



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck  
Senat 4

GZ. RV/0523-I/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Angelika Hellweger, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Laut dem "Gesellschafts- und Zusammenschlussvertrag" (Notariatsakt) vom 8. August 2003 haben sich die vertragschließenden Parteien A, B und C zur O-KG mit Sitz in F., R-Str. 3,

zusammengeschlossen, wobei B als Komplementär und A und C als Kommanditisten fungieren. Gegenstand des Unternehmens ist im Wesentlichen die Ausübung des Schuhmachergewerbes, Handel mit Schuh- und Sportartikeln, Schiservice und Verleih von Sportgeräten. Der Beginn der Gesellschaft erfolgte zum Stichtag 1. Juni 2003. Das Gesellschaftskapital beträgt € 7.000, wobei der Komplementär B eine Bareinlage von € 3.500 (Beteiligung 50 %) und der Kommanditist C eine Bareinlage von € 1.400 (20 %) leisten. Die Sacheinlage im Wert von € 2.100 (30 %) des Kommanditisten A wird durch Übertragung dessen Einzelunternehmens "Schuhhaus X" an die O-KG samt allen Aktiven und Passiven, insbesondere der betriebszugehörigen gesamt 290/3920el Miteigentumsanteile an der Liegenschaft EZ 798 GB F. verbunden mit Wohnungseigentum an Top 4, 5 und 9a, gegen Gewährung von Gesellschafterrechten aufgrund der beigelegten Zusammenschlussbilanz zum 31. Mai 2003 gemäß §§ 23 ff. des Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG) unter Inanspruchnahme der dortigen Begünstigungen geleistet (Vertragspunkt "Siebtens 3."). Laut einem Sachverständigengutachten weist das übertragene Vermögen sowohl am Zusammenschlussstichtag als auch bei Abschluss des gegenständlichen Vertrages einen positiven Verkehrswert auf und hat bereits länger als 2 Jahre im Vermögen des bisherigen Einzelunternehmers gestanden. Das übertragene Unternehmen stellt einen Betrieb gemäß § 23 Abs. 2 iVm § 12 Abs. 2 UmgrStG dar. Laut Punkt "Elftens" ist der Komplementär B mit der Geschäftsführung betraut.

Gleichzeitig mit der Anzeige dieses Vertrages wurde am 18. August 2003 bei der Abgabenbehörde das Formular NeuFö 3 betr. die "Erklärung der (Teil)Betriebsübertragung gem. § 5a iVm § 4 Neugründungs-Förderungsgesetz" eingereicht, wobei neben den Angaben zum Betrieb (O-KG samt Komplementär B) sowie zum voraussichtlichen Monat der Betriebsübertragung (Juli 2003) unter dem anschließenden Abschnitt Folgendes angekreuzt und damit beantragt wurde:

"Ich beanspruche, dass die folgenden Abgaben und Gebühren für die unmittelbar durch die (Teil)Betriebsübertragung veranlassten Vorgänge nicht erhoben werden:

- Stempelgebühren und Bundesverwaltungsabgaben
- Gerichtsgebühren für die Eintragungen in das Firmenbuch".

Freibelassen wurden dagegen diesbezüglich u. a. die Punkte:

"Grunderwerbsteuer, soweit der für die Berechnung der Grunderwerbsteuer anzusetzende Wert den Betrag von 75.000 Euro nicht übersteigt;

Gerichtsgebühren für die Eintragungen in das Grundbuch zum Erwerb des Eigentums von Grundstücken".

Die Erklärung wurde laut Bestätigung unter Inanspruchnahme der Wirtschaftskammer als gesetzlicher Berufsvertretung erstellt und vom Geschäftsführer B unterfertigt, womit er – laut Unterfertigungsklausel in NeuFö 3 – versichert, „dass ich die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen richtig und vollständig gemacht habe“.

Seitens des Finanzamtes wurde der zuletzt für die Liegenschaft EZ 798GB F. festgestellte Einheitswert mit gesamt € 1.020.326,59 erhoben.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw mit Bescheid vom 22. August 2003 ausgehend vom anteiligen zweifachen Einheitswert der übertragenen 290/3920el Liegenschaftsanteile gem. § 26 Abs. 4 UmgrStG, sohin ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 150.966,68, eine 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 5.283,83 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, bei der Ermittlung der Grunderwerbsteuer sei auch § 5a des NeuFöG zu berücksichtigen. Nach Abs. 2 dieser Bestimmung wäre die Grunderwerbsteuer insoweit nicht zu erheben, als der maßgebende Wert den Betrag von € 75.000 nicht übersteige. Ausgehend vom zweifachen Einheitswert iSd § 26 Abs. 4 UmgrStG sei deshalb der Freibetrag von € 75.000 in Abzug zu bringen, woraus sich die Steuerbemessungsgrundlage mit € 75.966,68 sowie die 3,5%ige Grunderwerbsteuer mit lediglich € 2.658,83 errechne. Sämtliche Voraussetzungen der Betriebsübertragung nach dem NeuFöG – Wechsel in der Person des die Betriebsführung beherrschenden Betriebsinhabers; entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung - seien erfüllt. Zum Einen habe der bisherige Einzelunternehmer seinen Betrieb an die KG übertragen und nehme nur mehr die Stellung eines Kommanditisten mit einer Beteiligung von 30 % ein. Neuer Betriebsinhaber sei der persönlich haftende, zu 50 % beteiligte und geschäftsführende Komplementär B. Zum Anderen handle es sich bei Umgründungen immer um Tauschvorgänge, also um ein entgeltliches Rechtsgeschäft, bei dem die Gegenleistung in der Hingabe von Gesellschaftsrechten bestehe. Die Umgründung stehe in unmittelbarem Zusammenhang mit der Betriebsübertragung, sodass im Hinblick auf die Erfüllung aller Anforderungen auch der Freibetrag nach dem NeuFöG zu gewähren sei.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 6. Oktober 2003 hat das Finanzamt im Wesentlichen dahingehend begründet, dass bei Ansatz ohnehin nur des zweifachen Einheitswertes nach dem UmgrStG als einer Begünstigung anstelle der Heranziehung der tatsächlichen Gegenleistung (= Gesellschafterrechte) als Bemessungsgrundlage die Steuerbegünstigung nach dem NeuFöG (= Freibetrag) nicht zusätzlich in Betracht komme.

Mit Vorlageantrag vom 23. Oktober 2003 wurde die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und unter nochmaliger Zitierung der Bestimmungen nach § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG sowie § 26 Abs. 4 UmgrStG vorgebracht, die Rechtsansicht des Finanzamtes sei unzutreffend, da beiderlei Voraussetzungen vorliegen würden. Der Grunderwerbsteuer-Freibetrag stehe unabhängig davon zu, ob es sich bei der Bemessungsgrundlage um eine Gegenleistung, den dreifachen oder wie hier nach dem UmgrStG um den zweifachen Einheitswert handle.

Die Rechtsmittelbehörde hat daneben noch erhoben:  
durch Einsichtnahme in das Firmenbuch, dass der nunmehrige geschäftsführende Komplementär B, laut Vertrag von Beruf "Schuhmacher", augenscheinlich bisher nicht unternehmerisch tätig war;  
durch Einsichtnahme in das Grundbuch, dass der übertragende Einzelunternehmer A seit 1979 bzw. 1987 Eigentümer der betrieblichen Liegenschaftsanteile war.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl. 1987/309 idgF, unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die einen Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

Gem. § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Bei Umgründungsvorgängen iSd Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG), BGBl. 1991/699 idgF, sind abgabenrechtliche Sonderregelungen betreffend u. a. die Berechnung der Grunderwerbsteuer vorgesehen. In diesen Fällen beträgt die Bemessungsgrundlage grundsätzlich das Zweifache des Einheitswertes der Grundstücke, auf die sich der jeweilige Erwerbsvorgang bezieht. Bei gegenständlichem Umgründungsvorgang handelt es sich um einen Zusammenschluss nach § 23 Abs. 1 des Artikel IV des UmgrStG, wonach Vermögen (nach Abs. 2, zB ein Betrieb) ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschafterrechten auf Grundlage eines (ab 21.8.2003 "schriftlichen") Zusammenschlussvertrages (Gesellschaftervertrages) einer Personengesellschaft – wie gegenständlich einer KG – tatsächlich übertragen wird. Der erforderliche positive Verkehrswert des übertragenen Vermögens am Zusammenschlussstichtag (hier: 1. Juni 2003) bzw. am Tag des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages (hier: 8. August 2003) wurde durch ein Sachverständigengutachten nachgewiesen. § 26 Abs. 4 des UmgrStG, Artikel IV, lautet:

"Werden aufgrund eines Zusammenschlusses nach § 23 Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 1 oder 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 verwirklicht, so ist die Grunderwerbsteuer vom Zweifachen des Einheitswertes zu berechnen".

Es steht unbestritten fest, dass die im Zuge des Zusammenschlusses nach Art. IV des UmgrStG erfolgte Einlage der betrieblichen Liegenschaftsanteile des bisherigen Einzelunternehmens in die Bw einen grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorgang darstellt und sohin gem. § 26 Abs. 4 UmgrStG der zweifache Einheitswert der übertragenen Liegenschaften der Grunderwerbsteuerbemessung zugrunde zu legen ist. In Streit gezogen wird, ob davon ausgehend zudem der in § 5a Abs. 2 Z 2 des NeuFöG hinsichtlich Betriebsübertragungen bestimmte Freibetrag für die Grunderwerbsteuer in Höhe von € 75.000 zur Anwendung gelangt.

Nach dem Neugründungs-Förderungsgesetz (NeuFöG), BGBl. I Nr. 106/1999 idG - gem. § 6 idG des am 26.4.2002 verlautbarten "Konjunkturbelebungsgesetzes 2002", BGBl. I Nr. 68/2002, unbefristet anzuwenden auf Neugründungen, die nach dem 1. Mai 1999 erfolgen, sowie auf Betriebsübertragungen, die nach dem 31. Dezember 2001 erfolgen - wird hinsichtlich der Betriebsübertragung in § 5a Abs. 1 bestimmt:

"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 (Teilbetriebes) erfolgt und
2. die nach der Übertragung die Betriebsführung beherrschende Person (Betriebsinhaber) sich bisher nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt hat."

Es ist zunächst der Bw darin beizupflichten, dass obige Voraussetzungen insofern vorliegen, als der bisher als Einzelunternehmen des A bestehende Betrieb im Rahmen des Zusammenschlusses nach UmgrStG tatsächlich übertragen wird, ein Wechsel in der Person des Betriebsinhabers von A auf den nunmehrigen persönlich haftenden Gesellschafter (Komplementär) B der O-KG stattgefunden hat und zufolge der getätigten Erhebung auch davon auszugehen ist, dass sich B bisher, d. h. innerhalb der letzten 15 Jahre vor der Übertragung, noch nicht als Betriebsinhaber, nämlich in beherrschender Stellung, eines Betriebes vergleichbarer Art betätigt hat.

Gemäß § 5a Abs. 2 NeuFöG gilt für derartige Betriebsübertragungen Folgendes:

- Z 1. Die Bestimmungen des § 1 Z 1 und Z 3 bis 5 sowie der §§ 3, 4 und 7 sind sinngemäß anzuwenden.

---

Z 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.

Nach dem - sinngemäß anzuwendenden - § 4 NeuFöG treten die Wirkungen (Begünstigungen) dieses Bundesgesetzes nur unter klar definierten formellen Voraussetzungen ein. Es darf daher nicht übersehen werden, dass im Hinblick auf diese Bestimmung als Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Begünstigungen nach dem NeuFöG, so auch die obgenannte Begünstigung bei der Grunderwerbsteuer im Rahmen von Betriebsübertragungen, der neue Betriebsinhaber bei den in Betracht kommenden Behörden den amtlichen Vordruck (= NeuFö 3) vorzulegen hat, in dem die Übertragung erklärt wird, wobei auf diesem amtlichen Vordruck (sinngemäß nach § 4 Abs. 1) zu erklären **sind**:

1. das Vorliegen der Voraussetzungen der Übertragung,
2. der voraussichtliche Kalendermonat der Übertragung **und**
3. **die nicht zu erhebenden Abgaben**, Gebühren und Beiträge.

Nach der geltenden Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist die Erklärung der Neugründung – und analog dazu die Erklärung der Betriebsübertragung – nach § 4 NeuFöG formgebunden. Es ist ein bestimmter amtlicher Vordruck zu verwenden und überdies eine Bestätigung einzuholen. Die Vorlage dieses formgebundenen Antrages ist die **materielle** Voraussetzung für die Begünstigung (siehe VwGH 26.4.2001, 2000/16/0314; vom 24.4.2002, 99/16/0398; vom 26.6.2003, 2000/16/0362). In seinem Erkenntnis vom 4.12.2003, 2003/16/0472, führt der VwGH u. a. aus, das NeuFöG lasse in seiner Gesamtheit erkennen, dass die begünstigenden Wirkungen dieses Gesetzes nur bei Erfüllung bestimmter formeller Voraussetzungen – vgl etwa die Vorlage eines Vordrucks als materiellrechtliches Tatbestandsmerkmal (§ 4 NeuFöG) – eintreten.

Die ordnungsgemäß und iSd § 4 Abs. 1 NeuFöG vollständig ausgefüllte Erklärung (gegebenenfalls inklusive Bestätigung der Beratung) ist damit **materielle** Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Begünstigung.

Im Gegenstandsfalle hat nunmehr der Betriebsinhaber B der Bw zwar insofern der formellen Voraussetzung entsprochen, als er den amtlichen Vordruck NeuFö 3 im Vorhinein, dh bis zum Entstehen des Abgabenanspruches bzw. spätestens mit Anzeige des betreffenden Rechtsvorganges, bei der in Betracht kommenden Behörde vorgelegt hat, dies allerdings nur im Hinblick auf die darin begehrte Befreiung von den Stempelgebühren. Wie aus dem vorgelegten Formular NeuFö 3 eindeutig erkenntlich, wurde hingegen die nunmehr im Zuge

des Berufungsverfahrens begehrte Nichterhebung der Grunderwerbsteuer iSd § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG (Freibetrag von € 75.000) ebenso nicht beansprucht wie etwa die diesbezüglichen gerichtlichen Gebühren für die Grundbuchseintragung und hat der Betriebsinhaber mit seiner Unterfertigung des Vordruckes gleichzeitig die "Richtigkeit und Vollständigkeit" seiner Angaben bestätigt. Wird die Erklärung der Übertragung im Vorhinein vorgelegt, dann werden **auf Grund** der vorgelegten Erklärung NUR die jeweiligen – dh geltend gemachten – Abgaben und Gebühren von der Behörde auch von vorneherein nicht erhoben. Die nachträgliche Gewährung einer Begünstigung (bzw. allfällige Erstattung hinsichtlich anderweitiger Abgaben oder Gebühren) nach erfolgter Festsetzung kommt demgegenüber nicht in Betracht und ist nicht möglich. Fehlt es daher wie im Berufungsfall überhaupt an der Beanspruchung der betreffenden Begünstigung, dann ist damit auch das als materiell-rechtliche Voraussetzung zu qualifizierende Formerfordernis nach § 4 Abs. 1 NeuFöG insofern, als nach den oben dargelegten 3 Kriterien kumulativ auch die "nicht zu erhebenden Abgaben, Gebühren und Beiträge" unabdingbar zu erklären sind, nicht erfüllt. Eben aus dem Grund, dass für die Inanspruchnahme der Begünstigungen die ordnungsgemäße und vollständige Vorlage der Erklärung NeuFö 3 eine materielle Voraussetzung darstellt, könnte selbst durch spätere Nachreicherung einer Erklärung, diesfalls bezogen auf die grunderwerbsteuerliche Begünstigung, ein solcher Mangel, da es sich nicht um einen bloß formellen, allenfalls behebbaren Mangel handelt, nicht mehr saniert werden. Gleiches muss umso mehr für die gegenständlich lediglich im Berufungsverfahren erhobenen dahingehenden Einwendungen gelten.

Anders gelagert wäre der Sachverhalt nur dann, wenn in dem der Behörde vorgelegten Vordruck die Begünstigung für die Grunderwerbsteuer zwar ausdrücklich beansprucht worden, die Abgabe aber dennoch zur Gänze zur Vorschreibung gelangt wäre, weil nach Ansicht der Behörde zB eine für die Betriebsübertragung erforderliche Voraussetzung nicht vorgelegen sei. Ein solcherart anders gelagerter Sachverhalt liegt aber im Berufungsfalle eindeutig nicht vor.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 17. Feber 2004

