



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 3

GZ. RV/0162-F/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Dr. Rudolf Rudari, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Grunderwerbsteuer für das Jahr 2003 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

Am 30. Jänner 2003 wurde vor einem Notar zwischen der HA KG und der

Berufungswerberin ein "Einbringungs- und Sacheinlagevertrag" abgeschlossen.

Bisher war das Hotel A in Form einer KG betrieben worden. Komplementärin war LW, die einen Geschäftsanteil von 25 % hielt, als Kommanditisten fungierten EEW mit 51 % und EHW mit 24 % Geschäftsanteilen. Die Hotelliegenschaft Gst. Nr. 131/4, EZ 71, GB L, stand im Alleineigentum von EEW und war in einer Sonderbilanz dargestellt. Die Einbringung in den nun in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft zu führenden und durch EW, die Tochter des EEW, als Geschäftsführerin zu vertretenden Betrieb – die Berufungswerberin - erfolgte zum Stichtag 31. Oktober 2002 auf Grundlage der Einbringungsbilanz zum 31. Oktober 2002. Die Berufungswerberin erklärte die Übernahme der KG samt Hotelgebäude und Grundstück Nr. 131/4, GB L, mit allen Aktiven und Passiven, Rechten und Verbindlichkeiten, rechtlichem und tatsächlichem Zubehör, in ihr Eigentum.

Der Anzeige des Einbringungs- und Sacheinlagevertrages beim Finanzamt wurde eine Erklärung der Betriebsübertragung gemäß § 5a iVm § 4 Neugründungs-Förderungsgesetz (NeuFöG) beigelegt. Mit Bescheid vom 20. Februar 2003 setzte das Finanzamt die Grunderwerbsteuer gemäß § 22 Abs. 4 UmgrStG

in Höhe von 3,5% des zweifachen Einheitswertes fest, was einen Steuerbetrag von 16.849 € ergab. Es versagte die Begünstigung gemäß § 5a Abs. 2 Zi 2 NeuFöG, da bei gegenständlicher Einbringung kein Wechsel in der Person des Betriebsinhabers erfolgt sei und daher die vom Gesetz geforderten Voraussetzungen nicht erfüllt seien.

Die Berufungswerberin brachte fristgerecht Berufung ein und führte aus, "in der Zwischenzeit" habe EEW seine 80% - Anteile an der GmbH (=Berufungswerberin) an seine Tochter EW abgetreten, die auch Geschäftsführerin der GmbH sei. Die Voraussetzungen für die Zuerkennung der im NeuFöG vorgesehenen Begünstigungen lägen daher vor. Gleichzeitig wurde in Kopie ein Notariatsakt vom 5. März 2003 vorgelegt, der die Abtretung des Geschäftsanteiles von EEW an der Berufungswerberin an seine Tochter EW dokumentierte.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Da die Eigentumsverhältnisse nach Durchführung des Einbringungs- und

Sacheinlagevertrages vom 30.1.2003 die selben geblieben seien – es wurden keine neuen Anteile gewährt – und damit auch kein Wechsel in der Person des Betriebsinhabers herbeigeführt worden sei, sei der Berufungsfall nicht begünstigungsfähig nach dem NeuFöG.

In ihrem Vorlageantrag führte die Berufungswerberin im wesentlichen aus, die mit Vertrag vom 5.3.2003 dokumentierte Schenkung/Abtretung an EW sei schon längst geplant gewesen und sehr zeitnah mit der Einbringung vom 30.1.2003 erfolgt. Dass die Unterfertigung des Schenkungs-/Abtretungsvertrages durch EW "zeitlich etwas später" erfolgte, sei auf deren fallweise Abwesenheit zurückzuführen. Eine zeitliche Schranke sei dem NeuFöG nicht zu entnehmen, die Gewährung neuer Anteile keine Voraussetzung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Gesetzgeber hat mit dem Konjunkturbelebungsgesetz, BGBl. I Nr. 68/2002, ergänzt durch BGBl. I Nr. 132/2002, u.a. das NeuFöG novelliert und etliche für Betriebsneugründungen bereits ab 1. Mai 1999 geltende Begünstigungen auch auf Fälle der entgeltlichen und unentgeltlichen Betriebsübertragungen ausgedehnt. In der zu diesem Zweck neu eingeführten Regelung des § 5a NeuFöG werden in dessen Absatz 1 die Anwendungsvoraussetzungen umrissen und wird in dessen Absatz 2 auf die Begünstigungen verwiesen.

Nach den Vorschriften des Absatz 1 leg. cit. liegt eine Betriebsübertragung vor, wenn folgende Bedingungen kumulativ erfüllt sind:

- Ziffer 1) 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),
- Ziffer 2) die nach der Übertragung die Betriebsführung beherrschende Person (Betriebsinhaber) darf sich bisher nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt haben.

Im Absatz 2 Z 2 leg. cit. ist vorgesehen, dass die Grunderwerbsteuer von steuerbaren Vorgängen, die mit einer Betriebsübertragung im Sinne des Abs. 1 in unmittelbarem Zusammenhang stehen, nicht erhoben wird, soweit der für die Steuerberechnung maßgebende Wert 75.000 € nicht übersteigt.

Unter dem Betriebsinhaber versteht man die beherrschende natürliche oder juristische Person. Als beherrschende natürliche Personen sind für den Fall der Betriebsübertragungen analog in Hinsicht auf die übertragende als auch übernehmende Person, die sich bisher nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt hat, anzusehen:

- Einzelunternehmer
- persönlich haftende Gesellschafter von Personengesellschaften unabhängig vom Beteiligungsausmaß
- nicht persönlich haftende Gesellschafter von Personengesellschaften, die zu mindestens 50% am Vermögen beteiligt sind, oder zu mehr als 25% beteiligt und zur Geschäftsführung befugt sind,
- Gesellschafter von Kapitalgesellschaften, die zu mindestens 50% am Vermögen beteiligt sind, oder zu mehr als 25% beteiligt und zur Geschäftsführung befugt sind.

Im streitgegenständlichen Fall war LW als Komplementärin persönlich (unbeschränkt) haftende Gesellschafterin der übertragenden HA KG und somit Betriebsinhaberin im Sinne obenstehender Definition. Aber auch EEW als Kommanditist mit 51% Beteiligung am Gesellschaftsvermögen, bekleidete diese Stellung. Die im Oktober 2002 gegründete Berufungswerberin verzeichnete laut Firmenbuch als Gesellschafter EEW mit einer zur Hälfte einbezahlten Stammeinlage von 28.000 €, LW mit einer zur Hälfte einbezahlten Stammeinlage von 3.500 € und EHW mit einer ebenso hohen, zur Hälfte einbezahlten Stammeinlage. Die Geschäftsführerin EW war am Stammkapital von insgesamt 35.000 € nicht beteiligt. Definitionsgemäß war EEW mit seiner Beteiligung von 80% am Vermögen der Kapitalgesellschaft Betriebsinhaber. Da die beiden anderen Gesellschafter Beteiligungen von nur je 10% hielten und die zur

Geschäftsführung befugte EW über keine Beteiligung verfügte, hatte er diese Stellung allein inne.

Als die HA KG gleichzeitig mit dem dem Sonderbetriebsvermögen zugehörigen Grundstück aufgrund des Einbringungs- und Sacheinlagevertrages vom 30.1.2003 in die Berufungswerberin als Kapitalgesellschaft eingebracht wurde, änderte sich nichts an der Anteilsverteilung. Im Absatz 4 des Punktes I des Vertrages ist festgehalten: *"Die Gewährung von neuen Anteilen kann unterbleiben (§ 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG), da die Eigentumsverhältnisse unter Berücksichtigung des Sonderbetriebsvermögens ident sind"*. Somit war EEW sowohl Betriebsinhaber der übertragenden KG, als auch der übernehmenden Kapitalgesellschaft vor und nach Einbringung (=Berufungswerberin).

Gegenstand des Streitfalles ist die grunderwerbsteuerliche Beurteilung des anlässlich der Betriebsübertragung eingebrachten, im Sonderbetriebsvermögen befindlichen Grundstückes, unter dem Blickwinkel des § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG. Der zu beurteilende Vertragsinhalt ist der des Einbringungs- und Sacheinlagevertrages vom 30. Jänner 2003, der zur Erlassung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 20. Februar 2003 geführt hat.

Wenn die Berufungswerberin in ihrer Berufung vom 10. März 2003 meint, "in der Zwischenzeit" habe EEW seinen 80% - Anteil an die Geschäftsführerin, seine Tochter EW, abgetreten und damit seien die Bedingungen für die Zuerkennung der Begünstigung des NeuFöG erfüllt, kann ihr nicht gefolgt werden. Der der Berufung angeschlossene, in Notariatsaktsform konzipierte Abtretungsvertrag vom 5. März 2003, mit welchem EEW seinen zur Hälfte bar einbezahlten Geschäftsanteil von 28.000 € an EW abtritt, ist als ein selbständiges Vertragswerk zu beurteilen. Anzumerken ist an dieser Stelle, dass der Abtretungsvertrag **nach** Ergehen des angefochtenen Bescheides verfasst wurde. Im Vorlageantrag wird erläutert, der "gesamte Vorgang" – Gründung einer GmbH (Oktober 2002), Einbringung der KG (30. Jänner 2003), Abtretung der 80%-Anteile an EW (5. März 2003) – sei von langer Hand geplant und zumindest mündlich von Anfang an vereinbart gewesen. Dies rechtfertigt aber nicht die Annahme, die Übertragung der Anteile habe tatsächlich im gleichen Zug wie die Einbringung stattgefunden. Gerade für den Bereich der

Übertragung von GmbH-Anteilen stellt das Gesetz besondere Publizitätsanforderungen, sie ist nämlich gemäß § 76 GmbHG notariatsaktspflichtig. Im Zeitpunkt der Entstehung der Grunderwerbsteuerschuld im Sinne des § 8 Abs. 1 GrEStG, dieser ist mit der Unterfertigung des Einbringungs- und Sacheinlagevertrages am 30. Jänner 2003 anzusetzen, war EW nicht Inhaberin der 80%-Anteile an der Berufungswerberin, woran auch etwaige, in diese Richtung zielende mündliche Abmachungen nichts zu ändern vermögen. Erst mit dem gesetzeskonform als Notariatsakt erstellten Abtretungsvertrag vom 5. März 2003 wurde sie Inhaberin der ihr übertragenen 80%-Anteile. Damit ist aber für die angestrebte Begünstigung nach dem NeuFöG nichts gewonnen. In konsequenter Betrachtung war nämlich EEW sowohl Betriebsinhaber im übertragenden, als auch im übernehmenden Betrieb. Die unmittelbar im Zusammenhang mit der Betriebsübertragung vom 30. 1. 2003 stehende Grundstückseinbringung war somit, da in Ermangelung eines Wechsels in der Person des die Betriebsführung beherrschenden Betriebsinhabers gemäß § 5a Abs. 1 Z 1 NeuFöG die Anwendungsvoraussetzungen fehlten, nicht begünstigungsfähig gemäß § 5a Abs. 2 Z 2 leg.cit. Um in den Genuss der Begünstigung zu kommen, hätte die Abtretung/Schenkung der Geschäftsanteile spätestens gleichzeitig mit der Einbringung erfolgen müssen. Die tatsächlich erst am 5. 3. 2003 abgewickelte Anteilsabtretung von EEW an EW konnte jedoch nicht auf den Zeitpunkt der Betriebsübertragung zurückwirken und ist (steuer-)rechtlich als gesondert zu beurteilender Vorgang zu betrachten.

Die im Vorlageantrag dargelegte Ansicht der Berufungswerberin, eine "zeitliche Schranke" sei dem NeuFöG nicht zu entnehmen und die einzelnen Geschäftsvorgänge lägen doch zeitlich nicht weit auseinander, teilt der unabhängige Finanzsenat nicht. Er hält eine sauber getrennte Betrachtung unterschiedlicher Vertragswerke für erforderlich, kann es doch nicht der Wille des Gesetzgebers sein, eine beliebige Sanierung etwaiger Unterlassungen nach Entstehung der Steuerschuld durch später verfasste Vertragswerke zuzulassen. In diesem Zusammenhang darf auch auf den im NeuFöG statuierten Begriff der "Unmittelbarkeit" hingewiesen werden. Dieser erlaubt nicht eine derart weite Auslegung, dass datenmäßig deutlich auseinanderliegende Verträge als eine Einheit angesehen werden können.

Der Berufung war aus den dargestellten Gründen ein Erfolg zu versagen.

Feldkirch, 10. September 2003