



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., in Wien, vertreten durch Mag. Ungerböck & Mag. Klepeisz Steuerberatungsgesellschaft mbH, 1060 Wien, Linke Wienzeile 4, vom 31. Juli 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 4. Juli 2001, ErfNr. 1111, StNr. 2222 (Generalversammlungsprotokoll vom 10. Mai 2000, Punkt 2. Kapitalerhöhung) betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob das Einzelunternehmen „Großhandel“ des Herrn G1 19 Tage vor Ablauf der Zweijahresfrist in die Bw. eingebbracht wurde und deshalb die Befreiung von der Kapitalverkehrsteuer nach dem Umgründungssteuergesetz zu versagen ist (§ 2 Z.1 KVG iVm § 22 Abs. 3 UmgrStG)? Ab wann bestand der Betrieb „Großhandel“ als Vermögen des Herrn G1 und ab wann hat die Zweijahresfrist zu laufen begonnen?

#### 1. Verfahren

Mit Generalversammlungsprotokoll vom 10. Mai 2000 der Bw. beschlossen die Gesellschafter G3, G2 und G1 das Kapital von S 1.000.000,00 auf S 4.816.105,00 zu erhöhen. Auf diese Kapitalerhöhung brachte G2 seinen seit 1.1.1998 bestehenden Betrieb (nichtprotokolliertes Einzelunternehmen) und G1 seinen seit 29.5.1998 bestehenden Betrieb (nichtprotokolliertes Einzelunternehmen) in die Bw. ein. Die Einbringungsverträge wurden am selben Tag

abgeschlossen. Für diese Vorgänge wollte die Bw. die Begünstigungen des Umgründungssteuergesetzes auf dem Gebiet der Kapitalverkehrsteuern in Anspruch nehmen.

Im Detail wurden von den Gesellschaftern folgende Beschlüsse gefasst:

*„Zweitens: Das Stammkapital der Gesellschaft von voll und bar eingezahlten S 1.000.000,00 wird um S 3.816.105,00 auf S 4.816.105,00 erhöht. Zur Übernahme dieser Kapitalerhöhung werden unter Verzicht des Mitgesellschafters G3 zugelassen wie folgt:*

- a) *Für den Betrag in Höhe von S 2.838.000,00 Herr G2 , der auf diese Kapitalerhöhung seinen seit 1.1.1998 bestehenden Betrieb, auf der Grundlage der Schlussbilanz zugleich Einbringungsbilanz zum 31.12.1999 samt allen Rechten und Pflichten als Gesamtsache unter Verzicht auf die Liquidation mit dem Ende des Bilanzstichtages in die Gesellschaft als Sacheinlage einbringt.*
- b) *Für den Betrag in Höhe von S 978.105,00 Herr G1 , der auf diese Kapitalerhöhung seinen seit 29.5.1998 bestehenden Betrieb, auf der Grundlage der Schlussbilanz zugleich Einbringungsbilanz zum 31.12.1999 samt allen Rechten und Pflichten als Gesamtsache unter Verzicht auf die Liquidation mit dem Ende des Bilanzstichtages in die Gesellschaft als Sacheinlage einbringt.*

*Für die Einbringungen werden die umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen des Art III UmgrStG in Anspruch genommen.*

*Viertens: Der Gesellschaftsvertrag wird derart abgeändert, dass sein Punkt Fünftens folgende neue Fassung erhält: Das Stammkapital beträgt S 4.816.105,00. Es ist mit dem Betrag von S 1.000.000,00 bar einbezahlt, hinsichtlich eines Restbetrages von S 3.816.105,00 durch Sacheinlage. Davon haben übernommen:*

- a) *Herr G3 eine Stammeinlage von S 333.334,00, und hat darauf den Betrag von S 333.334,00 voll und bar einbezahlt.*
- b) *Herr G2 eine Stammeinlage von S 3.171.333,00 und hat darauf den Betrag von S 333.333,00 bar geleistet und den Betrag von S 2.838.000,00 als Sacheinlage;*
- c) *Herr G1 eine Stammeinlage von S 1.311.438,00 und hat darauf den Betrag von S 333.333,00 bar geleistet und den Betrag von S 978.105,00 als Sacheinlage geleistet.“*

Zwei Einbringungsbilanzen wurden beigelegt.

Der Einbringungsvertrag wurde am selben Tag, am 10.5.2000 abgeschlossen zwischen G1 und der Bw. Laut Punkt I. betreibt Herr G1 seit 29.5.1998 einen Betrieb eines Einzelkaufmannes. Laut Punkt II wird der Betrieb des Unternehmens mit allen Rechten und Pflichten als Gesamtsache unter Verzicht auf die Liquidation zum 31.12.1999 nach Art III UmgrStG eingebracht. Nach Punkt VI. besitzt das eingebrachte Unternehmen laut Gutachten über die Gründungsprüfung der Einbringung des Einzelunternehmens G1 in die Bw. einen Wert von S 13.011.124,00. Als Gegenleistung für die Einbringung ergibt sich ein Geschäftsanteil an der Bw., der einer voll eingebrachten Stammeinlage von S 978.105,00 entspricht.

Mit Schreiben vom 30. Mai 2000 wurde von Seiten der Bw. mitgeteilt, dass der Betrieb des Herrn G1 länger als zwei Jahre, gerechnet vom Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages besteht. Das Datum im Einbringungsvertrag 29.5.1998 sei irrtümlich in die Urkunde aufgenommen worden.

Dazu wurde ein Schriftverkehr des G1 mit dem MA vom 10.2.1998 vorgelegt, in welchem er darlegte, dass er seit 1.11.1997 bei seinem Bruder als kaufmännischer Angestellter voll beschäftigt gewesen sei, sowie den Einkommensteuerbescheid 1998 vom 29.2.2000.

Am 27. Juni 2000 zeigte die Bw. einen Nachtrag zum Einbringungsvertrag vom 10.5.2000 vom 18.5.2000 an, wonach der Punkt I. geändert wurde:

*„I. Herr G1 betreibt seit 10.2.1998 einen Betrieb eines Einzelkaufmannes....“*

Die Abfrage im zentralen Gewerberegister durch das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern ergab, dass G1 das Gewerbe von 29.5.1998 an ausübte.

Am 17. Oktober 2000 richtete das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern folgende Anfrage an die Bw.:

*„Nach der h.a. Aktenlage wurde der eingebrachte Betrieb des G1 erst seit 29.5.1998 betrieben. Die Voraussetzung des § 22 Abs., 3 UmgrStG wäre somit für diese Betriebseinbringung nicht gegeben. Mit Nachtrag vom 15.6.2000 zum Einbringungsvertrag vom 10.5.2000 wurde zwar der Einbringungsvertrag dahingehend abgeändert, dass der Betrieb schon früher gegeben wäre, dies widerspricht jedoch dem Auszug aus dem Gewerberegister wonach die Betriebsausübung erst ab 29.5.1998 gegeben war. Die Gesellschaftsteuer für die gegenst. Einbringung wäre daher festzusetzen....“*

Die Bw. antwortete mit Schreiben vom 25. Jänner 2001, dass Herrn G1 beim MA am 10.2.1998 um Ausstellung eines Gewerbescheines angesucht hatte, weswegen die Zweijahresfrist des § 22 Abs. 3 UmgrStG erfüllt sei und verwies auf Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 4. Erweiterte Auflage, TZ 23 zu § 37 EStG 1988.

Mit Bescheid vom 4. Juli 2001 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern für den Rechtsvorgang die Gesellschaftsteuer in Höhe von S 130.111,00 (Euro 9.455,54) fest und zwar gemäß § 8 KVG 1% vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z. 2 KVG in Verbindung mit § 2 Z. 2 bis 4 KVG von einer Bemessungsgrundlage von S 13.011.124,00 und begründete den Bescheid folgendermaßen:

*„Voraussetzung für die Gesellschaftsteuerbefreiung gem. § 22 Abs. 3 UmgrStG ist unter anderem, dass Vermögen eingebracht wird, welches länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden besteht. Lt. Angaben Ihrer steuerlichen Vertretung wurde aber bis zu Beginn der Zweijahresfrist lediglich ein Ansuchen um Ausstellung eines Gewerbescheins gestellt und ernsthafte Verhandlungen über ein Geschäftslokal getätigt. Der Umstand, dass die Vorbereitungsphase zum Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages vor mehr als zwei Jahren begonnen hat und dass Ausgaben in der Vorbereitungsphase Betriebsausgaben*

---

*sein können, ändert nichts daran, dass zum Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages im gegebenen Fall Vermögen im Sinne des § 12 UmgrStG nicht länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden bestanden hat.“*

Fristgerecht wurde dagegen Berufung erhoben.

Eingewendet wurde, dass der Zeitpunkt, wann Vermögen iSd § 12 UmgrStG vorliege, ident sei mit der Betriebsgründung im Sinne der einkommensteuerlichen und umsatzsteuerlichen Regelung, insbesondere unter dem systematischen Aspekt, da „Betriebsvermögen“ jedes eingekaufte Paket Papier, jeder Bleistift, bzw. jeder eingelegte Computer, jedes eingelegte Handy sei. Im Rahmen der heutigen technischen Möglichkeiten genügen insbesondere im Bereich Großhandel ein Telefon, ein Telefax und ein Computer. Das Mieten eines Geschäftslokales bringe nur weitere Kosten mit sich und habe allenfalls im Detailhandel eine gewisse Berechtigung. Bereits im März seien mündliche Kaufverträge mit Herrn G2 abgeschlossen, die erfüllt worden und über die Rechnungen gelegt worden seien.

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 14. September 2001 ab:

*„....Das Ansuchen um Ausstellung eines Gewerbescheines ist als Nachweis des in diesem Zeitpunkt schon bestehenden Betriebes nicht geeignet, da der Gewerbeschein eine personenbezogene Voraussetzung für die Ausübung eines Gewerbes ist. Konkrete Angaben über die Errichtung des Betriebes sind von der Bw. nicht gemacht worden. Die Angabe im Generalversammlungsprotokoll, der Betrieb besteht seit 29.5.1998, ist im Verfahren als irrtümlich bezeichnet worden. Indes ist auch im zentralen Gewerberegister als Tag des Ausführungsbeginnes der 29.5.1998 genannt.“*

Im rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag entgegnete die Bw., dass von einer fehlenden Ernstlichkeit betreffend Ausstellung eines Gewerbescheins nicht gesprochen werden könne. Im Gegenteil, dadurch wurde die Folge der Kammermitgliedschaft etc. ausgelöst, weswegen mit ziemlicher Sicherheit davon ausgegangen werden könne, das eine unternehmerische Tätigkeit entfaltet worden sei.

Mit Schreiben vom 31.Jänner 2003 beantragte die Bw. die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat.

Zu einem Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung nahm die Bw. Stellung, dass jedenfalls für den maßgeblichen Großhandel des G1 ein Lager vorhanden gewesen sei (X Y) und es jedenfalls vor dem 10. Mai 1998 eine betriebliche Struktur gegeben habe. Darüber hinaus seien Fundstellen zur Frage der Anwendbarkeit des Gründungsbegriffes des Neugründungsförderungsgesetzes in Zusammenhang mit § 22 Abs. 3 UmgrStG nicht bekannt.

Gleichzeitig mit der Ladung zum Erörterungstermin wurden dem Parteienvertreter und dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern ein „Vorhalt zur Vorbereitung auf das

Erörterungsgespräch am Montag, den 20. April 2009, 9.30“ vom 10. März 2009 überreicht, in welchem der Sachverhalt und die Rechtsmeinung der Referentin unvorgreiflich der Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat nach dem damaligen Ermittlungsstand dargelegt wurden. Nicht nur auf der Ladung, sondern auch im Vorhalt wurde darauf hingewiesen, dass es notwendig ist, dass Herr G1 anlässlich des Erörterungsgespräches persönlich vorspricht.

Zum Erörterungsgespräch am 20. April 2009 erschienen G1 und G2 . Der Parteienvertreter hatte am 15. April 2009 angerufen und in den Raum gestellt, dass der Vorgang möglicherweise nach dem Neugründungsförderungsgesetz befreit ist. Der diesbezügliche Sachverhalt und die rechtliche Beurteilung aus Sicht der Referentin wurde den Parteien im Papiermedium überreicht und kurz durchgesprochen. Zentrales Thema war jedoch die Zweijahresfrist nach § 22 Abs. 3 UmgrStG:

*„G2 gibt dazu an: Mein Vater hat das Einzelunternehmen gegründet und mein Bruder und ich, wir haben bereits während der Schulzeit nebenbei mitgearbeitet. Der Anfang des Unternehmens begann mit Schmuck, in der X . Nach Beendigung der Schule habe ich dort mein erstes Geschäft aufgesperrt. Wir haben das Thema Schmuck auf weitere Style Produkte ausgedehnt. Diese Geschäft ist dann sozusagen „explodiert“, die Nachfrage hat sich extrem gesteigert. Mein Bruder hat nach Beendigung der Schule voll bei mir gearbeitet. In der Folge entstand die Nachfrage, ob wir auch im Großhandel verkaufen würden. Mein Bruder hatte die Idee, sich selbstständig zu machen und den Großhandel zu übernehmen.“*

*Der Großhandel wurde so abgewickelt, dass ein Teil der Geschäftsräumlichkeiten an G1 untervermietet wurde. Dort wurden Einzelstücke, sogenannte Kollektionen ausgestellt, die den potentiellen Kunden präsentiert wurden. Die Kontakte zu den Lieferanten hatten wir bereits über den Einzelhandel „Z“.*

*Jänner bis Mitte Februar 1998 wurden die Kollektionen präsentiert und ab Herbst ausgeliefert. Dieser Zeitraum ist notwendig, damit die bestellten Kollektionen von den Produzenten produziert werden können, das heißt, es wird immer eine Kollektion „übersprungen“.*

*G1 : Ich habe mit den Großhandelskunden gekümmert. Bestellung, Auslieferung und Kundenpflege, ich war mit den Kunden „non Stop“ im Kontakt. Ob wir in diesem Zeitraum in Amerika waren, wissen wir nicht mehr, es ist aber wahrscheinlich, da wir sehr oft in Amerika waren und dort Kontakte zu den Produzenten und Lieferanten hatten. Im Einzelhandel werden die aktuellen Moden angeboten, im Großhandel werden künftige Kollektionen angeboten.*

*G2 : Es fehlte am 10. 2. 1998 das Maturazeugnis.*

*PV: Bis 1997 war die gewerbliche Gesetzeslage so, dass rückwirkend auf die Anzeige die Gewerbeanmeldung vollzogen war.*

*G1 : Mit dem Großhandel hatte die Dauer der Gewerbeanmeldung nichts zu tun.*

*G2 : Der Erinnerung nach hat die Aufforderung zur Nachreichung der Unterlagen so lange gedauert.*

*Amtspartei: Seinerzeit wurde ein ausführliches Ermittlungsverfahren gestartet, letztlich wurden die in Aussicht gestellten Unterlagen nicht nachgereicht. Es ist dann nichts mehr gekommen.*

G2 : Bis zur Auslieferung der Ware wurde zwischen meinem Bruder und mir alles ausgemacht. Wir haben keine großen Verträge abgeschlossen, sondern alles wurde mündlich vereinbart.

Amtspartei: Beim direkten FA wurde als Beginn der Berufsausübung der 29.5.1998 angegeben. Wurde das Datum auch beim direkten FA korrigiert? Es wurden Einkünfte aus dem Arbeitsverhältnis erklärt. Wie weit war die Tätigkeit im Großhandel aus dem Arbeitsverhältnis und wie weit für den Betrieb?

G2 : Selbstverständlich hat mein Bruder noch im Einzelhandel ausgeholfen und das Geld, das er dafür bekam, erhielt er für die Mithilfe im Geschäft des Einzelhandels. Bis heute habe ich keinerlei Großhandelsaktivitäten gehabt.

**Die Bw. zieht den Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Senat und den Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurück.“**

Einsicht genommen wurde in den Akt des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern ErfNr. 1111 ua., in den Kapitalverkehrsteuerakt der Bw. Ib-3333, in den Veranlagungsakt StNr. 4444 des Finanzamtes 8/16/17, in den Schriftverkehr in Kopie zu MBA betreffend Gewerbeanmeldung, mit der X vom 18. September 1997 ua., in das Firmenbuch der Bw. FN 5555, durch Internetrecherche <http://www.zz.at/new>, <http://www.firmenabc.at>, Zugriffsdatum 2. März 2009, sowie Einvernahme von G2 und G1 anlässlich des Erörterungsgespräches am 20. April 2009.

## **2. Folgender Sachverhalt wurde festgestellt:**

G3 hat das Einzelunternehmen „Handel mit Schmuck“ in der X gegründet. G2 und G1 arbeiteten bereits während ihrer Schulzeit nebenbei mit. Nach Beendigung der Schule eröffnete G2 in der X sein erstes Geschäft und dehnte das Thema Schmuck auf Style – Produkte aus. Das hatte eine extrem gesteigerte Nachfrage zur Folge, sodass auch G1 nach seiner Matura voll im Geschäft des G2, Einzelhandel, mitarbeitete. In weiterer Folge entstand die Nachfrage nach einem Großhandel. G1 hatte die Idee, sich selbstständig zu machen und den Großhandel zu übernehmen. G2 entfaltete keinerlei Großhandelsaktivitäten.

Mit Schreiben vom 18. September 1997 teilte die X der Firma G2 mit:

*„Bezüglich Ihrer Anfrage vom 3.9.1997 erlauben wir uns Ihnen mitzuteilen, dass wir der Unter Vermietung eines Teiles Ihrer Fläche in der X , Top...., an Ihren Bruder G1 als Lager für Waren unsere Zustimmung erteilen. Die Zustimmung gilt befristet vom 1.10.1997 bis 31.12.1998. Diese Zustimmung wird unter der Voraussetzung erteilt, dass Herr G1 die Flächen nur für die Lagerung von Waren für den Großhandel verwendet.“*

Am 11. November 1997 unterbreitete G2 dem G1 ein Mietanbot:

*„....Überlassung einer Fläche von 15 Quadratmeter am Standort „X “....zur Lagerung von Waren aller Art für den Großhandel. Mietpreise...Ats 350 20% USt, Betriebskosten, Kosten der Verwaltung und Werbekosten werden anteilig verrechnet. Die Annahme dieses Anbots erfolgt durch Benutzung der oa Fläche. Für Schäden aller Art übernehme ich keine Haftung. Für eine entsprechende Versicherung ist falls gewünscht selbst zu sorgen.“*

Der Großhandel wurde so abgewickelt, dass ein Teil der Geschäftsräumlichkeiten an G1 untervermietet wurde. Dort wurden die Kollektionen ausgestellt, die den potentiellen Kunden präsentiert wurden. Die Kontakte zu den Lieferanten bestanden bereits über den Einzelhandel. Jänner bis Mitte Februar 1998 wurden die Kollektionen präsentiert und ab Herbst ausgeliefert. Dieser Zeitraum ist zur Produktion der bestellten Kollektionen notwendig. G1 hat ein „Großhandelskundenservice non Stop“ betrieben, sowie die Bestellung und Auslieferung der Kollektionen.

Mit Schreiben vom 10. Februar 1998 stellte G1 an das MA. das Ansuchen um Ausstellung eines Gewerbescheines:

*„Ich...ersuche höflich um Ausstellung eines Gewerbescheines. Ich habe meine Ausbildung an der Höheren Technischen Bundeslehranstalt....im Juni 1997 mit Matura abgeschlossen (Kopie des Maturazeugnisses liegt bei). Neben meiner Ausbildung war ich vom 1.1.1996 bis 31.10.1997 im Geschäft meines Vaters (Handel mit Waren aller Art) geringfügig beschäftigt. Seit 1.11.1997 bin ich bei meinem Bruder als Kaufmännischer Angestellter voll beschäftigt. Der Standort der Gewerbeausübung soll lauten: inWien. Art des Gewerbes: Handel mit Waren aller Art.“*

Das MA. lud am 17.Februar 1998 G1 vor:

*„Wir haben folgende Angelegenheit, an der Sie beteiligt sind, zu bearbeiten: Ihr Schreiben vom 10.2.1998 betreffend Ansuchen um Ausstellung eines Gewerbescheines. Wir ersuchen Sie, hiezu in unser Amt zu kommen....Bitte bringen Sie diese Ladung und die in den Beilagen angeführten Unterlagen mit. Bemerkt wird, dass das Maturazeugnis als Beilage nicht beigelegt war. Gemäß § 340 Abs. 4 GewO 1994 gilt jener Tag als Gewerbeanmeldung, an welchem alle erforderlichen Nachweisen bei der Behörde eingelangt sind.“*

Am 29.5.1998 wurde vom MA zur Gewerbezahl: MBA. mit G1 eine Niederschrift betreffend Gewerbeanmeldung aufgenommen:

*„Herr G1 ....meldet das gebundene Gewerbe an: Handelsgewerbe (mit Ausnahme der bewilligungspflichtigen gebundenen Handelsgewerbe) und Handelsagenten (§ 124 z.10 GewO 1994), beschränkt auf das Handelsgewerbe im Standort Wien 3. An Unterlagen wurden beigebracht....über den Befähigungsnachweis: Maturazeugnis, Dienstzeugnisse..“*

Am 7. Juli 1998 verständigte das MA. G1 ,

*.... „dass der Gewerbeschein für das gebundene Gewerbe: Handelsgewerbe (mit Ausnahme der bewilligungspflichtigen gebundenen Handelsgewerbe) und Handelsagenten (§ 124 z.10 GewO 1994), beschränkt auf das Handelsgewerbe im Standort Wien 3, ausgefertigt wurde. Das Gewerbe ist im Gewerberegister unter Reg.Zl. 1234 eingetragen. Die Gewerbeanmeldung wurde erstattet am: 29.5.1998.“*

Die Dauer der Gewerbeanmeldung hatte mit dem Großhandel nichts zu tun und ergab sich aus dem gewerbebehördlichen Verfahren (Beilage von Originalen und nicht nur Kopien).

Mit Schreiben vom 13. Juli 1998 ersuchte G1 das Finanzamt 8/16/17 um Zuteilung einer Steuernummer und einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer. Laut Angaben im Fragebogen

bezog G1 Einkünfte aus einem Arbeitsverhältnis im laufenden Jahr von S 150.000,00.

Bezeichnung der Tätigkeit/Art der Einkünfte „Handel mit Bekleidung, Schmuck; Beginn der Berufsausübung 29.5.1998, der voraussichtliche Gewinn beträgt im Eröffnungsjahr S 0, der voraussichtliche Jahresumsatz beträgt im Eröffnungsjahr S 500.000,00.“

Am 11. Mai 1999 verständigte die Bezirkshauptmannschaft Mödling betreffend Gewerbeinhaber G1 gemäß § 365f GewO 1994 aus Anlass einer weiteren Betriebsstätte:

*„....Mit Bescheid der Bezirkshauptmannschaft Mödling vom 11. Mai 1999, 2345, wurde die Anzeige über die Ausübung dieses Gewerbes in einer weiteren Betriebsstätte in Y , „X “,...mit Wirkung vom 11.5.1999 zur Kenntnis genommen.“*

Das Bewertungsgutachten zur Ermittlung des Unternehmenswertes des Einzelunternehmens G1 vom März 2000 zum Zweck der rückwirkenden Einbringung in die Bw. nach Art. III Umgründungssteuergesetz zum 31. Dezember 1999 sagt über das Einzelunternehmen folgendes: Gegenstand des Unternehmens G1 ist der Handel mit Bekleidung und Schmuck. Dabei handelt es sich insbesondere um Style+Schmuck. Das Unternehmen betreibt ein Geschäftslokal in der X . Für das Geschäft besteht ein langfristiger Mietvertrag. Das Einzelunternehmen ist nicht in das Firmenbuch eingetragen, es hatte im Jänner 2000 eine (1) Dienstnehmerin. Der Sitz der Verwaltung befindet sich am Unternehmenssitz in Wien. Im Jahr 1998 erzielte die Firma einen Gewinn in Höhe von ca. 1,1 MioS. Im Jahr 1999 konnte der Jahresüberschuss um 1,7 MioS auf 2,8 MioS gesteigert werden. Unter dem Aspekt dieser positiven Entwicklung wurde auch die Planung für das Jahr 2000 erstellt.

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 22. September 1999 von G3, G2 und G1 gegründet. Die Gesellschafter sind zu je 1/3 (33,33%) an der GmbH beteiligt. Laut Firmenbuch waren seit 8. Oktober 1999 G1 und G2 Geschäftsführer. Diese Funktion ist bei G1 seit 24. November 2000 gelöscht, seit 25.9.2003 ist er Prokurist. Gegenstand des Unternehmens ist das Gewerbe Handel mit Waren aller Art, An- und Verkauf von Liegenschaften sowie deren Verwertung, insbesondere Vermietung und Verpachtung, Vermietung von Maschinen, Betrieb von xxx, Restaurants und Bars. Die GmbH ist eine Unternehmung, die im Einzelhandel Style -Produkte (Bekleidung, Stiefel, Accessoires und Schmuck uvam) anbietet. Mit Generalversammlungsprotokoll vom 10. Mai 2000 der Bw. beschlossen die Gesellschafter G3 , G2 und G1 das Kapital von S 1.000.000,00 auf S 4,816.105,00 zu erhöhen. Auf diese Kapitalerhöhung brachte G2 seinen seit 1.1.1998 bestehenden Betrieb (nichtprotokolliertes Einzelunternehmen) und G1 seinen seit 29.5.1998 bestehenden Betrieb (nichtprotokolliertes Einzelunternehmen) in die Bw. ein. Die Einbringungsverträge wurden am selben Tag abgeschlossen.

---

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

### **3.1. Gesellschaftsteuer**

Unter § 2 Z. 1 KVG fallen sowohl die Gründung als auch die Kapitalerhöhung, da durch diese Vorgänge erstmalig Gesellschaftsrechte erworben werden. Besteuer werden im Wesentlichen Leistungen des Gesellschafters an seine Kapitalgesellschaft, dazu gehören auch jene Leistungen, die erbracht werden, damit jemand erstmalig an einer Kapitalgesellschaft Gesellschafterstellung erlangt. Gemäß § 2 Z. 3 KVG unterliegen der Gesellschaftsteuer freiwillige Leistungen eines Gesellschafter an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht. Die Leistungen sind freiwillig, wenn sie nicht aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis oder im Gesetz begründeten Verpflichtung, sondern aufgrund freiwillig übernommener Verpflichtungen übernommen werden. Freiwillig wird eine Leistung nur erbracht, wenn sie auch hätte verwehrt werden können (Brönn-Kamprad, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz, 4. Auflage, 52 ff.; Keßler, Kapitalverkehrsteuergesetz, 1934, 32 ff.).

### **3.2. Neugründungsförderungsgesetz**

Bei dem vorliegenden Sachverhalt, nämlich der Einbringung des nicht protokollierten Einzelunternehmens von G1 in die Bw. am 10. Mai 2000 ist zu untersuchen, ob es sich um eine nach dem Neugründungsförderungsgesetz von der Gesellschaftsteuer befreite Betriebsübertragung bzw. Neugründung handelt.

Nach dem BG, mit dem die Neugründung von Betrieben und die Übertragung von Klein- und Mittelbetrieben gefördert wird (NeuFöG), wird zur Förderung der Neugründung von Betrieben gemäß § 1 Z. 5 die Gesellschaftsteuer für den Erwerb von Gesellschaftsrechten unmittelbar im Zusammenhang mit der Neugründung der Gesellschaft durch den ersten Erwerber nicht erhoben, bzw. gemäß § 5a Abs. 2 Z. 1 iVm § 1 Z. 5 die Gesellschaftsteuer für den Erwerb von Gesellschaftsrechten unmittelbar im Zusammenhang mit der Übertragung des Betriebes durch den ersten Erwerber nicht erhoben. Umgründungsvorgänge können auch nach dem NeuFöG befreit sein, allerdings nur dann, wenn die die Betriebsführung innerhalb von 2 Jahren nach der Übertragung beherrschende Person (Betriebsinhaber) sich bisher nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt hat. Im gegenständlichen Fall erfolgte die Einbringung des Einzelunternehmens nicht in eine neu gegründete Kapitalgesellschaft. Es fand zwar ein Wechsel des Betriebsinhabers innerhalb von 2 Jahren nach der Übertragung statt, da G2 zu 33,33% an der GmbH beteiligt und Geschäftsführer war. G1 war laut Firmenbuch auch seit 8.10.1999 Geschäftsführer, diese Funktion wurde am 24. November 2000 gelöscht. Sowohl das Einzelunternehmen des G1 , als auch die Bw. befassten sich mit dem Handel von Style

Produkten. Durch die Einbringung wurde lediglich der Großhandel in die GmbH eingebracht. G2 war daher schon als Betriebsinhaber eines Betriebes vergleichbarer Art tätig.

Gemäß § 6 NeuFöG ist dieses Bundesgesetz anzuwenden auf Neugründungen, die nach dem 1. Mai 1999 erfolgen (Z. 1.); auf Betriebsübertragungen, die nach dem 31. Dezember 2001 erfolgen (Z. 2; BGBI. I 2002/68).

Die gegenständliche Betriebsübertragung fand am 10. Mai 2000, also vor dem 31. Dezember 2001 statt und war damit außerhalb des Geltungsbereiches des NeuFöG. Abgesehen davon wäre keine begünstigte Betriebsübertragung vorgelegen, da G2 schon als Betriebsinhaber eines Betriebes vergleichbarer Art tätig war.

Der gegenständliche Einbringungsvorgang fand aber im Geltungsbereich der Befreiung für Neugründungen statt. Die GmbH wurde am 22. September 1999 gegründet. G1 brachte am 10. Mai 2000 sein Einzelunternehmen zur Kapitalerhöhung in die GmbH ein. Nach dem Erkenntnis des VwGH 23.1.2003, 2002/16/0188 fallen Kapitalerhöhungen nicht mehr unter die Befreiung gemäß § 1 Z. 5 NeuFöG. Weiters wurde keine neue betriebliche Struktur geschaffen. Eine begünstigte Neugründung liegt ebenfalls nicht vor.

Gemäß § 4 NeuFöG wird die Befreiung nur gewährt, wenn der Betriebsinhaber bei den in Betracht kommenden Behörden einen amtlichen Vordruck vorlegt, in dem die Neugründung erklärt wird. Nach der ständigen Judikatur des VwGH (VwGH 18.9.2003, 2000/16/0763, VwGH 4.12.2003, 2003/16/0472) wird die Befreiung nur dann gewährt, wenn der amtliche Vordruck gemeinsam mit der Abgabenerklärung innerhalb der Anzeigefrist vorgelegt wird. Da bis dato kein amtlicher Vordruck vorgelegt wurde, kann die Befreiung gemäß § 1 Z. 5 NeuFöG aus diesem Grund nicht gewährt werden (neue Rechtslage ab 2008):

Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, Kapitalverkehrsteuergesetz, Kommentar, Kapitel 8.3. NeuFöG, zu § 6 KVG, Rz 654 bis 663).

### **3.3. § 22 Abs. 3 UmgrStG**

Im gegenständlichen Fall brachte ein Gesellschafter in die Bw. einen Betrieb als Sacheinlage ein. Bestritten wird nicht, dass eine der Gesellschaftsteuer unterliegende Gesellschafterleistung vorliegt, sondern dass auf diesen Vorgang eine Begünstigung des Umgründungssteuergesetzes anzuwenden ist.

Die Einbringung eines Betriebes oder Teilbetriebes in eine inländische Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfüllt den Tatbestand des § 2 Z. 1 KVG. Die Steuerberechnung erfolgt gemäß § 7 Z. 1 lit. a KVG vom Teilwert des eingebrachten Vermögens (Takacs, Einbringung und Kapitalverkehrsteuern, ÖStZ vom 1. September 1995,

---

Nr. 17, 331ff; Rechtslage 2008: Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, Kapitalverkehrsteuergesetz, Kommentar, Kapitel 3.7. Die Verwirklichung der Tatbestände des § 2 Z. 1 bis 4 im Zusammenhang mit Umgründungen im Sinne des UmgrStG, zu § 2 KVG, Rz 294 bis 300)

Gemäß § 22 Abs. 3 UmgrStG in der damaligen Fassung (jetzt: § 22 Abs. 4 UmgrStG) sind Einbringungen nach § 12 und dafür gewährte Gegenleistungen nach § 19 von den Kapitalverkehrsteuern....befreit, wenn das zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden besteht.

Gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG liegt eine Einbringung....vor, wenn Vermögen (Abs.2) auf Grund eines Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft tatsächlich übertragen wird. Nach Absatz 2 Z. 1 zählen zum Vermögen nur Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dienen, wenn sie zu einem Stichtag eingebbracht werden, zu dem eine Bilanz (§ 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) für den gesamten Betrieb des Einbringenden vorliegt.

Voraussetzung für die Befreiung von den Kapitalverkehrsteuern nach § 22 Abs. 3 UmgrStG ist, dass das zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden besteht (Helblich/Wiesner/Bruckner, Umgründungen, zu Art. III Einbringung – Steuerrecht, Tz 38). Im Regelfall der rückbezogenen Einbringung ist es ausreichend, wenn die Zweijahresfrist am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages abgelaufen ist. Ihr Ablauf am Einbringungstichtag ist nicht erforderlich. Die Zweijahresfrist beginnt mit dem Tag des Eintritts des zu übertragenden Vermögens in den Vermögensbestand des Einbringenden zu laufen. Der Eintritt in den Vermögensbestand des Einbringenden ist mit dem Eigentumserwerb durch den Einbringenden gegeben. Im Hinblick auf die für Kapitalverkehrsteuern primär maßgebliche Anknüpfung an das Zivilrecht kommt es (*nach Ansicht des Kommentators*) auf den Erwerb des zivilrechtlichen Eigentums an. Anders als im Bereich des Ertragssteuerrechts, in dem sich die Zurechnung des Einbringungsvermögens nach § 24 BAO richtet, richtet sich der Begriff des „Einbringenden“ im Anwendungsbereich des § 22 Abs. 3 nach der zivilrechtlichen Zurechnung (Helblich/Wiesner/Bruckner, Umgründungen, zu Art. III Einbringung – Steuerrecht, Tz 39). Wurde das einzubringende Vermögen im Wege der (zivilrechtlichen) Einzelrechtsnachfolge (z.B. Kauf) erworben, läuft die zweijährige Besitzfrist ab dem Zeitpunkt des Erwerbes durch den Einbringenden (Helblich/Wiesner/Bruckner, Umgründungen, zu Art. III Einbringung – Steuerrecht, Tz 40). Die Zweijahresfrist muss hinsichtlich des zu übertragenden Vermögens

erfüllt sein. Dabei kommt es nur auf die Besitzdauer des Einbringenden an (Helblich/Wiesner/Bruckner, Umgründungen, zu Art. III Einbringung – Steuerrecht, Tz 42). Unerheblich sind die Entwicklungen des Betriebsumfanges innerhalb der Zweijahresfrist sowie die Frage, aus welchen konkreten Einzelwirtschaftsgütern sich das Betriebsvermögen in diesem Zweijahreszeitraum zusammensetzte, da diese Zusammensetzung ohnedies ständigen Änderungen unterliegt (Helblich/Wiesner/Bruckner, Umgründungen, zu Art. III Einbringung – Steuerrecht, Tz 44).

Im gegenständlichen Fall wurde das Einzelunternehmen des G1 nicht durch Kauf erworben, sondern von ihm gegründet. In diesem Zusammenhang ist strittig, ob der Tag der Gewerbeanmeldung, der 29.5.1998, der Gründungstag ist oder nicht. Zuerst ist daher zu klären, ob die Eintragung in das Gewerberegister gemäß § 340 GewO 1994 in Bezug auf den Betriebsbeginn des „Großhandels“ aussagekräftig ist.

Nach § 124 Z. 11 der Gewerbeordnung 1994, BGBl. 194/1994 gehört das Gewerbe des G1 zu den nicht bewilligungspflichtigen gebundenen Gewerben. Das Anmeldungsverfahren verläuft gemäß §§ 339 und 340 GewO in der damaligen Fassung folgendermaßen:

Gemäß § 339 GewO 1994 hat, wer ein Gewerbe ausüben will, die Gewerbeanmeldung bei der Bezirksverwaltungsbehörde des Standortes zu erstatten. Die Anmeldung hat die genaue Bezeichnung des Gewerbes....zu enthalten...und der Anmeldung sind die im Gesetz aufgezählten Belege anzuschließen.

Gemäß § 340 GewO idF BGBl. I Nr. 63/1997 hat die Bezirksverwaltungsbehörde zu prüfen, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für die Ausübung des angemeldeten Gewerbes durch den Anmelder in dem betreffenden Standort vorliegen. Über das Ergebnis hatte die Bezirksverwaltungsbehörde einen Bescheid zu erlassen bzw. eine Bescheinigung auszustellen. Nach § 340 Abs. 4 letzter Satz GewO idF BGBl. I Nr. 63/1997 gilt als Tag der Gewerbeanmeldung jener Tag, an welchem alle erforderlichen Nachweise bei der Behörde eingelangt sind.

Gemäß § 1 GewO ist jede selbständige Tätigkeit, die in Ertragsabsicht regelmäßig ausgeübt wird eine gewerbliche. Ob die Tätigkeit selbständig, d.h. unter Tragen des unternehmerischen Risikos ausgeübt wird oder nicht dafür ist der Gesamteindruck entscheidend (Feuchtinger, Manauer in Wolf, Betriebsübertragungen in Theorie und Praxis, SWK-Sonderheft, 2000, 7). Auch das Anbieten einer den Gegenstand eines Gewerbes bildenden Tätigkeit (Werbung) gilt bereits als gewerbliche Tätigkeit (Feuchtinger, Manauer in Wolf, Betriebsübertragungen in Theorie und Praxis, SWK-Sonderheft, 2000, 8). Nach dem System der Gewerbe nach der GewO kann man unterscheiden 1. freie Gewerbe, 2. Handelsgewerbe, 3. nicht

bewilligungspflichtige gebundene Gewerbe und 4. bewilligungspflichtige gebundene Gewerbe (die ehemaligen konzessionierten Gewerbe). Die ersten 3 Typen von Gewerbe fallen unter die Anmeldungsgewerbe, weil sie sofort mit der Anmeldung ausgeübt werden können (Feuchtinger, Manauer in Wolf, Betriebsübertragungen in Theorie und Praxis, SWK-Sonderheft, 2000, 10). Für alle freien Gewerbe ist die Volljährigkeit erforderlich (Vollendung des 19. Lebensjahres, allenfalls Herabsetzung durch das Gericht auf das 18. Lebensjahr) (Feuchtinger, Manauer in Wolf, Betriebsübertragungen in Theorie und Praxis, SWK-Sonderheft, 2000, 12).

G1 (geb. \*) war zum Zeitpunkt der Anmeldung des Gewerbes bereits volljährig. Nach dieser Fassung der GewO begannen die Rechtswirkungen der Anmeldung in dem Zeitpunkt, in welchem alle Nachweise erbracht wurden. Laut Schriftverkehr mit der Bezirksverwaltungsbehörde wurden die Nachweise erst mit 29.5.1998 vorgelegt, weswegen die Rechtswirkungen der Anmeldung erst zu diesem Zeitpunkt begonnen haben.

Dem Finanzamt ist entgegenzuhalten, dass das Umgründungssteuergesetz nicht dezidiert an den Tag der Gewerbeanmeldung anknüpft, sondern es besagt nur, dass das zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden bestehen muss. Der Tag der Gewerbeanmeldung legt nur fest, ab wann das Gewerbe ausgeübt werden darf. Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.11.1979, 2846/78 zur Einkommensteuer können auch schon vor Eröffnung eines Gewerbebetriebes im Hinblick auf die bevorstehende Eröffnung in der Sphäre der Einkünfte aus Gewerbebetrieb sich ereignende relevante Vorgänge stattfinden... Ausschlaggebend ist die Manifestation seiner Absicht und die objektive Eignung der beabsichtigten Tätigkeit, auf Dauer gesehen, ein positives Ergebnis zu erbringen.

Zur Betriebseröffnung kann auf die Kommentarmeinungen zu § 37 EStG zurückgegriffen werden, da dort die sieben Jahresfrist an die Betriebseröffnung anbindet. Laut Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, zu § 37 Rz 22 ist die Eröffnung des Betriebes dann anzunehmen, wenn ein Betrieb neu gegründet wird. Die Betriebseröffnung ist von der Vorbereitungsphase vor Erzielen der ersten Einnahmen abzugrenzen, in der „der Abgabepflichtige zielstrebig auf die Betriebseröffnung hinarbeitet (VwGH 18.3.1997, 96/14/0045, v. 30.11.1994, 93/14/0156); danach knüpft die Betriebseröffnung an die ersten Einnahmen bzw. an den Zeitpunkt an, für den der Betrieb erstmals seine Leistungen anbietet. Der Zeitpunkt der Betriebseröffnung lässt sich dem Gesetz allerdings nicht eindeutig entnehmen.... Eine betriebliche Tätigkeit beginnt bereits mit der Vorbereitungsphase, also mit den ersten Aufwendungen; daher muss bereits in diesem Zeitpunkt der Betrieb als „eröffnet“ gelten (innerbetriebliche Betriebseröffnung). Nach außen gilt dagegen als „Betriebseröffnung“

---

der Zeitpunkt, zu dem der Betrieb erstmals Leistungen anbietet (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Bd. III, zu § 37 Rz 23). Der Zeitpunkt der Betriebseröffnung ist der erste zu einer Buchung führende betriebliche Vorgang. Das kann die erste Einnahme oder auch die erste, auch vorbereitende Betriebsausgabe sein (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Bd. I, zu § 2 Rz 182).

Als Zeitpunkt der Betriebseröffnung gilt laut Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke, EStG Einkommensteuergesetz, zu § 37, Anm. 34, jener Zeitpunkt, in dem die ersten Ausgaben (Aufwendungen) für den Betrieb getätigt wurden.

Mit der Frage der Betriebseröffnung, bzw. mit der Neugründung beschäftigt sich das Neugründungsförderungsgesetz, das erst nach der Betriebsgründung des Einzelunternehmens „Großhandel“ in Geltung trat. Die Verordnung zum Bundesgesetz, mit dem die Neugründung von Betrieben gefördert wird (Neugründungs-Förderungsgesetz-NEUFÖG) BGBl. II Nr. 278/1999 legt in § 2 Abs.1 fest, dass unter einem Betrieb im Sinne des § 2 Z. 1 NEUFÖG die Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Betriebsmittel in einer organisatorischen Einheit zu verstehen ist. Ein Betrieb wird neu eröffnet, wenn die für den konkreten Betrieb wesentlichen Betriebsgrundlagen neu geschaffen werden.

Da die Befreiung im Umgründungssteuergesetz an den Zeitpunkt anknüpft, in dem der Einbringende zivilrechtlicher Eigentümer des Vermögens (= Betriebes) wurde, wird dieser in jenem Zeitraum anzusiedeln sein, in dem die ersten Ausgaben (Aufwendungen) für den Betrieb getätigt wurden bis zur Schaffung der für den konkreten Betrieb wesentlichen Betriebsgrundlagen. Die Befreiung im Umgründungssteuergesetz legt nicht fest, dass der Beginn der Zweijahresfrist mit dem Auftreten des Betriebes nach außen, hier mit der Gewerbeanmeldung zum 29.5.1998, zusammenfallen muss. Dies deshalb, weil Änderungen in der Vermögenszusammensetzung des Betriebes innerhalb der Zweijahresfrist keine Rolle spielen, solange es sich um denselben Betrieb handelt.

Aufgrund der Einvernahme von G1 und G2 kann davon ausgegangen werden, dass der Betrieb „Großhandel“ bereits vor dem Jahreswechsel 1997/1998 in Planung war. Ein weiteres Indiz dafür ist der Schriftverkehr aus dem 2. Halbjahr 1997 über die geplante Miete von Lagerräumlichkeiten für den Großhandel durch G1 in der X . Die Nachfrage im Einzelhandel nach den Produkten der Bw. „explodierte“ förmlich und die Kunden meldeten Bedarf an einem Großhandel an. G1 hatte die Idee, den Großhandel zu übernehmen. Ein erster Schritt dazu war die Miete der Lagerräumlichkeiten, um dort die Kollektionen den potentiellen Großkunden zu präsentieren. Da die Kontakte zu den Lieferanten bereits über den Einzelhandel bestanden, konnten die Kollektionen Jänner bis Mitte Februar 1998 präsentiert werden. Da G1 und G2

---

Geschwister sind, wurden zwischen ihnen bis zur Auslieferung der Ware keine schriftlichen Verträge abgeschlossen, sondern alles mündlich vereinbart.

Die Einsicht in die Veranlagungsakten, sowie in das Bewertungsgutachten zur Ermittlung des Unternehmenswertes des Einzelunternehmens G1 ergab, dass in der Folge ein positives Betriebsergebnis erbracht wurde, sogar im Jahr der Gründung, 1998, kam es zu einem Gewinn in Höhe von S 1,1 Mio. Dieser Gewinn hätte nicht erzielt werden können, wenn nicht bereits im Jänner und Februar 1998 die Kollektionen im Großhandel präsentiert worden wären. Aus dem Veranlagungsakt ist nicht zu entnehmen, ob die wesentlichen Betriebsgrundlagen bereits im Jänner und Februar 1998 oder erst im Mai 1998 geschaffen wurden.

Das Gewerbe wurde von G1 am 10. Februar 1998 angezeigt. Die Dauer des Gewerbeanmeldungsverfahrens hatte mit dem Großhandel nichts zu tun, sondern mit dem Nachbringen von Beilagen.

Das alles spricht für den Standpunkt der Bw.

Der Bw. ist aber entgegenzuhalten, dass die Behauptung, für den Großhandel genüge ein Telefon, Handy und ein Computer, als Beweis dafür nicht ausreicht, dass der Betrieb des G1 vor dem 29.5.1998 gegründet bzw. eröffnet wurde. Die Bw. gab vor allem im Verfahren vor dem Finanzamt an, dass der Nachweis, dass der Betrieb länger als zwei Jahre besteht, durch Vorlage geeigneter Geschäftsunterlagen im Zuge des weiteren Verfahrens erfolgen werde (z.B. Schreiben vom 30. Mai 2000, vom 25. Jänner 2001 wurde aufgrund wiederholter Urgenz seitens des Finanzamtes das Ersuchen um Ausstellung eines Gewerbescheines vom 10.2.1998 in Kopie vorgelegt, Berufungsschreiben). Die Bw. legte keine weiteren Geschäftsunterlagen vor, sondern teilte lediglich mit, dass mündliche Vorverträge über weitere Warenlieferungen abgeschlossen worden waren.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Im Abgabenverfahren sind also grundsätzlich zu allen Tatfragen Beweise aufzunehmen, es sei denn es handelt sich um offenkundige Tatsachen oder der Verfahrensstand schließt Bedenken gegen die Richtigkeit des Behaupteten aus. Eine ähnliche Schlüsselstelle ergibt sich aus der Bestimmung des § 138, nach der dann, wenn der Sachlage und dem Verfahrensstand zufolge Zweifel gegen die Richtigkeit von Angaben bestehen (den Gegebenheiten nach bestehen müssen), zur Beseitigung von Zweifeln die Richtigkeit des von der Partei vorgebrachten zu

beweisen ist. Besteht angesichts des Verfahrensstandes keine begründete Veranlassung, Zweifel gegen die Richtigkeit der dem Verfahren zu Grunde liegenden Sachverhaltsannahmen angebracht erscheinen zu lassen, kann der Sachverhalt als ausreichend festgestellt gelten und ein weiteres Beweisverfahren erscheint damit entbehrlich (Stoll, BAO Kommentar, Bd. 2, 1776ff).

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung nimmt der Unabhängige Finanzsenat an, dass das nichtprotokolierte Einzelunternehmen des G1 Anfang des Jahres 1998 gegründet wurde, jedenfalls 19 Tage vor dem 29. Mai 1998 sicherlich in seinen wesentlichen Grundlagen bestand. Mit dieser Feststellung ist aber die erforderliche Zweijahresfrist nach dem Umgründungssteuergesetz für die Befreiung von der Gesellschaftsteuer erfüllt.

#### **4. Zusammenfassende Schlussfolgerung**

Im gegenständlichen Fall war die Frage, ob das Einzelunternehmen „Großhandel“ des Herrn G1 19 Tage vor Ablauf der Zweijahresfrist in die Bw. eingebracht wurde und ob deshalb die Befreiung von der Gesellschaftsteuer nach dem Umgründungssteuergesetz zu versagen ist (§ 2 Z. 1 KVG iVm § 22 Abs. 3 UmgrStG).

Am 10. Mai 2000 brachte G1 sein nicht protokolliertes Einzelunternehmen „Großhandel“ als Sacheinlage in die Bw., deren Gesellschafter er bereits war, ein. Da durch diese Kapitalerhöhung erstmalig Gesellschaftsrechte erworben wurden, wurde damit ein Vorgang gemäß § 2 Z. 1 KVG verwirklicht. Die Einbringung eines Betriebes in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten stellt einen begünstigten Vorgang nach § 12 Abs. 1 UmgrStG iVm § 22 Abs. 3 UmgrStG (jetzt: § 22 Abs. 4 UmgrStG) dar, wenn das zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden besteht, wobei es in der Literatur und Judikatur als ausreichend angesehen wird, wenn die Zweijahresfrist am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages abgelaufen ist. Im Vertragswerk wurde vorerst festgehalten, dass der von G1 gegründete Betrieb „Großhandel“ seit dem 29. Mai 1998 bestand. Damit wurde die Zweijahresfrist um 19 Tage verfehlt. Mit einem Nachtrag zum Einbringungsvertrag wurde dieses Datum berichtigt und durch den 10. Februar 1998 ersetzt.

Im Ermittlungsverfahren stellte sich heraus, dass die Bw. für die Berechnung der Zweijahresfrist die Daten des Gewerbeanmeldungsverfahrens verwendet hatte. Am 10. Februar 1998 wurde die Anzeige an die Gewerbebehörde vorgenommen und die Anmeldung des Gewerbes erfolgte am 29. Mai 1998.

Das Umgründungssteuergesetz knüpft nicht dezidiert an den Tag der Gewerbeanmeldung an. Der Tag der Gewerbeanmeldung legt nur fest, ab wann das Gewerbe ausgeübt werden darf.

Laut VwGH 26.11.1979, 2846/78 können auch schon vor Eröffnung eines Gewerbebetriebes im Hinblick auf die bevorstehende Eröffnung in der Sphäre der Einkünfte aus Gewerbebetrieb sich ereignende relevante Vorgänge stattfinden. Die Einvernahmen von G2 und G1 anlässlich des Erörterungsgespräches am 20. April 2009 ergaben, dass bereits im Herbst 1997 Lagerräume angemietet wurden (Schriftverkehr vorgelegt), in welchen die Kollektionen für den Großhandel im Jänner bis Mitte Februar 1998 den Großkunden präsentiert wurden. Die Auslieferung erfolgte im Herbst 1998, woraus im Jahr der Betriebseröffnung der Gewinn von über € 1 Mio erzielt werden konnte.

Aufgrund der Parteieneinvernahme geht der unabhängige Finanzsenat gemäß § 167 Abs. 2 BAO im Rahmen der freien Beweiswürdigung davon aus, dass der Betrieb „Großhandel“ des G1 bereits Anfang des Jahres 1998 gegründet wurde, jedenfalls sicherlich 19. Tage vor dem 29. Mai 1998 in seinen wesentlichen Grundlagen bestand.

Die Einbringung eines Betriebes in eine GmbH gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten stellt einen – aus Sicht der Gesellschaftsteuer – begünstigten Vorgang nach § 12 Abs. 1 UmgrStG iVm § 22 Abs. 3 UmgrStG dar, wenn das zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden besteht. Da das UmgrStG nicht dezidiert an den Tag der Gewerbeanmeldung anknüpft, können schon vor Eröffnung des Gewerbebetriebes relevante Gründungsvorgänge stattfinden, wie z.B. die Anmietung von Lagerräumen in welchem die Kollektionen für den Großhandel den Kunden präsentiert werden. Die Zweijahresfrist berechnet sich in einem solchen Fall ab der Betriebsgründung und nicht nach dem Tag der Gewerbeanmeldung.

Damit konnte die Befreiung von der Kapitalverkehrsteuer nach § 22 Abs. 3 UmgrStG in der damaligen Fassung gewährt werden.

Da im Rahmen des Ermittlungsverfahrens immer wieder die Frage nach dem Neugründungsförderungsgesetz aufgeworfen wurde, erscheint die nur als obiter dicta zu verstehende Bemerkung angebracht: Es gibt keine Vorschrift, wonach sich die Befreiungen nach dem Umgründungssteuergesetz und dem Neugründungsförderungsgesetz ausschließen könnten. Da die Bw. ca. 1 Jahr vor dem Einbringungsvorgang gegründet wurde, handelt es sich nicht um einen Neugründungsfall. Es liegt auch keine befreite Betriebsübertragung vor, da der Betriebsinhaber bereits vergleichbar tätig war, abgesehen davon, dass der Vorgang außerhalb des Geltungsbereiches dieser Befreiungsvorschrift stattfand. Darüber hinaus hätte die Befreiung nach dem Neugründungsförderungsgesetz schon deshalb nicht gewährt werden können, da der entsprechende amtliche Vordruck gemäß § 4 NeuFöG nicht vorgelegt wurde, der für die Befreiung nach dem Neugründungsförderungsgesetz essentiell ist. Das spielt hier

---

insofern keine Rolle, da die Voraussetzungen für die Begünstigung von der Kapitalverkehrsteuer nach dem Umgründungssteuergesetz ohnehin erfüllt sind.

Aus all diesen Gründen war der Berufung statzugeben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

Wien, am 21. April 2009