



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X. GmbH, xxxx D. 7, vertreten durch G.W., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 12. Februar 2007 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Herr V. X. und die X. Gesellschaft m.b.H., die Berufungswerberin, haben am 23. Oktober 2006 einen Sacheinlagevertrag abgeschlossen. Die notarielle Bekräftigung dieser Privaturkunde erfolgte mit dem am 23. Oktober 2006 von Herrn Notar D.M. aufgenommenen Notariatsakt mit der Geschäftszahl x. Die Anzeige dieses Vertrages erfolgte mit Schriftsatz vom 24. Oktober 2006, welchem auch die Erklärung der Betriebsübertragung (NeuFö 3) beigelegt wurde. Die Präambel dieses Vertrages lautet:

„Herr V. X. führt seit mehr als 5 Jahren das protokollierte Einzelunternehmen ‚XY X. V.‘, dem Betriebsgegenstand eines Hotels, welches im Firmenbuch des Landesgerichtes Z. ist unter FN 1a eingetragen ist.

Das protokollierte Einzelunternehmen hat folgende Gewerbeberechtigungen:

BEHÖRDE. Bezirkshauptmannschaft Y.

REGISTER. 315 Gewerberegisternummer: 12g

Gewerbeart: reglementiertes Gewerbe

Gewerbeinhaber:

Zuname: X.

Vorname: V.
 geboren am 1
 Gewerbewortlaut:
 Gastgewerbe gemäß § 189 Abs. 1 Z. 1-4 GewO 1994
 Betriebsart: Hotel
 Gewerbeberechtigung: Entstehung: 06. 11. 1980
 Bescheid: Bezirkshauptmannschaft Y.
 ausgestellt am 06. 11. 1980, GZ. 12g/6
 Standort: D. an der W.:
 Anschrift: 5-7, A xxxx D. an der W.

REGISTER. 315 Gewerberegisternummer: 12h
 Gewerbeart: freies Gewerbe
 Gewerbeinhaber:
 Zuname: X.
 Vorname: V.
 geboren am 1
 Gewerbewortlaut:
 Hotelwagengewerbe
 Gewerbeberechtigung: Entstehung: 04. 09. 1980
 Bescheid: Bezirkshauptmannschaft Y.
 Ausgestellt am 24. 10. 1980, GZ. 12h/3
 Standort: D. an der W.:
 Anschrift: 7, A xxxx D. an der W.
 Tabaktrafik in Verbindung mit dem Gastgewerbe genehmigt von der Monopolverwaltungsstelle
 für Wien Niederösterreich und Burgenland, 1091 Wien, Porzellangasse 47, laut
 Bestellungsvertrag vom 04. 12. 1980, Zahl 1-1-1.

Zur Fortführung dieses Einzelunternehmens durch den Sohn- und die Schwiegertochter, ist im
 Konkreten beabsichtigt, den Betrieb des Einzelunternehmens mit steuerlicher Wirkung zum
 30. 06. 2006 auf Grundlage der als Beilage ./A angeschlossenen, einen integrierten
 Bestandteil darstellenden, Einbringungsbilanz zum 30. 06. 2006 und der Schlussbilanz des
 Einzelunternehmens V. X., Hotel in D., zum 30. 06. 2006, Beilage ./B unter Inanspruchnahme
 der steuerlichen Begünstigungen des Art. III UmgrStG, in die bestehende X. Gesellschaft
 m.b.H. als Sacheinlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten einzubringen.

Herr V. X. als Inhaber des protokollierten Einzelunternehmens erhält im Zuge der Einbringung
 Stammanteile in Höhe von Nominale € 120.000,00, indem dieser mit bestehenden Anteilen
 abgefunden wird. Festgehalten wird, dass nach durchgeführter rechtskräftiger Einbringung an
 der X. Gesellschaft m.b.H. ausschließlich der Sohn S. X., geb. 3 zu 60 % und die
 Schwiegertochter T. X., geb. 4 zu 20 % sowie der Einbringende V. X., geb. 1 zu 20 % als
 Gesellschafter beteiligt sind.

Herr V. X. bringt seinen vorangeführten Gewerbebetrieb mit dem Unternehmensgegenstand
 eines Hotels und dem Hotelwagengewerbe im Standort xxxx D. 7, zum Zwecke der
 Fortführung dieses Unternehmens in die bestehende X. Gesellschaft m.b.H. als Sacheinlage
 ein. Hierüber wird dieser Vertrag abgeschlossen. "

Weiter lautet der Vertrag auszugsweise:

„§ 1 Vertragsgegenstand:

(1) Herr V. X. bringt den Betrieb seines protokollierten Einzelunternehmens im Standort D. an
 der W., betreffend ‚Hotel und Hotelwagengewerbe‘ welcher beim Finanzamt U. unter Steuer-
 Nummer 1/2 veranlagt ist, auf der Grundlage der als Beilage ./A angeschlossenen

Einbringungsbilanz zum 30. 06. 2006 als Sacheinlage nach den Bestimmungen dieses Vertrages in die bereits bestehende X. Gesellschaft m.b.H. FN 46 Landesgericht Z., ein. Die Einbringungsbilanz wurde aus der Schlussbilanz des Einzelunternehmens zum 30. 06. 2006 abgeleitet.

(2) Einbringungsstichtag ist der 30. 06. 2006. Mit Ablauf des Einbringungsstichtages geht der eingebrachte Betrieb des in den vorstehenden Absätzen beschriebenen Einzelunternehmens mit allen Rechten und Pflichten auf die übernehmende Gesellschaft über; die auf das übertragene Vermögen bezogenen Handlungen des Einzelunternehmens V. X. gelten im Innenverhältnis als für Rechnung der übernehmenden Gesellschaft vorgenommen.

(3) Für die Einbringung werden die abgabenrechtlichen Begünstigungen des Art. III UmgrStG in Anspruch genommen. In diesem Zusammenhang wird festgehalten, dass das zu übertragende Vermögen bereits länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden besteht und eine Befreiung von den Kapitalverkehrssteuern und Gebühren gemäß § 22 Abs. 4 UmgrStG zum Tragen kommt.

(4) Die Einbringung gemäß wird gemäß Artikel III UmgrStG unter Fortführung der steuerlichen Buchwerte in die aufnehmende Gesellschaft durchgeführt. Auch handelsrechtlich werden die Buchwerte fortgeführt.

(5) Festgestellt wird, dass das einbringungsgegenständliche Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 1 UmgrStG gemäß den vorstehenden Absätzen sowohl am Einbringungsstichtag als auch am Tage des Abschlusses dieses Vertrages einen positiven Verkehrswert von zumindest € 120.000,- (Euro einhundertzwanzigtausend) besitzt.

(6) In Erfüllung seiner Einbringungsverpflichtung überträgt Herr V. X. insbesondere auf die übernehmende X. Gesellschaft m.b.H. und werden von dieser übernommen:
a) Alle in der Schlussbilanz des Einzelunternehmens V. X., Hotel, zum 30. 06. 2006 mangels Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht aufscheinenden Vermögenswerte, Rechte und Verbindlichkeiten;

.....

b) sämtliche Vertragsverhältnisse, soweit sie bisher vom Einzelunternehmer V. X. gehalten worden sind, insbesondere die Lieferverträge mit Warenlieferanten;

c) alle Vertragsverhältnisse sowie sämtliche öffentlich-rechtlichen Bewilligungen, die mit dem Einzelunternehmen im Zusammenhang stehen;

d) alle übrigen in der aus der Schlussbilanz des Einzelunternehmens zum 30. 06. 2006 abgeleiteten Einbringungsbilanz zum 30. 06. 2006 erfassten Vermögenswerte, Rechte und Verbindlichkeiten unter Berücksichtigung der Passivpost für rückbezogene bare (getätigte) Entnahmen gemäß § 16 (5) Z. 1 UmgrStG;

e) sämtliche bestehenden Dienstverhältnisse, die mit der Einbringung gemäß § 3 AVRAG auf die übernehmende Körperschaft mit allen Rechten und Pflichten übergehen;

f) dem Fahrzeug Marke Fiat Ulysse, Baujahr 2003, Fahrzeugidentifikationsnummer K12, polizeiliches Kennzeichen S2;

g) dem Hotel samt Grundstücken und Betriebsgebäude, der Personalwohnung, dem Gästehaus, bestehend aus folgenden Liegenschaften, und zwar:

GRUNDBUCH zzz D. Einlagezahl 12

.....

GRUNDBUCH zzz D. EINLAGEZAHL 13

.....

GRUNDBUCH zzz D. EINLAGEZAHL 14

.....

§ 2 Bildung einer Passivpost

In Anwendung der Bestimmung des § 16 Abs. 5 Z. 1 u. 2 UmgrStG wird in der Einbringungsbilanz zum 30. 06. 2006 eine Passivpost für auf den Einbringungsstichtag rückbezogene unbare (vorbehaltene) Entnahmen des Einbringenden in Höhe von € 350.000,00 (Euro dreihundertfünfzigtausend) angesetzt.

.....

§ 4 Vermögensübergang

Die tatsächliche Übertragung des Vermögens des in den vorstehenden Absätzen beschriebenen Unternehmens durch Herrn V. X. erfolgt am Tag der fristgerechten Anmeldung der Einbringung beim zuständigen Firmenbuchgericht.

§ 5 Gewährung von Anteilen

Als Gegenleistung für die Einbringung des Unternehmens erhält Herr V. X. einen Geschäftsanteil an der übernehmenden Gesellschaft im Nominale von € 120.000,-- (Euro einhundertzwanzigtausend) Die Gesellschafter der übernehmenden Gesellschaft S. X. und T. X. verpflichten sich an den einbringenden V. X. einen Geschäftsanteil im Nominale von € 120.000,00 zu gewähren.

.....

§ 11 Gebührenbefreiung, Neugründungsförderungsgesetz

Für diese Einbringung werden die Befreiungen des Neugründungsförderungsgesetzes in Anspruch genommen.

Festgestellt wird, dass die Liegenschaft EZ. 12 Grundbuch zzz D. zu EW-AZ 1-2-1 zum 01. 01. 2005 einen Einheitswert von € 353.916,70 hat.

Die Liegenschaft EZ. 13 Grundbuch zzz D. hat zum 01. 01. 2005 zu EW-AZ 1-2-2 einen Einheitswert von € 3.124,93,

und die Liegenschaft EZ. 14 Grundbuch zzz D. hat zu EW-AZ 1-2-3 einen Einheitswert von € 9.011,43.

Dazu wird festgestellt, dass die Liegenschaft EZ. 13 Grundbuch zzz D. als Personalwohnung und die Liegenschaft EZ. 14 Grundbuch D. als Gästehaus für das Hotel verwendet wurde.

..... "

Bereits mit Notariatsakt vom 26. Juni 2006 wurde ein Abtretungsvertrag abgeschlossen.

Vertragsparteien dieses Abtretungsvertrages sind Herr V. X., Frau M. X. und Herr S. X.. Vor Abschluss dieses Abtretungsvertrages waren an der X. Gesellschaft m.b.H. Herr V. X. mit einer Stammeinlage von € 150.000,--, Frau M. X. mit einer Stammeinlage von € 150.000,--, Herr S.

X. mit einer Stammeinlage von € 150.000,-- und Frau T. X. ebenfalls mit einer Stammeinlage von € 150.000,-- beteiligt. Der Abtretungsvertrag vom 26. Juni 2006 lautet auszugsweise:

„.....

Zweitens: Herr V. X. tritt hiermit seinen Geschäftsanteil an der X. Gesellschaft m.b.H. im Nominale von € 150.000,- um den Abtretungspreis von € 9.084,-- (neuntausendvierundachtzig Euro) an Herrn S. X. ab und erklärt dieser die Vertragsannahme. Ebenso tritt Frau M. X. hiermit ihren Geschäftsanteil an der X. Gesellschaft m.b.H. im Nominale von € 150.000,- um den Abtretungspreis von € 9.084,-- (neuntausendvierundachtzig Euro) an Herrn S. X. ab und erklärt dieser die Vertragsannahme.

.....

Sechstens: Der Übergang aller mit dem vertragsgegenständlichen Geschäftsanteil verbundenen Rechte und Pflichten auf den Übernehmer erfolgt mit Vertragsunterfertigung.

.....“

Gegenstand des Unternehmens der X. Gesellschaft m.b.H. sind laut Gesellschaftsvertrag vom 16. Dezember 1988:

*„a) Das Gastgewerbe gemäß Paragraph einhundertneunundachtzig und folgende (§§ 189 ff) der Gewerbeordnung Eintausendneunhundertdreundsiebzig (1973),
b) die gewerbliche Vermietung von Kraftfahrzeugen,
c) das Konditorgewerbe (Zuckerbäcker) einschließlich der Kuchenbäcker und der Kanditen-, Gefrorenes- und Schokoladenwarenerzeugung,
d) die Erzeugung von kohlesäurehaltigen Getränken,
e) das Handelsgewerbe gemäß Paragraph einhundertdrei Absatz eins litera b Ziffer fünfundzwanzig (§ 103 Abs. 1 lit. b Ziff. 25) der Gewerbeordnung Eintausendneunhundertdreundsiebzig (1973),
f) die Führung von Nebenbetrieben gemäß Paragraph siebenunddreißig Absatz eins (§ 37 Abs. 1) der Gewerbeordnung Eintausendneunhundertdreundsiebzig (1973).
g) die Übernahme der Geschäftsführung in und die Beteiligung an gleichen oder ähnlichen Gesellschaften im eigenen oder im Auftrag von Treuhändern,
h) der Erwerb und die Pachtung anderer Unternehmen, die Übernahme der Geschäftsführung in denselben, der Erwerb, die Pachtung, Veräußerung und Verpachtung von Liegenschaften.“*

Mit Schriftsatz vom 8. Jänner 2007 wurde dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mitgeteilt, dass der Sacheinlagevertrag am 19. Dezember 2006 von der Grundverkehrs-Bezirksbehörde Y. genehmigt wurde.

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde der Berufungswerberin mit Bescheid vom 12. Februar 2007 die Grunderwerbsteuer mit 3,5 % vom zweifachen Einheitswert in der Höhe von € 25.623,71 vorgeschrieben. Die Begünstigungen des Neugründungsförderungsgesetzes wurden nicht angewendet, da sich der Betriebsinhaber bisher in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt hat.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde ausgeführt:

„Die Antragstellerin, die X. Ges.m.b.H, führte den ‚XY‘ als GASTHAUS. Mit Wirkung vom 30.06.2006 wurde in diese X. Ges.m.b.H das protokollierte Einzelunternehmen ‚X=XY X. V.‘ mit dem Betriebsgegenstand eines HOTELS gegen Gewährung von Geschäftsanteilen eingebracht.

In diesem Punkt irrt sich die Bescheid erlassende Behörde, da es sich um zwei unterschiedliche Betriebe handelt und die Beherbergung von Gästen die Neugründung darstellt und sich die Berufungswerberin bisher in vergleichbarer Art betrieblich überhaupt nicht betätigen konnte.

Die Beteiligungsverhältnisse der Antragstellerin als ‚XY‘ als GASTHAUS waren auf vier Personen aufgeteilt, wobei jede von ihnen über einen 25%igen Geschäftsanteil verfügte. Geschäftsführer waren der Vater, Herr V. X., geb. 1 und der Sohn, S. X., geb. 3.

Nach der Einbringung des Einzelunternehmens ‚XY X. V.‘ mit dem Betriebsgegenstand eines HOTELS verfügt nunmehr Herr V. X., geb. 1 über einen 20%igen Geschäftsanteil und wird die Geschäftsführerfunktion von ihm nicht mehr ausgeübt. Die Antragstellerin vertritt nunmehr als Geschäftsführer Herr S. X., geb. 3 (mit einem Geschäftsanteil von 60 %) und Frau T. X., geb. 4 (mit einem Geschäftsanteil von 20 %).

Herr S. X., geb. 3 hatte bis vor Einbringung des HOTELS mit 25 % Anteil keinen maßgeblichen Einfluss auf die X. GmbH.

Als Grundlage für die Einbringung des Grundstückes liegt der Gesellschaftsvertrag und Sacheinlagevertrag vom 23.10.2006 und die X. GmbH als selbstständiger Rechtsträger vor.

Die Übertragung des Grundstückes erfolgte durch den Gesellschafter V. X. als Sacheinlage auf die Gesellschaft aus Anlass der Neugründung HOTELBETRIEB gegen die Gewährung von Geschäftsanteilen.

Die Antragstellerin hat sich bisher nicht im HOTELBETRIEBSGEWERBE betätigt, sondern ausschließlich nur das GASTGEWERBE ausgeübt.

Aus diesem Grunde liegt gem. § 2 NeuFöG in Verbindung mit § 5a NeuFöG der Begriff der Neugründung vor. Es wurde durch die Schaffung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur ein Betrieb - HOTELGEWERBE - neu eröffnet, der der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dient. Die die Betriebsführung beherrschende Person hat sich bisher nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt. Das Gastgewerbe ist mit dem Hotelgewerbe nicht vergleichbar. Vergleichbar wäre ein Pensionsbetrieb mit einem Hotelbetrieb, welcher die Beherbergung von Gästen zusätzlich zum Gastbetrieb anbietet. Die Antragstellerin hat aber bisher nur Speisen verabreicht und keine Gäste beherbergt.

Die Einstufung in eine Klasse der Systematik der Wirtschaftstätigkeiten ist anhand des Betriebsgegenstandes durch die Beratung der Wirtschaftskammer, welche auch im vorliegenden Fall die vorgeschriebenen Formulare ausfüllte, erfolgt, und ist auch im Rahmen der Erklärung durch den Betriebsinhaber vorzunehmen, welche hiermit ausgeführt wurde.

Es liegt keine bloße Änderung der Rechtsform in Bezug auf einen bereits vorhandenen Betrieb vor. Es liegt auch kein bloßer Wechsel in der Person des Betriebsinhabers in Bezug auf einen bereits vorhandenen Betrieb durch eine entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung des Betriebes vor. Die Antragstellerin hatte bis zum Zeitpunkt der Übergabe die Beherbergung nicht am Markt angeboten und auch keine Einkünfte aus ‚Hotelbetrieb‘ bezogen!

Es liegen gemäß der Erlässe des BM f. Finanzen vom 18. Dezember 2003, Z 07 2401/2 IV/03 und vom 13. August 1999, Z 072401/12-IV/7/99 alle positiven Erfordernisse für die Anwendbarkeit des NeuFöG vor:

- *Vorliegen eines Gesellschaftsvertrages und Sacheinlagevertrages als Grundlage für die Einbringung eines Grundstückes*
- *Vorliegen einer Gesellschaft als selbstständiger Rechtsträger*
- *Übertragung eines Grundstückes durch einen Gesellschafter als Sacheinlage auf die Gesellschaft aus Anlass der Neugründung HOTELBETRIEB*
- *Gewährung von Gesellschaftsrechten oder Anteilen am Vermögen der Gesellschaft als Gegenleistung für die Einbringung.*

Bei Anwendung des § 5a NeuFöG verringert sich die Berechnungsgrundlage für die Grunderwerbssteuer um den Freibetrag von € 75.000,--, bzw. um den Betrag von € 2.625,--.

Die begünstigende Wirkung des NeuFöG kann nicht durch eine einschränkende Auslegung beseitigt werden und muss das Vertrauen des Normunterworfenen in die Rechtssicherheit der Gesetze erhalten bleiben.“

In der Folge wurden vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien Auszüge aus den Verfahrensdaten angefertigt, aus denen ersichtlich ist, dass im Sinne der Systematik der Wirtschaftstätigkeit (ÖNACE) sowohl das eingebrachte Einzelunternehmen als auch die X. Gesellschaft m.b.H. in die Untergruppe 55.11-02 eingeordnet wurden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. August 2007 wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien die Berufung als unbegründet abgewiesen. Diese Abweisung wurde wie folgt begründet:

„Eine Betriebsübertragung gemäß § 5a NeuFöG liegt nicht vor, wenn die betriebsbeherrschende Person (Betriebsinhaber) sich bisher in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt hat. Betriebsinhaber ist die die Betriebsführung beherrschende Person. Betriebsinhaber ist daher ungeachtet allfälliger gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen der Gesellschafter von Kapitalgesellschaften, wenn er mit 25% am Vermögen der Gesellschaft beteiligt ist und zur Geschäftsführung befugt ist. Vergleichbare Betriebe sind solche der selben Klasse im Sinne der Systematik der Wirtschaftstätigkeit, ÖNACE 2003. Sind innerhalb der Klasse noch weitere Wirtschaftszweige enthalten, muss das Vorliegen der Vergleichbarkeit durch Auslegung beurteilt werden.

Im gegenständlichen Fall ist der Betriebsinhaber spätestens mit Abtretungsvertrag vom 26.06.2006 zu mehr als 25% an der X. GesmbH beteiligt und mit Gesellschafterbeschluss vom 26.06.2006 geschäftsführungsberechtigt. Der Betriebsinhaber war daher vor Einbringungstichtag betriebsbeherrschend tätig. Es liegt auch ein vergleichbarer Betrieb vor, da die Wirtschaftstätigkeit der X. GmbH und des eingebrachten Einzelunternehmens nicht nur innerhalb der selben Klasse der Wirtschaftstätigkeit ist, sondern sogar die idente ÖNACE haben. Somit liegt keine Betriebsübergabe im Sinne des § 5a NeuFöG vor. Die Begünstigung nach dem NeuFöG wurde daher berechtigt nicht gewährt. Sohin war spruchgemäß zu entscheiden und die Berufung als unbegründet abzuweisen.“

Im Vorlageantrag wurde eingewendet:

„Laut Berufungsvorentscheidung wären vergleichbare Betriebe solche der selben Klasse im Sinne der Systematik der Wirtschaftstätigkeiten, ÖNACE 2003.

Dem halten wir folgendes entgegen:

Laut Klassifikationsdatenbank der Statistik Austria sind Hotels (HA 55.1) und Restaurants (HA 55.3) in verschiedene Gruppen eingeordnet. Eine weitere Aufgliederung in die nächste Gliederungsebene (Klassen) ist nicht mehr erforderlich, da die Vergleichbarkeit der Betriebe bereits auf Gruppenebene nicht gegeben ist. Wir haben dazu eine Stellungnahme der Wirtschaftskammer Niederösterreich angefordert. Eine Kopie des Schreiben liegt bei. Ebenso haben wir einen Auszug der Klassifikationsdatenbank beigelegt. Aus diesen Unterlagen geht eindeutig hervor, dass die Vergleichbarkeit der Betriebe nicht gegeben ist und daher das NEUFÖG zur Anwendung kommt.

Betriebsinhaber sind gemäß § 2 (2) NeuFöG Gesellschafter von Kapitalgesellschaften wenn sie entweder zu mindestens 50% am Vermögen der Gesellschaft beteiligt sind oder wenn sie zu mehr als 25% am Vermögen der Gesellschaft beteiligt sind und zusätzlich zur Geschäftsführung befugt sind.

Im Falle der X. GmbH ging die Betriebsübertragung wie folgt vor sich:

Ausgangslage:

- *Hotelbetrieb, welcher in Form eines Einzelunternehmens von Herr V. X. betrieben wurde.*
- *Restaurantbetrieb, welcher von der X. GmbH betrieben wurde.*

(vergleiche dazu auch den Auszug aus dem beiliegenden Sacheinlagevertrag)

Beteiligungsverhältnisse vor der Betriebsübertragung bis zum 30.6.2006

X. GmbH laut Firmenbuch:

V. X. 25%

M. X. 25%

T. X. 25%

S. X. 25%

Ziel der Betriebsübertragung:

Herr S. X. soll als Hauptgesellschafter und Geschäftsführer der X. GmbH beide bisher getrennt geführten Betriebe- das Hotel und den Restaurantbetrieb erhalten.

Dieses Ziel wurde durch Einbringung des Hotels (bisher Einzelunternehmen) in die GmbH und durch Abtretung von GmbH Anteilen an Herr S. X. erreicht.

Übertragungsvorgang:

Per 30.6.2006/Einbringungsstichtag war Herr S. X. Geschäftsführer der X. GmbH mit einer Beteiligung von nicht mehr als 25%. Er war damit nicht Betriebsinhaber im Sinne des § 2 (2) NeuFöG.

Die Betriebsübertragung erfolgte mit Wirkung vom 30.6.2006 unter Anwendung der steuerlichen Begünstigungen des Umgründungssteuergesetzes.

Ziel des Übertragungsvorganges war, dass das als Einzelunternehmen von Herrn V. X. betriebene Hotel in die GmbH eingebracht wird. Weiters sollten Frau M. X. und Herr V. X. aus der X. GmbH als Gesellschafter ausscheiden und ihre Anteile daher an Herrn S. X. übertragen. Durch diese Übertragungsvorgänge, die in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als einheitliche Betriebsübertragung an Herrn S. X. zu sehen sind, erhöhten sich die Gesellschaftsanteile von Herrn S. X. auf 60%.

Herr S. X. war bis zum 30.6.2006 ausschließlich Geschäftsführer eines Restaurantbetriebes. Erst mit Sacheinlagevertrag vom Oktober 2006 mit Wirkung zum 30.6.2006 wurde ihm der Hotelbetrieb des Herrn V. X. übertragen.

Herr V. X. hat sich daher vor dem Einbringungsstichtag nicht in vergleichbarer Weise als Betriebsinhaber betätigt. Erst ab dem 30.6.2006 wurden von der X. GmbH das Hotelgewerbe und der Restaurantbetrieb ausgeübt.

Übertragung der Gesellschaftsanteile im Zuge der Betriebsübertragung:

Die Eintragung der Anteilsabtretung in das Firmenbuch erfolgte jedoch erst mit 8.7.2006.

Gemäß § 78 (1) GmbHG gilt im Verhältnis zur Gesellschaft nur derjenige als Gesellschafter, der im Firmenbuch als solcher aufscheint. Herr S. X. war daher erst mit Wirkung vom 8.7.2006 mit einem Nominale von € 450.000 zu 60% Gesellschafter der X. GmbH. Vor dem 30.6.2006 war er mit 25% an der Gesellschaft beteiligt. Er hat somit vor dem 30.6.2006 (Einbringungsstichtag) keine beherrschende Stellung im Sinne des NeuFöG.

Die Betriebsübertragung (Einbringung des Einzelunternehmens in die X. GmbH) erfolgte mit Wirkung vom 30.6.2006 unter Anwendung der Bestimmungen des UmgrStG. Zu diesem Zeitpunkt war Herr S. X. im Sinne des § 78 (1) GmbHG noch nicht mit mehr als 50% an der X. GmbH beteiligt.

Herr S. X. war daher vor dem 30.6.2006 nicht Betriebsinhaber im Sinne des NeuFöG, da sein Gesellschaftsanteil erst nach dem 30.6.2006 mehr als 50% betragen hat.

Wir verwiesen hierzu auch auf die Stellungnahme der Wirtschaftskammer Niederösterreich.

Es liegen daher die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des NeuFöG vor.

Im übrigen verweisen wir auf unsere Ausführungen in der Berufungsschrift vom 27.2.2007.“

In der dem Vorlageantrag beigelegten Stellungnahme der Wirtschaftskammer

Niederösterreich wird ausgeführt:

„Sehr richtig führt das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern aus, dass das NEUFÖG im Fall der Betriebsübertragung nur dann zur Anwendung kommt, wenn der Betriebsinhaber sich innerhalb der letzten 15 Jahre nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt hat. Vergleichbare Betriebe sind solche in derselben Klasse im Sinne der Systematik der Wirtschaftstätigkeit (ÖNACE 2003).

Laut Klassifikationsdatenbank der Statistik Austria (siehe Beilage) sind Hotels und Restaurants in verschiedenen Gruppen eingeordnet (Hotels: HA 55.1, Restaurants: HA 55.3). Eine weitere Aufgliederung in die nächste Gliederungsebene (Klassen) ist nicht mehr erforderlich, da die Vergleichbarkeit der Betriebe bereits auf Gruppenebene nicht gegeben ist.

Meines Erachtens ist jedoch auch das Kriterium der Betriebsinhaberschaft bei Herrn S. X. vor der Betriebsübertragung durch Übergabe der Anteile von V. und M. X. nicht gegeben. Betriebsinhaber ist die Betriebsführung beherrschende natürliche und juristische Person. Bei der GmbH ist Betriebsinhaber wer mindestens 50% am Vermögen der Gesellschaft beteiligt ist oder zu mehr als 25% am Vermögen der Gesellschaft beteiligt und zusätzlich zur Geschäftsführung befugt ist. Hr. S. X. war aber bis zur Betriebsübertragung nicht mehr als 25% am Vermögen der GmbH beteiligt. Bei einer Verteilung der Gesellschaftsanteile von je 25% auf verschiedene Beteiligte, wird rechtlich fingiert, dass die Kapitalgesellschaft selbst Betriebsinhaberin ist. In diesem Fall übernimmt Hr. X. aber zugleich den Hotelbetrieb des V. X. und den Restaurantbetrieb der X. GmbH durch Anteilsübertragung des V. und der M. X.. Dadurch geht die Betriebsinhaberschaft von V. auf S. X. über bzw. von der X. GmbH auf Hr. S. X..“

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grund des § 1 Abs. 1 GrEStG unterliegt ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer.

Nach § 8 Abs. 1 GrEStG entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist. Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht die Steuerschuld nach Abs. 2 leg.cit. mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

Nach dem Neugründungs-Förderungsgesetz, anzuwenden u.a. auf Betriebsübertragungen, liegt eine Betriebsübertragung im Sinne des § 5a Abs. 1 vor, wenn bloß ein Wechsel in der Person des die Betriebsführung beherrschenden Betriebsinhabers in Bezug auf einen bereits vorhandenen Betrieb (Teilbetrieb) durch eine entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung des Betriebes (Teilbetriebes) erfolgt und die die Betriebsführung innerhalb von zwei Jahren nach der Übertragung beherrschende Person (Betriebsinhaber) sich bisher nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt hat. Zusage analoger Anwendung des § 2 Z. 1 NeuFöG muss es sich dabei um einen Betrieb handeln, der der Erzielung von Einkünften im Sinn des § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dient.

Gemäß § 5a Abs. 2 Z. 2 NeuFöG wird für derartige Betriebsübertragungen die Grunderwerbsteuer von steuerbaren Vorgängen, die mit einer Betriebsübertragung im Sinne des Abs. 1 in unmittelbarem Zusammenhang stehen, nicht erhoben, soweit der für die Steuerberechnung maßgebende Wert € 75.000,-- nicht übersteigt.

Nach dem - sinngemäß anzuwendenden - § 4 NeuFöG treten die Wirkungen (Begünstigungen) dieses Bundesgesetzes nur unter klar definierten formellen Voraussetzungen ein. Der neue Betriebsinhaber hat bei den in Betracht kommenden Behörden den amtlichen Vordruck (= NeuFö 3) vorzulegen, in dem die Übertragung erklärt wird. Die Vorlage des amtlichen Vordruckes erfolgte im gegenständlichen Fall noch vor der Genehmigung des Sacheinlagevertrages durch die Grundverkehrs-Bezirksbehörde.

Nach § 2 Abs. 1 der Verordnung zum Neugründungs-Förderungsgesetz , BGBl. II Nr. 483/2002, ist unter einem Betrieb im Sinne des § 5a NeuFöG die Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Betriebsmittel in einer organisatorischen Einheit zu verstehen. Nach § 2 Abs. 4 dieser Verordnung liegt keine Betriebsübertragung im Sinne des § 5a Abs. 1 NeuFöG vor, wenn sich der neue Betriebsinhaber innerhalb der letzten 15 Jahre vor dem Zeitpunkt der Übertragung als Betriebsinhaber eines Betriebes vergleichbarer Art betätigt hat. Vergleichbare Betriebe sind solche der selben Klasse im Sinne der Systematik der Wirtschaftstätigkeiten, ÖNACE (herausgegeben vom Österreichischen Statistischen Zentralamt).

Bei der ÖNACE handelt es sich um die österreichische Version der NACE Rev. 1, also jener statistischen Systematik der Wirtschaftszweige in der EG, die nach der Verordnung (EWG) Nr. 3037/90 des Rates vom 9. Oktober 1990 für alle Mitgliedstaaten verbindlich anzuwenden sind. Die ÖNACE ist eine alle Wirtschaftstätigkeiten umfassende Klassifikation. Jedes Unternehmen ist gemäß seinem wirtschaftlichen Schwerpunkt einer Unterklasse der ÖNACE zuzuordnen, die konkrete Zuordnung ist auch bekämpfbar. Grundsätzlich erfolgt die Klassifikation eines Unternehmens demnach an Hand des Unternehmensgegenstandes (vgl. VwGH 22. 3. 2007, 2005/09/0104).

Gegenstand des eingebrachten Einzelunternehmens „XY X. V.“ ist laut Sacheinlagevertrag das Gastgewerbe gemäß § 189 Abs. 1 Z. 1 – 4 GewO 1994 - gemeint wahrscheinlich GewO 1973, da § 189 GewO 1994 mit seiner Überschrift lautete:

„Bezeichnung der Waffen

§ 189. (1) Nichtmilitärische Feuerwaffen und militärische Waffen, die gewerbsmäßig in den inländischen Verkehr gebracht werden, müssen mit der Bezeichnung des Erzeugers und einer fortlaufenden Erzeugungsnummer gekennzeichnet sein. Im Ausland erzeugte nichtmilitärische Feuerwaffen und militärische Waffen dürfen nur dann gewerbsmäßig in den inländischen Verkehr gebracht werden, wenn sie überdies mit der Bezeichnung jenes Gewerbetreibenden versehen sind, der die Waffe zum erstenmal in den inländischen Verkehr bringt.

(2) Eine nichtmilitärische Feuerwaffe, deren Bezeichnung gemäß Abs. 1 oder deren Erzeugungsnummer im Zuge der Instandsetzung durch einen befugten Gewerbetreibenden unkenntlich gemacht worden ist, darf in den inländischen Verkehr gebracht werden, wenn sie mit der Bezeichnung dieses Instandsetzers und einer fortlaufenden Nummer, die dieser Gewerbetreibende beizusetzen hat, gekennzeichnet ist. Der Instandsetzer ist verpflichtet, die ursprüngliche Bezeichnung gemäß Abs. 1 und die ursprüngliche Erzeugungsnummer im Waffenbuch (§ 188) zu verzeichnen.“

Gegenstand des Unternehmens der übernehmenden X. Gesellschaft m.b.H. ist laut Gesellschaftsvertrag das Gastgewerbe gemäß §§ 189 ff GewO 1973. Gegenstand des eingebrachten und auch des übernehmenden Betriebes ist das Gastgewerbe nach § 189 GewO 1973. Dieser Paragraph lautete samt Überschrift:

„Gastgewerbe

§ 189. (1) Der Konzessionspflicht unterliegen

- 1. die Beherbergung von Gästen;*
- 2. die Verabreichung von Speisen jeder Art und der Verkauf von warmen und angerichteten kalten Speisen;*
- 3. der Ausschank von alkoholischen Getränken und der Verkauf dieser Getränke in unverschlossenen Gefäßen;*
- 4. der Ausschank von nichtalkoholischen Getränken und der Verkauf dieser Getränke in unverschlossenen Gefäßen.*

(2) Unter Verabreichung (Abs. 1 Z. 2) und unter Ausschank (Abs. 1 Z. 3 und 4) ist jede Vorkehrung oder Tätigkeit zu verstehen, die darauf abgestellt ist, dass die Speisen oder Getränke an Ort und Stelle genossen werden.

(3) Gastgewerbetreibende, die zur Ausübung einer Konzession mit der Berechtigung gemäß Abs. 1 Z. 1 berechtigt sind, sind zur Verabreichung des Frühstücks und von kleinen Imbissen und zum Ausschank von nichtalkoholischen Getränken und von Flaschenbier sowie von gebrannten geistigen Getränken als Beigabe zu diesen Getränken an ihre Gäste berechtigt.

(4) Gastgewerbetreibende, die zur Ausübung einer Konzession mit der Berechtigung gemäß Abs. 1 Z. 3 berechtigt sind, sind auch zum Ausschank von nichtalkoholischen kalten Getränken berechtigt.

(5) Gastgewerbetreibende, die zur Ausübung einer Konzession mit der Berechtigung gemäß Abs. 1 Z. 4 berechtigt sind, sind auch zum Ausschank von gebrannten geistigen Getränken als Beigabe zu nichtalkoholischen Getränken berechtigt.“

Laut den Auszügen aus den Verfahrensdaten sind sowohl das eingebrachte Unternehmen als auch das übernehmende Unternehmen in die Untergruppe 55.11-02 der ÖNACE eingeordnet. Diese Unterklasse umfasst Gasthöfe als Gewerbetreibende, die sowohl Beherbergung von Gästen als auch Speisenverabreichung und Getränkeausschank anbieten. Diese Einordnung entspricht auch dem Betriebsgegenstand, welcher bei beiden Unternehmen das Gastgewerbe nach § 189 Abs. 1 der GewO 1973 bildet. Beide Betriebe haben die Beherbergung von Gästen, die Verabreichung von Speisen jeder Art und den Verkauf von warmen und angerichteten kalten Speisen, den Ausschank von alkoholischen Getränken und den Verkauf dieser Getränke in unverschlossenen Gefäßen und den Ausschank von nichtalkoholischen Getränken und den Verkauf dieser Getränke in unverschlossenen Gefäßen zum Betriebsgegenstand.

Da beide Betriebe nicht nur in der selben Klasse, sondern auch noch in der selben Unterklasse der ÖNACE eingeordnet wurden, handelt es sich um vergleichbare Betriebe. Es können daher die Begünstigungsbestimmungen des NeuFöG nicht zur Anwendung kommen.

Zur Frage des Betriebsinhabers ist zunächst einmal festzuhalten, dass für die Zuerkennung einer abgabenrechtlichen Begünstigung grundsätzlich die Verhältnisse im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgeblich sind. Nach § 8 Abs. 1 GrEStG entsteht für die Grunderwerbsteuer die Steuerschuld, sobald ein steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist. Der Erwerbsvorgang ist verwirklicht, sobald die Parteien in der Außenwelt ihren Willen, ein Rechtsgeschäft abzuschließen, gehörig kundgetan haben, mögen seine Rechtswirkungen auch in Folge beigesetzter Bedingung oder erforderlicher Genehmigung erst später eintreten. Laut Sacheinlagevertrag geht das gesamte zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentum am eingebrachten Vermögen mit Wirkung und Ablauf des Einbringungsstichtages 30. Juni 2006 auf die aufnehmende X. Gesellschaft m.b.H. über. Es sind also hier die Verhältnisse zum 30. Juni 2006 maßgeblich.

Betriebsinhaber ist die die Betriebsführung beherrschende natürliche oder juristische Person. Betriebsinhaber sind Gesellschafter von Kapitalgesellschaften (z.B. Gesellschafter einer AG oder GesmbH), wenn sie entweder zu mindestens 50 % am Vermögen der Gesellschaft

beteiligt sind oder wenn sie zu mehr als 25 % am Vermögen der Gesellschaft beteiligt sind und zusätzlich zur Geschäftsführung befugt sind. Wenn alle Gesellschafter höchstens mit 25 % am Vermögen der Gesellschaft beteiligt sind (Publikumsgesellschaft), dann ist die Kapitalgesellschaft selbst Betriebsinhaber.

Mit dem Abtretungsvertrag vom 26. Juni 2006 haben Herr V. X. und Frau M. X. ihre Geschäftsanteile an der X. Gesellschaft m.b.H. jeweils entsprechend einer Stammeinlage von € 150.000,-- an Herrn S. X. abgetreten. Der Übergang aller mit dem Geschäftsanteil verbundenen Rechte und Pflichten auf den Übernehmer, Herrn S. X., erfolgte mit Vertragunterfertigung, also mit 26. Juni 2006. Die abgetretenen Anteile entsprechen jeweils einer Beteiligung von 25 % am Vermögen der X. Gesellschaft m.b.H. Nach dieser Abtretung ist Herr S. X. mit seinem ursprünglichen Anteil von 25 % insgesamt mit 75 % am Vermögen der X. Gesellschaft m.b.H. beteiligt. Mit Unterfertigung des Abtretungsvertrages, also mit 26. Juni 2006 ist Herr S. X. mit 75 % am Vermögen der X. Gesellschaft m.b.H. beteiligt. Er ist somit ab dem 26. Juni 2006 Betriebsinhaber der aufnehmenden X. Gesellschaft m.b.H. und hat sich damit als Betriebsinhaber eines Betriebes vergleichbarer Art betätigt.

Gemäß § 78 Abs. 1 GmbHG gilt im Verhältnis zur Gesellschaft nur derjenige als Gesellschafter, der im Firmenbuch als solcher aufscheint. Diese Bestimmung soll der Gesellschaft – ausschließlich in ihrem Interesse – Klarheit darüber verschaffen, aus welchen Personen sich der Gesellschafterkreis zusammensetzt und wer daher berechtigt ist, Gesellschafterrechte auszuüben. Der Eintragung in das Firmenbuch kommt keine konstitutive Wirkung zu. Vielmehr erhält der Erwerber eines Geschäftsanteiles diesen und damit alle Rechte des Vormannes aus dem Gesellschaftsverhältnis bereits durch formgerechte Verpflichtung und Verfügung.

Da an dem Abtretungsvertrag die Geschäftsführer beteiligt waren, waren damit im gegenständlichen Fall der Gesellschaft die tatsächlichen Gesellschaftsverhältnisse bekannt und somit die Schutzbedürftigkeit der Gesellschaft nicht mehr gegeben. Es war nicht Absicht des Gesetzgebers, einen Gesellschafter, dessen Gesellschaftereigenschaft zweifelsfrei feststeht, im Innenverhältnis an der sofortigen Ausübung der erworbenen Rechte zu hindern oder ihm Verzögerungen bei der Erlangung von Rechten zuzumuten (vgl. OGH vom 26. 8. 1999, 2 Ob 46/97 x). Der Übergang der abgetretenen Anteile erfolgte somit bereits mit Unterfertigung des Abtretungsvertrages, also bereits mit Wirkung 26. Juni 2006. Herr S. X. war ab diesem Zeitpunkt mit 75 % an der X. Gesellschaft m.b.H. beteiligt. Die Begünstigungsbestimmungen des NeuFöG können daher im gegenständlichen Fall nicht zur Anwendung kommen.

Auch wenn man den Ausführungen der Berufungswerberin folgen würde, dass die Übertragung erst mit Wirkung 8. Juli 2008 erfolgt sei, wäre für sie Nichts zu gewinnen, denn

dann wären zum Stichtag 30. Juni 2006 vier Gesellschafter zu je 25 % an der Berufungswerberin und übernehmenden Gesellschaft beteiligt gewesen, was wieder zur Folge hätte, dass die Berufungswerberin selbst zu diesem Stichtag Betriebsinhaberin gewesen wäre und hätte sie sich als Betriebsinhaber eines Betriebes vergleichbarer Art betätigt. Auch hier wäre eine Anwendung der Begünstigungsbestimmungen des NeuFöG nicht möglich.

Bemerkt wird, dass zum Vorhalt vom 10. September 2009 bis zum heutigen Tag keine Stellungnahme abgegeben wurde.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. Jänner 2010