Name bzw. Firmenbezeichnung und Anschrift der Antragstellerin / des

Antragstellers) werde entgegengehalten, dass dieses Formular auf den Antragsteller XX. persönlich ausgestellt wurde. Es sei von Vornherein klar gewesen, dass das Einzelunternehmen zuerst im Wege der Einbringung in eine GmbH und sodann durch Abtretung der GmbH-Anteile an den Berufungswerber übertragen werden sollte. Aus diesem Grund wurde auch von der zuständigen Wirtschaftskammer ein einziges Formular ausgestellt. Auch wenn es sich dabei um eine nicht unmissverständliche Formulierung handle, könne dies nicht zu Lasten des Berufungswerbers gewertet werden. Somit sei zweifelsfrei davon auszugehen, dass auch für die Abtretung der Geschäftsanteile eine gültige Erklärung im Sinne des NeuFöG vorliege.

Über die Berufung wurde erwogen:

Einleitend ist darauf hinzuweisen, dass im Bereich des Verkehrsteuerrechtes die formalrechtliche Betrachtungsweise zu beachten ist, das bedeutet, dass Rechtsvorgänge auf ihren steuerlichen Gehalt zu prüfen und gegebenenfalls die Abgabe festzusetzen ist. Im gegenständlichen Fall bestand zwischen den Parteien die Absicht, das Einzelunternehmen bzw. den Teilbetrieb "Kraftfahrzeughandel und Reparaturwerkstätte" im Wege der Einbringung in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung und nachfolgender Abtretung der Geschäftsanteile auf den Berufungswerber zu übertragen. Diese Vorgangsweise unterscheidet sich in ihrer Ausgestaltung rechtlich eindeutig von der Übergabe eines in Form eines Einzelunternehmens betriebenen Unternehmens und führt zu dementsprechend anderen abgabenrechtlichen Folgen. Von einem, wie es in der Berufung zum Ausdruck gebracht wird, im Endergebnis gleichen Sachverhaltes kann keinesfalls gesprochen werden, weil rechtlich andere Sachen, und zwar in einem Fall Geschäftsanteile, im anderen Fall Betriebsvermögen übertragen wird.

Gemäß § 1 Abs. 3 Z. 3 GrEStG 1987 unterliegt ein Rechtsgeschäft, dass den Anspruch auf Übertragung aller Anteile der Gesellschaft begründet, der Grunderwerbsteuer, wenn zum Vermögen der Gesellschaft ein inländisches Grundstück gehört. Die Festsetzung der Grunderwerbsteuer für die Übertragung aller Geschäftsanteile der Gesellschaft, zu deren Vermögen das Grundstück gehört, erfolgte also zu Recht. Der Grund für die Abgabenfestsetzung für einen derartigen Vorgang liegt darin, dass zwischen dem (unmittelbaren) Eigentum am Grundstück und zwischen den Gesellschaftsrechten ein Unterschied besteht (VfGH vom 12.10.1970, B 351/69).

Was die Vorlage des Vordruckes NeuFö 3 betrifft, ist auszuführen: Der VwGH hat im Erkenntnis vom 29.3.2007, 2006/16/0098, Folgendes zum Ausdruck gebracht:

Gemäß § 1 Z. 2 NeuFöG wird zur Förderung der Neugründung von Betrieben (nach § 5a NeuFöG auch bei Betriebsübertragung) Grunderwerbsteuer für die Einbringung von Grundstücken auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage unmittelbar im Zusammenhang mit der Neugründung der Gesellschaft, soweit Gesellschaftsrechte oder Anteile am Vermögen der Gesellschaft als Gegenleistung gewährt werden, nicht erhoben.

§ 4 NeuFöG in der Fassung BGBl. I Nr. 68/2002 lautet:

§ 4 die Wirkungen nach § 1 treten unter den Voraussetzungen der Abs. 1 bis 4 ein.

Die Wirkungen nach § 1 Z. 1 bis 6 treten nur dann ein, wenn der Betriebsinhaber bei den in Betracht kommenden Behörden einen amtlichen Vordruck vorlegt, in dem die Neugründung erklärt wird. Auf dem amtlichen Vordruck sind zu erklären:

1. Das Vorliegen der Voraussetzungen nach § 2,
2. der Kalendermonat nach § 3,
3. jene Abgaben, Gebühren und Beiträge, bei denen die Wirkungen nach § 1 Z. 1 bis 6 eintreten sollen.

(2) Die Wirkungen nach § 1 Z. 7 treten nur dann ein, wenn der Betriebsinhaber ein amtliches Formular im Sinne des Abs. 1 erstellt.

(3) Auf dem amtlichen Vordruck muss in den Fällen des Abs. 1 und 2 bestätigt sein, dass die Erklärung der Neugründung unter Inanspruchnahme der Beratung jener gesetzlichen Berufsvertretung, der der Betriebsinhaber zuzurechnen ist, erstellt worden ist. Betrifft die Neugründung ein freies Gewerbe, so hat die entsprechend dem vorhergehenden Satz zuständige gesetzliche Berufsvertretung auch zu bestätigen, dass der Betriebsinhaber über grundlegende unternehmerische Kenntnisse verfügt. Kann der Betriebsinhaber keiner gesetzlichen Berufsvertretung zugerechnet werden, ist eine Beratung durch die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft in Anspruch zu nehmen. Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, das Verfahren der Bestätigung sowie die Voraussetzungen, unter denen in Bagatelfällen ein solches Verfahren unterbleiben kann, mit Verordnung festzulegen.

(4) Konnten die Wirkungen des § 1 zunächst nur deshalb nicht eintreten, weil der amtliche Vordruck zur Erklärung der Neugründung noch nicht aufgelegt war, so treten bei nachträglicher Vorlage (Abs. 1) oder bei Ausstellung (Abs. 2) des amtlichen Vordrucks die Wirkungen des § 1 nachträglich (rückwirkend) ein. Abgaben und Gebühren im Sinne des § 1 Z. 1 bis 6 sind in einem solchen Fall zu erstatten.

Unstrittig ist im Beschwerdefall, dass die Vorlage des amtlichen Vordruckes erst über Aufforderung durch das Finanzamt erfolgt ist und aus diesem Grund die Abgabenfreiheit nicht gewährt worden ist.

Außer im Fall des § 4 Abs. 4 NeuFöG - der hier nicht vorliegt - muss nämlich der amtliche Vordruck "bei der Behörde" vorgelegt werden; das ist jene Behörde, die die Amtshandlung vollzieht bzw. bei der die dort beschriebenen Abgaben anfallen (vgl. das Erkenntnis vom 26.6.2003, Zl. 2000/16/0362). Diese Behörde ist im vorliegenden Fall das Finanzamt. Auch das NeuFöG selbst lässt in seiner Gesamtheit erkennen, dass die begünstigenden Wirkungen dieses Gesetzes nur bei Erfüllung bestimmter formeller Voraussetzungen -vgl. etwa die Vorlage eines Vordrucks als materiell-rechtliches Tatbestandsmerkmal (§ 4 NeuFöG) - eintreten (vgl. das Erkenntnis vom 4.12.2003, Zl. 2003/16/0472). Die spätere Schaffung der Voraussetzungen wäre nur in dem im § 4 Abs. 4 NeuFöG beschriebenen Fall zulässig (vgl. das Erkenntnis vom 26. Juni 2003, Zl. 2000/16/0362).

Im Hinblick auf die in § 4 NeuFöG als Voraussetzung für die Befreiungen nach diesem Gesetz verwendeten Begriffe "erklärt" und "bestätigt" ist auch davon auszugehen, dass jeder Behörde ein Original des amtlichen Vordruckes vorzulegen ist.

Die entsprechende Ausstellung und richtige Bezeichnung durch die ausstellende Behörde ist dem Antragsteller zuzurechnen. Rechtlich besteht ein maßgeblicher Unterschied, ob eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, vertreten durch den handelsrechtlichen Geschäftsführer, oder eine natürliche Person Betriebsinhaber ist.

Dazu kommt noch, dass nach § 1 Abs. 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die elektronische Übermittlung von Erklärungen gemäß § 4 NeuFöG, mit denen eine Neugründung oder eine Übertragung von Betrieben erklärt wird (BGBI. II 2005/216), die elektronische Übermittlung gemäß § 4 Abs. 1 NeuFöG nicht zulässig ist.

Da, wie auch in der Berufungsvorentscheidung zum Ausdruck kommt, sowohl die Vorlage im Original und die fristgerechte Vorlage (spätestens am letzten Tag der Anzeigefrist) bei der zuständigen Behörde erfolgt sein muss und eine spätere Sanierung des Formgebrechens nicht möglich ist (vgl. dazu ebenfalls VwGH v. 29.3.2007, 2006/16/0098, hinsichtlich der Ausführungen zu § 295a BAO), erfolgte die Festsetzung der Grunderwerbsteuer wie im angefochtenen Bescheid zu Recht

Linz, am 5. März 2008