



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Kopf und die weiteren Mitglieder Mag. Armin Treichl, Mag. Tino Ricker und Mag. Michael Kühne im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufung der BfADR, vertreten durch Walsertreuhand- und RevisionsGmbH, 6991 Riezlern, Westeggweg 2, vom 6. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch ADir Walter Rehlendt, vom 5. September 2005 betreffend Grunderwerbsteuer nach der am 9. März 2006 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Frau EM war Alleininhaberin des nicht protokollierten Einzelunternehmens HS mit dem Sitz in H.

Weiters war Frau EM Alleingesellschafterin der Berufungsführerin. Ihr Geschäftsanteil betrug im Nominale 35.000,00 €.

Mit Einbringungsvertrag vom 21. Juli 2005 brachte Frau EM das Einzelunternehmen HS samt den dazu gehörenden im Alleineigentum der Frau EM stehenden Betriebsliegenschaften zum Stichtag 31. Dezember 2004 in die Berufungsführerin ein. Eine Erhöhung des Stammkapitals ist unterblieben. Die Punkte IX. und XI. des Einbringungsvertrages lauten:

"Für die Rechtswirksamkeit dieses Einbringungsvertrages ist die Genehmigung durch den Alleingesellschafter der [Berufungsführerin] erforderlich. Diese Genehmigung wird hiermit von der einzigen Gesellschafterin Frau EM erteilt. Weiters ist die Rechtswirksamkeit dieses

Vertrages aufschiebend bedingt durch die Firmenbucheintragung der vertragsgegenständlichen Einbringung.

Die Vertragsteile erklären, dass die steuerlichen Wirkungen der Umgründung von der Erfüllung aller handels- und steuerrechtlichen Voraussetzungen abhängen. Damit ist bestimmt, dass das einzubringende Vermögen zunächst – bis zur Erfüllung aller handels- und steuerrechtlichen Voraussetzungen – nur zur Nutzung überlassen ist. Weiters vereinbaren die Vertragsparteien, dass die tatsächliche Übertragung des Einbringungsvermögens am Tag der fristgerechten Anmeldung beim Firmenbuchgericht bzw am Tag der fristgerechten Meldung beim zuständigen Finanzamt erfolgt.“

Die Eintragung der Einbringung ins Firmenbuch erfolgte am 15. September 2005, der Antrag auf Eintragung ist am 25.7.2005 beim LG Feldkirch eingegangen.

Mit Notariatsakt vom 22. Juli 2005 (nach dem Vorbringen der Berufsführerin am 21. Juli 2005) hat Frau EM Geschäftsanteile an der Berufsführerin an ihre Kinder bzw Schwiegertochter abgetreten, und zwar

einen Geschäftsanteil in Höhe von 8.750,00 € an EIM,
einen Geschäftsanteil in Höhe von 8.750,00 € an HPM und
einen Geschäftsanteil in Höhe von 700,00 € an AM.

Die Abtretung der Geschäftsanteile wurde am 30. September 2005 ins Firmenbuch eingetragen, der Antrag ist am 21. September 2005 beim Firmenbuchgericht eingelangt.

Mit Schreiben vom 16. August 2005 legte die Berufsführerin dem Finanzamt Feldkirch das von der Wirtschaftskammer unterfertigte Formular Neufö 3 vor.

Mit Bescheid vom 5. September 2005 hat das Finanzamt Feldkirch der Berufsführerin Grunderwerbsteuer in Höhe von 13.280,54 €, das sind 3,5% des zweifachen Einheitswertes der eingebrachten Liegenschaften, vorgeschrieben.

In der Berufung vom 6. Oktober 2005 brachte die Berufsführerin im Wesentlichen vor:

Die Berufung richte sich dagegen, dass bei Festsetzung der Grunderwerbsteuer die Befreiung von der Grunderwerbsteuer gemäß § 5a NeuFöG nicht berücksichtigt wurde. Im Rahmen dieser Berufung beantrage sie daher, die beantragte Begünstigung gemäß § 5a NeuFöG anzuerkennen und bei Neufestsetzung der Grunderwerbsteuer den Freibetrag von 75.000,00 € zu berücksichtigen. Frau EM sei bis 31.12.2004 alleinige Eigentümerin und Unternehmerin des im Rahmen eines nicht protokollierten Einzelunternehmens geführten HS gewesen. Am 27.1.2005 habe Frau EM das 60. Lebensjahr vollendet, habe zu Ende Jänner ihre Gastgewerbekonzession zurückgelegt und für Zeiträume ab dem 1.2.2005 die Alterspension beantragt. Frau EM habe beabsichtigt, ihren Betrieb gemäß Artikel III UmgrStG in eine neu zu gründende Gesellschaft mbH einzubringen und unmittelbar nach Durchführung der Einbringung die Geschäftsanteile im Schenkungswege an ihre beiden Kinder EIM und HPM sowie dessen Gattin AM abzutreten. Im Zuge des Einbringungsvorganges habe Frau EM auch

diverse in ihrem Privateigentum stehende Liegenschaften, die auch bereits vorher dem Betrieb gedient hätten, wegen der Gewinnermittlung gemäß § 4 (1) EStG 1988 jedoch steuerlich nicht erfasst worden waren, in die GmbH eingebracht. In Vorbereitung der Einbringung sei zunächst die Berufsführerin gegründet worden, deren Alleingesellschafterin Frau EM zunächst gewesen sei. Die Eintragung in das Firmenbuch sei am 14.4.2005 erfolgt. Zu Geschäftsführern des Unternehmens je mit Einzelvertretungsbefugnis seien bereits bei Gründung Frau EIM und HPM bestellt worden. Mit Notariatsakt des öffentlichen Notars Dr. Heinz Schallert in Dornbirn vom 21.7.2005 sei die Einbringung gemäß Art. III UmgrStG vollzogen und in unmittelbarem Anschluss daran – also noch am gleichen Tag – der zunächst provisorische Gesellschaftsvertrag in einigen Punkten geändert und wiederum unmittelbar daran anschließend die Schenkungsverträge mit ihren vorgenannten Kindern Elisabeth und Hans-Peter sowie der Schwiegertochter Antonia Metzler abgeschlossen worden. Damit seien genau jene gesetzlichen Bestimmungen eingehalten bzw. Voraussetzungen erfüllt, wie sie für die Anwendung der Begünstigungsbestimmungen des § 5a NeuFöG gefordert sind:

Frau EM sei nicht mit mindestens 50 % am Vermögen der Gesellschaft beteiligt und sie sei auch nicht Geschäftsführerin des Unternehmens. Durch Notar Dr. Schallert sei zugleich mit der Abgabenerklärung gemäß § 10 GrEStG am 21.7.2005 auch die von der Wirtschaftskammer bestätigte Erklärung der Betriebsübertragung im Sinne des § 5a NeuFöG vorgelegt worden. Auf diese Erklärung werde im hierdurch bekämpften Grunderwerbsteuerbescheid mit keinem Wort hingewiesen, der Bescheid weise auch keinerlei Hinweis dahingehend auf, dass und aus welchen Gründen die beantragte Begünstigung nicht gewährt worden ist. Der Sachverhalt sei auch nicht ident mit der Entscheidung des VwGH vom 12.4.2003, Geschäftszahl 2003/16/0472. Im gegenständlichen Fall seien die Schenkungsverträge in der dafür gesetzlich vorgeschriebenen Form eines Notariatsaktes in unmittelbarem zeitlichen Anschluss an den Abschluss des Einbringungsvertrages tatsächlich durchgeführt worden, darüber hinaus sei es auch keine Frage, dass Frau EM nach Durchführung des Einbringungsvorganges und der angeführten Schenkungsverträge nicht als Betriebsinhaberin und beherrschende Gesellschafterin anzusehen sei, vice versa aber ihre Kinder EIM und HPM vor Durchführung des Einbringungsvorganges im Betrieb beschäftigte Angestellte gewesen seien, die unzweifelhaft zuvor keinerlei beherrschenden Einfluss gehabt hätten.

Die Berufung wurde vom Finanzamt Feldkirch mittels Berufungsvorentscheidung vom 21. Oktober 2005 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

Im Hinblick auf begünstigte Betriebsübertragungen bestimme das NeuFöG in :

§ 5a (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.

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

(1) 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."

Gemäß § 2 Abs 2 der NeuFöG-Verordnung, BGBI. II Nr. 483/2002 sei Betriebsinhaber die die Betriebsführung beherrschende natürliche oder juristische Person, insbesondere Gesellschafter von Kapitalgesellschaften, wenn sie zu mehr als 50 % am Vermögen der Gesellschaft beteiligt sind. In der Berufung werde eingewendet, der Bescheid sei nicht begründet. Dies sei zwar zutreffend, da im Bescheid auf die vor Bescheiderlassung geführten Besprechungen nicht verwiesen worden sei, dies werde aber hiermit nachgeholt.

Zum Sachverhalt werde im Wesentlichen ausgeführt, Frau EM wäre Betriebsinhaberin des Einzelunternehmens gewesen und habe beabsichtigt, ihren Betrieb in eine GmbH einzubringen und unmittelbar nach Durchführung der Einbringung die Geschäftsanteile im Wege der Schenkung an ihre beiden Kinder sowie eine Schwiegertochter abzutreten. Die Einbringung sei

mit Notariatsakt vom 21.7.2005 erfolgt und in unmittelbarem Anschluss daran – also noch am gleichen Tag (!) – der zunächst provisorische Gesellschaftsvertrag in einigen Punkten geändert worden und wiederum unmittelbar daran anschließend die Schenkungsverträge mit den (Schwieger)Kindern abgeschlossen worden. Nach den gesellschaftsrechtlich gegebenen Beteiligungen und Vertretungsbefugnissen wäre die ehemalige Betriebsinhaberin nun nicht mehr als Betriebsinhaberin iS der Verordnung anzusehen. Auch die nach dem NeuFöG erforderliche Erklärung sei dem Finanzamt vorgelegt worden.

Zum Sachverhalt sei insofern zu ergänzen, als der Einbringungsvertrag (kein Notariatsakt), der auch den Eigentumsübergang bezüglich der Grundstücke begründete am 21.7.2005 abgeschlossen worden sei. Bei Abschluss des Einbringungsvertrages am 21.7.2005 sei – auch nach dessen ausdrücklichem Inhalt – die Einbringende Alleingesellschafterin der Bw. (aufnehmende Gesellschaft) gewesen. Bei Einbringung des Unternehmens inklusive der Grundstücke sei daher kein Wechsel des Betriebsinhabers iSd o.a. Verordnung gegeben, da die Einbringende zu 100 % am Vermögen der Gesellschaft beteiligt gewesen sei (weshalb die Einbringung gern. § 19 Abs 5 UmgrStG infolge identer Beteiligungsverhältnisse auch ohne Gewährung einer Gegenleistung erfolgen habe können). Der Abtretungsvertrag (Notariatsakt) mit dem die geänderten Beteiligungsverhältnisse hergestellt wurden, datiere vom 22.7.2005 und sei danach nicht am selben Tag und auch nicht unmittelbar anschließend abgeschlossen worden. Mit Schreiben vom 16.8.2005 sei dem Finanzamt eine NeuFöG-Erklärung (NeuFö 3), die von Seiten der Wirtschaftskammer mit 24.5.05 datiert ist, vorgelegt worden. Die Unterschriften der übrigen Beteiligten (Organe der GmbH) seien nur in Kopie auf der Erklärung. Der Verwaltungsgerichtshof habe im bezogenen Erkenntnis vom 4.12.2003. ZI. 2003/16/0472 ausdrücklich ausgesprochen:

Für die Zuerkennung einer abgabenrechtlichen Begünstigung seien die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld maßgeblich. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise trete bei den im § 1 Z 1 bis 6 NeuFöG angeführten Abgaben unter Bedachtnahme auf die grundsätzliche Anknüpfung dieser Abgaben auf die äußere formalrechtliche Gestaltung in den Hintergrund. Auch das NeuFöG selbst 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 würden. Wie auch im entschiedenen Fall, sei gegenständlich bei Einbringung des Betriebes in die Gesellschaft ein Wechsel des Betriebsinhabers nicht vorgelegen, da ein entsprechender für die Abtretung der GmbH-Anteile civil- und abgabenrechtlich notwendiger Notariatsakt für die Schenkung nicht vorgelegen sei und damit bei Abschluss des Einbringungsvertrages zwar allenfalls die Absicht/zukünftig zu schenken, höchstens aber ein nicht bindendes Schenkungsversprechen gegeben gewesen sei.

Damit sei aber bei Abschluss des Einbringungsvertrages kein Wechsel des Betriebsinhabers, wie ihn § 5a NeuFöG iZm der NeuFöG-Verordnung für die Anwendung der Begünstigung voraussetze, gegeben. Was die Vorlage der NeuFöG-Erklärung im Original betrifft, so könne aufgrund der obigen Ausführungen dahingestellt bleiben, ob die Vorlage einer Erklärung, die nur die Kopien der Unterschriften bezüglich der Abgabepflichtigen aufweist, ausreichend wäre, um die Begünstigungen herbeizuführen. Da nach § 4(1) die Wirkungen nach § 1 Z 1 bis 6 nur dann eintreten, wenn der Betriebsinhaber bei den in Betracht kommenden Behörden einen amtlichen Vordruck vorlegt, in dem die Neugründung erklärt wird, vertrete das Finanzamt dazu allerdings die Ansicht, dass auch die Unterschrift des Betriebsinhabers im Original auf der Erklärung aufscheinen müsse und es nicht ausreiche, wenn nur die Bestätigung der Wirtschaftskammer original unterschrieben ist.

Im Vorlageantrag vom 23. November 2005 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor:

1. Die Schenkungsverträge seien in unmittelbarem zeitlichen Anschluss an die Unterfertigung des Einbringungsvertrages am 21.7.2005 in der Kanzlei des Herrn Notar Dr. Schallert in Dornbirn abgeschlossen worden. Als Nachweis dieses Sachverhaltes überreiche sie in der Beilage das Original der Ergänzung des Abtretungsvertrages in der Form des Notariatsaktes des Notars Dr. Heinz Schallert, Geschäftszahl 137/2005, woraus sich auf Seite 4 als Nachsatz zu diesem Vertrag die eindeutige Erklärung des Herrn Dr. Walter Gögele als Notarsubstitut für Herrn Dr. Heinz Schallert ergebe, dass der vorgenannte Schenkungsvertrag unmittelbar nach dem vorauslaufenden Einbringungsvertrag am 21.7.2005 von allen beteiligten Parteien unterfertigt worden sei und die ursprüngliche Datierung des Abtretungsvertrages mit 22.7.2005 aus Versehen erfolgte, falsch sei und das Unterfertigungsdatum somit berichtigt worden sei. Daraus ergebe sich unzweifelhaft, dass die durch das Finanzamt Feldkirch, Abteilung für Gebühren und Verkehrssteuern, trotz ihrer wahrheitsgemäßen gegenteiligen Aussagen getroffene Annahme in der Sache unrichtig und damit nicht zu halten sei.

2. Das Finanzamt Feldkirch habe erstmalig in der Bescheidbegründung vom 24.10.2005 mitgeteilt, dass nach Auffassung des Finanzamtes Feldkirch die am 16.8.2005 dem Finanzamt vorgelegte Neufög-Erklärung formal unrichtig sei, da diese zwar von Seiten der Wirtschaftskammer am 24.5.2005 datiert und im Original unterfertigt sei, die Unterschriften der übrigen Beteiligten, nämlich die Organe der GmbH, sich lediglich in Kopie auf der Erklärung befänden. Aus diesem Grunde sei – im Ergebnis – diese Neufög-Erklärung nicht anzuerkennen. Dieses Argument als Teil der abweisenden Berufungsvorentscheidung heranzuziehen, sei gänzlich verfehlt. Vielmehr hätte das Finanzamt Feldkirch im Rahmen eines Mängelbehebungsauftrages die Parteien zur Vorlage eines auch von den Organen der GmbH im Original unterfertigten Neufög-Antrages auffordern müssen. Sofern die entscheidende

Behörde diesen Formalakt als tatsächlich erforderlich erachtet, sei sie selbstverständlich zur Nachrechnung einer neuen NeuföG-Erklärung über diesbezügliche Aufforderung jederzeit bereit. Sie möchte dezidiert festhalten, dass die durch das Finanzamt Feldkirch getroffene Entscheidung einerseits von falschen und hiedurch widerlegten Annahmen ausgehe sowie andererseits auch einen Verfahrensmangel beinhalte. Sie halte ebenfalls fest, dass Frau EM als ehemalige Betriebsinhaberin nach Einbringung ihres Unternehmens gemäß Art. III UmgrStG in die Berufungsführerin und nach Unterrichtung der in der gesetzlich vorgeschriebenen Form eines Notariatsaktes abgeschlossenen Abtretungs- bzw. Schenkungsverträge in dieser Nachfolgegesellschaft keine wesentliche Beteiligung inne gehabt habe und auch zu keinem Zeitpunkt in dieser Nachfolgegesellschaft als Geschäftsführerin fungiert habe. Dagegen seien die Geschenknehmer, nämlich die Kinder EIM und HPM, bereits ab Gründung der Nachfolgegesellschaft zu deren alleinzeichnungsberechtigten Geschäftsführern bestellt worden, hätten jedoch während der Dauer des Einzelunternehmens von Frau Erna Metzler jeweils eine reine Dienstnehmerfunktion ohne jeden beherrschenden Einfluss inne gehabt. Es seien deshalb sämtliche im NeuFöG geforderten Voraussetzungen erfüllt:

Die Übergeberin habe unmittelbar nach Einbringung ihres Betriebes die Mehrheit der Geschäftsanteile an ihre Kinder und ihre Schwiegertochter abgetreten

Diese Abtretung sei in der gesetzlich vorgeschriebenen Form eines Notariatsaktes erfolgt

Die Übergeberin übe in der Nachfolgegesellschaft keinerlei Geschäftsführungsfunktion aus – Geschäftsführer des Nachfolgeunternehmens seien die Kinder der Geschenkgeberin, die zuvor im Einzelunternehmen ihrer Mutter eine reine Dienstnehmerfunktion inne gehabt hätten.

Schließlich beantragte sie die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

Am 1. März 2006 hat die Berufungsführerin dem Finanzamt Feldkirch ein original unterschriebenes Formular Neufö 3 vorgelegt.

In der am 9. März 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Vertreter der Berufungsführerin ergänzend ausgeführt:

Es seien alle Voraussetzungen des NeuFöG gegeben. Die Übergeberin habe in der Nachfolgegesellschaft keine beherrschende Position. Nach der Abtretung der Anteile sei sie zu weniger als 50% beteiligt und sie sei auch nicht Geschäftsführerin der Nachfolgegesellschaft. Die Kinder der Übergeberin seien vorher nur Dienstnehmer gewesen. Am 21.7. sei zuerst der Einbringungsvertrag und in unmittelbarem Anschluss daran der Abtretungsvertrag hinsichtlich der Geschäftsanteile unterfertigt worden. Die NeuFöG-Erklärung sei nur von der

Wirtschaftskammer original unterfertigt worden. Sie hätten diesen Punkt aber bereinigt, indem sie vor einer Woche ein original auch von der Geschäftsführung unterfertigtes NeuFöG-Formular dem Finanzamt vorgelegt haben. Die aufnehmende Gesellschaft sei zum Zeitpunkt der Einbringung noch nicht operativ tätig gewesen. Die Mitarbeiter seien erst nach der Einbringung vom Einzelunternehmen auf die GmbH umgemeldet worden. Die vom Finanzamt übermittelte VwGH-Entscheidung vom 4.12.2003, 2003/16/0472, sei mit dem gegenständlichen Fall nicht vergleichbar. Im vom VwGH entschiedenen Fall sei die Abtretung erst nach dem Ergehen des Grunderwerbsteuerbescheids erfolgt. Zudem enthalte der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid keinen Hinweis darauf, dass die NeuFöG-Begünstigung nicht gewährt wurde. Der Satz in Punkt IX. des Einbringungsvertrages "Weiters ist die Rechtswirksamkeit dieses Vertrages aufschiebend bedingt durch die Firmenbucheintragung der vertragsgegenständlichen Einbringung" sei als salvatorische Klausel zu verstehen. Die Bedingung sei daher nicht als aufschiebende, sondern als auflösende Bedingung zu verstehen. Der Notar habe es übersehen das Datum in Punkt V des Abtretungsvertrages zu berichtigen. Es mache einen Unterschied, ob die Abtretung der Gesellschaftsanteile eine juristische Sekunde, einen Tag oder drei Monate nach der Einbringung erfolgt. Allerdings sei zuerst die Einbringung und in unmittelbarem Anschluss daran die Abtretung der Geschäftsanteile erfolgt. Die Voraussetzungen gemäß NeuföG seien gegeben. Er beantrage daher der Berufung stattzugeben.

Der Vertreter der Amtspartei brachte in der mündlichen Berufungsverhandlung vor, die Einbringung und die Abtretung der Gesellschaftsanteile könne nicht als ein einheitlicher Akt betrachtet werden. Die Einbringung und die Anteilsabtretung seien zwei verschiedene Vorgänge. Durch die Einbringung sei es zu keinem Betriebsinhaberwechsel gekommen, da die Einbringende auch Alleingesellschafterin der aufnehmenden Gesellschaft gewesen sei. Die Grunderwerbsteuer sei auf Grund der Einbringung festgesetzt worden. Die Einbringung habe nichts mit der Abtretung der Gesellschaftsanteile zu tun. Anwendbar wäre die Befreiung, wenn durch die Abtretung ein Grunderwerbsteuertatbestand erfüllt würde. Im gegenständlichen Fall unterliege aber die Abtretung der Gesellschaftsanteile von vornherein nicht der Grunderwerbsteuer. Das Nachreichen der nunmehr original unterschriebenen NeuFöG-Erklärung führe nicht dazu, dass nachträglich dieser Tatbestand noch einmal begünstigt sein könnte, selbst wenn der Vorgang grundsätzlich unter die Befreiungsbestimmung fallen würde. Materiell-rechtliche Voraussetzung sei, dass spätestens bis zum Entstehen der Steuerschuld die NeuFöG-Erklärung dem Finanzamt vorliege. Die richtige NeuFöG-Erklärung sei nachgereicht worden. Da die NeuFöG-Erklärung eine materiell-rechtliche Voraussetzung sei, sei es Aufgabe des Abgabepflichtigen sie in der gesetzlich vorgeschriebenen Form vorzulegen. Es bleibe kein Raum für die Durchführung eines Mängelbehebungsverfahrens. Die

mangelhafte Begründung des Erstbescheides sei durch die Berufungsvorentscheidung saniert worden. Wesentlich sei, dass zuerst die Einbringung und erst in der Folge die Abtretung der Gesellschaftsanteile erfolgt sei, nicht hingegen ob die Abtretung der Gesellschaftsanteile erst am folgenden Tag oder in unmittelbarem Anschluss an die Einbringung erfolgte. Die Bedingung der Eintragung ins Firmenbuch sei als auflösende Bedingung zu interpretieren, da ansonsten die Voraussetzungen der gleicheiligen Beteiligung nicht vorhanden gewesen wären und der Vorgang nicht ins Firmenbuch hätte eingetragen werden können. Er beantrage die Abweisung der Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Einbringung von Grundstücken auf Grund eines Einbringungsvertrages in eine Kapitalgesellschaft unterliegt der Grunderwerbsteuer.

§ 8 GrEStG lautet:

(1) Die Steuerschuld entsteht, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

(2) Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

Unter Genehmigung von Behörden iSd § 8 GrEStG sind nur solche zu verstehen, die in einem Bundes- oder Landesgesetz vorgesehen sind und sich auf den gebühren- oder grunderwerbsteuerpflichtigen Tatbestand beziehen, mindestens einen wesentlichen Vertragsbestandteil betreffen oder bei deren Nichteinhaltung oder Nichterteilung das Rechtsgeschäft ausdrücklich mit Nichtigkeit bedroht ist. Die Eintragung der Einbringung im Firmenbuch wirkt nur deklaratorisch und hat daher keine konstitutive Wirkung auf das Zustandekommen der Einbringung. Durch die Nichteintragung der Einbringung ins Firmenbuch tritt daher keine Nichtigkeit des Einbringungsvertrages ein. Es handelt sich daher nicht um eine Genehmigung einer Behörde iSd § 8 Abs 2 GrEStG.

Bedingung ist entsprechend den §§ 696 und 704 ABGB die einem Rechtsgeschäft von den Parteien hinzugefügte Beschränkung, durch die der Eintritt oder die Aufhebung der Rechtswirkung von einem ungewissen Umstand abhängig gemacht wird. Unter Bedingung iSd § 8 Abs 2 GrEStG werden nur aufschiebende Bedingungen verstanden. Eine einem Rechtsgeschäft beigefügte auflösende Bedingung hindert die Entstehung der Steuerschuld nicht. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis 16.11.1989, 89/16/0165, ÖStZB 1990/450) stehen bei der Auslegung von Bedingungen nicht die gebrauchten Worte, sondern die bezeichneten Eigenheiten der Bedingung als einer die Geltung der Rechtsgeschäftswirkungen beeinflussenden Modalität im Vordergrund, wobei das

gesamte Vertragswerk in die Auslegung einzubeziehen ist. Ist ein Geschäft unter einer aufschiebenden Bedingung geschlossen, so beginnen die Rechtswirkungen erst dann, wenn das ungewisse Ereignis eintritt. Sollen hingegen die Rechtswirkungen eines Geschäfts sofort eintreten, aber wieder aufhören, wenn und sobald ein ungewisses Ereignis eintritt, so ist das Geschäft unter einer auflösenden Bedingung geschlossen (siehe Koziol- Welser, Bürgerliches Recht, Band I, 12. Auflage, Seite 175). Für das Vorliegen eines auflösend bedingten Rechtsgeschäfts ist es somit charakteristisch, dass das bedingte Rechtsgeschäft wie ein unbedingtes zunächst alle Wirkungen entfaltet und die gewollte Rechtsänderung eintritt. Sind echte Erfüllungsansprüche (Kaufpreiszahlung, Übergabe der Liegenschaft) schon für die Zeit vor Bedingungseintritt vereinbart, dann spricht alles für das Vorliegen einer auflösenden Bedingung (vgl. Rummel in Rummel, ABGB, Rz 5 zu § 897).

Gemäß Punkt I. des Einbringungsvertrages vom 21. Juli 2005 brachte Frau EM die Liegenschaften in die Berufsführerin ein, deren alleinige Gesellschafterin Frau EM war. Aus Punkt III. des Einbringungsvertrages geht hervor, dass die Beteiligungsverhältnisse am eingebrachten Einzelunternehmen und an der übernehmenden Körperschaft ident sind und daher ausdrücklich eine Erhöhung des Stammkapitals der übernehmenden Gesellschaft gemäß § 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG unterbleibt. Laut Punkt IX des Einbringungsvertrages ist die Genehmigung durch den Alleingesellschafter der Berufsführerin erforderlich. Aus Punkt XI des Einbringungsvertrages geht hervor, dass das einzubringende Vermögen bis zur Erfüllung aller handels- und steuerrechtlichen Voraussetzungen der Berufsführerin zur Nutzung überlassen wird. Daraus erhellt klar, dass Frau EM beabsichtigte, das Einzelunternehmen HS und die dazu gehörenden Grundstücke in die Berufsführerin einzubringen und erst in der Folge einen Teil der Anteile an ihre (Schwieger)Kinder abzutreten. Die Bedingung, dass die Rechtswirksamkeit des Einbringungsvertrages aufschiebend bedingt durch die Firmenbucheintragung der vertragsgegenständlichen Einbringung sei, ist daher als auflösende Bedingung zu verstehen, das heißt, dass im Fall der Nichteintragung der Einbringung ins Firmenbuch der Einbringungsvertrag aufgelöst wird. Wenn man diese Bedingung als aufschiebende Bedingung verstehen würde, hätte die Eintragung der Einbringung ins Firmenbuch nicht erfolgen dürfen, da die Rechtswirksamkeit des Einbringungsvertrages davon abhängt, dass die Eintragung der Einbringung ins Firmenbuch erfolgt. Da die Einbringung aber erst durch die Eintragung rechtswirksam zustande gekommen wäre, hätte sie nicht erfolgen dürfen. Mit anderen Worten: Eine Interpretation als aufschiebende Bedingung hätte zur Folge, dass die Einbringung niemals rechtswirksam zu Stande kommt. Zudem hätte die Interpretation als aufschiebende Bedingung zur Folge, dass die Einbringung erst mit der Eintragung ins Firmenbuch ihre Wirksamkeit erlangt und dass zu diesem Zeitpunkt bereits die (Schwieger)Kinder von Frau EM Gesellschafter der Berufsführerin gewesen wären und

daher § 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG nicht anwendbar gewesen und eine Gesellschaftsteuerpflicht entstanden wäre. Zudem läge eine Äquivalenzverletzung vor und gemäß § 22 iVm § 6 Abs 2 UmgrStG würde der Unterschiedsbetrag als unentgeltlich zugewendet gelten. Es würde daher Schenkungssteuerpflicht entstehen. Weiters geht aus der Berufung und dem Vorlageantrag klar hervor, dass Frau EM beabsichtigte das Einzelunternehmen HS in die Berufungsführerin einzubringen und erst in unmittelbarem Anschluss an die Einbringung einen Teil der Anteile an der Berufungsführerin an ihre (Schwieger)Kinder abzutreten. Dies wurde schließlich auch durch die Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Berufungsführerin in der Berufungsverhandlung untermauert. Die Bedingung kann daher lediglich als auflösende für den Fall der Nichteintragung verstanden werden.

Die im Beschwerdefall maßgebenden Bestimmungen des NeuFöG lauten:

"§ 5a. (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 nach der Übertragung die Betriebsführung beherrschende Person (Betriebsinhaber) sich bisher nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt hat.*

(2) Für Betriebsübertragungen gilt Folgendes:

- 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 § 2 Abs 2 der Verordnung des BMF und des BMJ, BGBl II Nr. 483/2002, sind Betriebsinhaber iS des § 5a NeuFöG unter anderem Einzelunternehmer und Gesellschafter von Kapitalgesellschaften, wenn sie zu mindestens 50% am Vermögen der Gesellschaft beteiligt sind.

Frau EM war vor der Einbringung des HS als Einzelunternehmerin und nach Einbringung als 100% Gesellschafterin der Berufungsführerin Betriebsinhaberin im Sinne der oben angeführten Bestimmungen. Es ist daher durch die Einbringung des HS in die Berufungsführerin nicht zu einem Wechsel in der Person des die Betriebsführung beherrschenden Betriebsinhabers gekommen.

Im gegenständlichen Fall ist es vollkommen irrelevant ob die Abtretung der Geschäftsanteile an die (Schwieger)Kinder am 21. Juli 2005 oder erst am 22. Juli 2005 erfolgt ist, da diese Abtretung unbestrittenermaßen jedenfalls nach der Einbringung erfolgte. Für die Zuerkennung einer abgabenrechtlichen Begünstigung sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld maßgeblich. Die Steuerschuld ist iS des § 8 Abs 1 GrEStG mit der Verwirklichung des Erwerbsvorganges, hier mit Abschluss des Einbringungsvertrages entstanden. Die damit entstandene Steuerpflicht kann durch die später erfolgte Übertragung von Geschäftsanteilen

nicht wieder beseitigt werden. Aus der Tatsache, dass Frau EM von vornherein die Absicht hatte das HS an ihre (Schwieger)Kinder zu übergeben ist für sie aus folgenden Gründen nichts zu gewinnen:

Zur Übertragung von Geschäftsanteilen mittels Rechtsgeschäftes unter Lebenden bedarf es gemäß § 76 Abs 2 GmbHG eines Notariatsaktes. Dies gilt auch für Vereinbarungen über die Verpflichtung eines Gesellschafters zur künftigen Abtretung eines Geschäftsanteiles. Aus der behaupteten von vornherein bestehenden Absicht den Betrieb zu übergeben ist daher für die Berufsführerin nichts zu gewinnen. Selbst wenn Frau EM und ihre (Schwieger)Kinder vor der Einbringung einen mündlichen Schenkungsvertrag hinsichtlich der Anteile an der Berufsführerin abgeschlossen hätten, hätte dieser als Schenkungsvertrag ohne wirkliche Übergabe zu seiner Wirksamkeit eines Notariatsaktes bedurft (vgl § 1 lit d Notariatsaktsgesetz, RGBI Nr 76/1871 idF des Bundesgesetzes BGBI I Nr 98/2001). Überdies wird in den Regeln des Neugründungs-Förderungsrechts die Person des Betriebsinhabers als jemand, der die Betriebsführung beherrscht, auf Grund ihrer Beziehungen zur GmbH bestimmt, wie aus der Maßgeblichkeit der Beteiligung des Gesellschafters am "Vermögen der Gesellschaft" (vgl. § 2 Abs 2 der oa VO) ersichtlich ist. Diese Beziehung des Gesellschafters zur Gesellschaft entsteht aber erst mit der Eintragung in das Firmenbuch, da gemäß § 78 Abs 1 GmbHG im Verhältnis zur Gesellschaft nur derjenige als Gesellschafter gilt, der im Firmenbuch als solcher aufscheint. Selbst wenn eine mündliche Vereinbarung zwischen Frau EM und ihren (Schwieger)Kindern über eine schenkungsweise Übertragung des Geschäftsanteils spätestens im Zeitpunkt des Einbringungsvertrages bestanden hätte, hätte dies an den tatsächlichen Beteiligungsverhältnissen – die für die Frage nach der Person des Betriebsinhabers maßgebend ist – nichts geändert. Wenn auf Grund einer mündlich vereinbarten Schenkung allenfalls bereits im Zeitpunkt der Einbringung ein formungsgültiger Anspruch der Kinder auf eine Übertragung des Geschäftsanteils bestanden hätte, wäre eine solche Übertragung erst im Zeitpunkt ihrer Ausführung, also mit der Ausfertigung des Notariatsaktes, erfolgt, weil auch das Verfügungsgeschäft der Notariatsaktsform bedarf (Koppensteiner, Kom.2, Rz 26 zu § 76 GmbHG). Die Beteiligungsverhältnisse haben somit erst mit der wirklichen Ausführung der Schenkung, also mit dem genannten Notariatsakt, der unbestrittenmaßen erst nach der Einbringung erstellt wurde, eine Veränderung erfahren. Im Hinblick auf die Maßgeblichkeit der Ausführung der Übertragung des Geschäftsanteils in der dafür gesetzlich vorgesehenen Notariatsaktsform folgt auch, dass die Berufung auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise ins Leere geht. Im Übrigen tritt die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei den im § 1 Z 1 bis 6 NeuFöG angeführten Abgaben unter Bedachtnahme auf die grundsätzliche Anknüpfung dieser Abgaben auf die äußere formalrechtliche Gestaltung in den Hintergrund. 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 materiellrechtliches Tatbestandsmerkmal (§ 4 NeuFöG) - eintreten.

Da somit zum Zeitpunkt der Einbringung des HS in die Berufsführerin Frau EM zu 100% Gesellschafterin an der Berufsführerin war, war diese auch Betriebsinhaberin. Es ist somit zu keinem Wechsel in der Person des Betriebsinhabers gekommen. Aus der Tatsache, dass ihre beiden Kinder zum Zeitpunkt der Einbringung bereits Geschäftsführer der Berufsführerin waren, ist für die Berufung nichts zu gewinnen, da Geschäftsführer nur dann als Betriebsinhaber gelten, wenn sie zu mindestens 25% an der Gesellschaft beteiligt sind (§ 2 Abs 2 VO BGBI II 483/2002). Da es daher durch die Einbringung zu keinem Betriebsinhaberwechsel gekommen ist, war die Berufung als unbegründet abzuweisen, ohne dass noch auf die übrigen Berufungspunkte einzugehen war.

Feldkirch, am 22. März 2006