

19. Dezember 2008

BMF-010222/0282-VI/7/2008

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern
unabhängigen Finanzsenat

Neugründungs-Förderungs-Richtlinien

Die Neugründungs-Förderungs-Richtlinien (NeuFöR) stellen einen Auslegungsbehelf zum Neugründungs-Förderungsgesetz (NeuFöG), BGBI. I Nr. 106/1999 in der geltenden Fassung dar, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Sie sind somit als Nachschlagewerk für die Verwaltungspraxis und die betriebliche Praxis anzusehen. Sie basieren auf dem NeuFöG und den dazu ergangenen Verordnungen (Verordnung zum Bundesgesetz mit dem die Neugründung von Betrieben gefördert wird, BGBI. II Nr. 278/1999 [*NeugründungsVO*], Verordnung zum Bundesgesetz, mit dem die Neugründung von Betrieben und die Übertragung von Klein- und Mittelbetrieben gefördert wird, BGBI. II Nr. 483/2002 [*ÜbertragungsVO*], Verordnung betreffend die elektronische Übermittlung von Erklärungen gemäß § 4 NeuFöG, mit denen eine Neugründung oder eine Übertragung von Betrieben erklärt wird, BGBI. II Nr. 216/2005 [*ÜbermittlungsVO*]) und berücksichtigen die in der Zwischenzeit erfolgten Änderungen durch Gesetze und Verordnungen, sowie die hierzu ergangenen Judikate und Erlässe.

Hierzu zählen:

- Das Bundesgesetz, mit dem die Neugründung von Betrieben gefördert wird (Neugründungs-Förderungsgesetz - NeuFöG) wurde mit Art. XV des Steuerreformgesetzes 2000, BGBI. I Nr. 106/1999 vom 14. Juli 1999, erlassen. Es ist mit 15. Juli 1999 in Kraft getreten und war ursprünglich befristet. Nach § 6 NeuFöG war es in

der Stammfassung anzuwenden auf die Neugründung von Betrieben, die nach dem 1. Mai 1999 und vor dem 1. Jänner 2003 erfolgten.

- Mit BGBI. II Nr. 278/1999 vom 13. August 1999 wurde die Verordnung zum Bundesgesetz mit dem die Neugründung von Betrieben gefördert wird, erlassen. Diese „*NeugründungsVO*“ erläutert die Bestimmungen und Begriffe des NeuFöG. Im Anhang der „*NeugründungsVO*“ wurde das Formular NeuFö 1 aufgelegt.
- Mit dem Konjunkturbelebungsgesetz 2002, BGBI. I Nr. 68/2002 vom 26. April 2002, wurde das NeuFöG novelliert, indem die Befristung aufgehoben, mit Einfügung des § 5a NeuFöG die Förderung auf die Übertragung von Klein- und Mittelbetrieben ausgedehnt und das Gesetz in Bundesgesetz, mit dem die Neugründung von Betrieben und die Übertragung von Klein- und Mittelbetrieben gefördert wird, umbenannt wurde.
- Die Novelle vom 23. Juli 2002, BGBI. I Nr. 111/2002, hat § 4 Abs. 3 NeuFöG ergänzt, um die Pflicht der zuständigen gesetzlichen Berufsvertretung, wenn die Neugründung ein freies Gewerbe betrifft, zu bestätigen, dass der Betriebsinhaber über grundlegende unternehmerische Kenntnisse verfügt.
- Mit Art. IV des 2. Abgabenänderungsgesetzes 2002 wurde in § 5a Abs. 2 NeuFöG die Z 3 eingefügt, womit dem neuen Betriebsinhaber Meldepflichten auferlegt wurden, wenn er den übernommenen Betrieb innerhalb von fünf Jahren nach der Übergabe (un-)entgeltlich weiter überträgt, betriebsfremden Zwecken zuführt oder aufgibt.
- Am 17. Dezember 2002 wurde die Verordnung zum Bundesgesetz, mit dem die Neugründung von Betrieben und die Übertragung von Klein- und Mittelbetrieben gefördert wird, BGBI. II Nr. 483/2002 vom 17. Dezember 2002 [*ÜbertragungsVO*], erlassen. In dieser „*ÜbertragungsVO*“ werden die Förderung der Übertragung und Begriffe der Übertragung näher erläutert.
- Das Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBI. I Nr. 180/2004 vom 30. Dezember 2004, hat für die Person des Betriebsinhabers eingeführt, dass Voraussetzung für die Förderung der Neugründung (§ 2 Z 2 NeuFöG) und der Übertragung (§ 5a Abs. 1 Z 2 NeuFöG) ist, dass sich die die Betriebsführung beherrschende Person innerhalb von 2 Jahren nach der Neugründung oder Übertragung nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt hat. Mit der Novelle wurde geregelt, dass innerhalb von 2 Jahren nach der Betriebsneugründung oder der (Teil-)Betriebsübertragung die Eigenschaft des Betriebsinhabers nicht an eine Person übergehen darf, die sich bereits in der Vergangenheit in vergleichbarer Art als Betriebsinhaber betätigt hat. Dem entsprechend

wurden die Meldeverpflichtungen des Betriebsinhabers ergänzt und die Aufbewahrungspflichten der Berufsvertretungen der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft auf die Fälle der elektronischen Übermittlung der Erklärung angepasst. Weiters wurde in § 4 Abs. 5 NeuFöG die Möglichkeit der elektronischen Übermittlung der Erklärung gemäß § 4 Abs. 1 NeuFöG eingefügt, wenn zwischen der gesetzlichen Berufsvertretung und der in Betracht kommenden Behörde ein ständiger Datenverkehr eingerichtet ist.

- Die Verordnung betreffend die elektronische Übermittlung von Erklärungen gemäß § 4 NeuFöG, mit denen eine Neugründung oder eine Übertragung von Betrieben erklärt wird, BGBI. II Nr. 216/2005 vom 19. Juli 2005 [*ÜbermittlungsVO*], normiert, dass eine elektronische Übermittlung der Erklärungen gemäß § 4 Abs. 1 NeuFöG nur dann zulässig ist, wenn zwischen der gesetzlichen Berufsvertretung, der der Betriebsinhaber zuzurechnen ist, und der in Betracht kommenden Behörde ein ständiger Datenverkehr eingerichtet ist. Ausdrücklich ausgenommen von der Möglichkeit der elektronischen Übermittlung sind die Abgabenbehörden des Bundes.
- Mit den Verordnungen, BGBI. II Nr. 287/2008 und BGBI. II Nr. 288/2008 vom 12. August 2008, wurden die Verordnung zum Bundesgesetz, mit dem die Neugründung von Betrieben gefördert wird (Neugründungs-Förderungsgesetz – NeuFöG), BGBI. II Nr. 278/1999 vom 13. August 1999 [*NeugründungsVO*], und die Verordnung zum Bundesgesetz, mit dem die Neugründung von Betrieben und die Übertragung von Klein- und Mittelbetrieben gefördert wird (Neugründungs-Förderungsgesetz – NeuFöG) , BGBI. II Nr. 483/2002 vom 17. Dezember 2002 [*ÜbertragungsVO*] geändert. Anstelle des Verweises auf die ÖNACE 1995 in § 2 Abs. 3 der NeugründungsVO bzw. § 2 Abs. 4 der ÜbertragungsVO soll für die Beurteilung, ob der beherrschende Betriebsinhaber in den letzten 15 Jahren vor der Neugründung bzw. Übertragung des Betriebes und die die Betriebsführung innerhalb von 2 Jahren nach der Neugründung des Betriebes bzw. der Betriebsübertragung beherrschende Person sich bereits in vergleichbarer Art betrieblich betätigt hat, immer die im Zeitpunkt der Neugründung bzw. Übertragung des Betriebes geltende ÖNACE (herausgegeben von der Bundesanstalt Statistik Österreich) maßgeblich sein.

Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden. Bei Erledigungen haben Zitierungen mit Hinweisen auf diese Richtlinien zu unterbleiben.

Die Neugründungs-Förderungs-Richtlinien (NeuFöR) sind ab 19. Dezember 2008 generell anzuwenden. Mit diesem Zeitpunkt treten folgende Erlässe außer Kraft:

- Erlass des BMF vom 13. August 1999, 07 2401/12-IV/7/99
- Erlass des BMF vom 8. September 1999, 07 2401/16-IV/7/99
- Erlass des BMF vom 14. Dezember 1999, 07 2401/36-IV/7/99
- Erlass des BMF vom 18. Dezember 2003, 07 2401/2-IV/7/03

Bei abgabenbehördlichen Prüfungen für vergangene Zeiträume und auf offene Abgabenfälle sind die NeuFöR anzuwenden, soweit nicht für diese Zeiträume andere Bestimmungen in Gesetzen oder Verordnungen Gültigkeit haben oder andere Erlässe für diese Zeiträume günstigere Regelungen vorsehen. Rechtsauskünfte in Einzelfällen des Bundesministeriums für Finanzen sind – sofern sie den NeuFöR nicht widersprechen – weiterhin zu beachten.

Im Folgenden werden stichwortartig die wichtigsten Erweiterungen (Änderungen) durch die NeuFöR im Vergleich zu den bisherigen Erlässen dargestellt:

- Zur Vereinheitlichung – bei gleichzeitiger Verlängerung der Frist – kann ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Neugründung oder Übertragung eines Betriebes für alle Gründungs- oder Übertragungshandlungen dann angenommen werden, wenn diese innerhalb von 30 Kalendertagen erfolgen und die Umstände im Einzelfall nicht gegen einen solchen Zusammenhang sprechen (vgl. Rz 13, Rz 52, Rz 93, Rz 175).
- Obwohl die Einkünfte einer Kapitalgesellschaft iSd § 7 Abs. 3 KStG 1988 (zB GmbH) stets betriebliche Einkünfte darstellen, ist stets zu prüfen, ob die Tätigkeit für sich genommen unter § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 fällt und ob ein Betrieb durch Schaffung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur geschaffen wird (vgl. Rz 39).
- Bei Aufnahme einer Betätigung gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung stehen die Begünstigungen des NeuFöG grundsätzlich zu, wogegen sie bei Aufnahme einer Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung zunächst nicht zu gewähren sind (vgl. Rz 54).
- Wird ein Gewerbe bloß angemeldet und gleich darauf ruhend gemeldet, liegt keine Neugründung eines Betriebes vor (vgl. Rz 93).
- Der ausgefüllte amtliche Vordruck, womit der Förderungswerber erklärt, dass die Voraussetzungen für die Begünstigungen nach dem NeuFöG in seiner Person vorliegen, ist materielle Voraussetzung für die Gewährung der Begünstigungen und muss im

Zeitpunkt der Inanspruchnahme der jeweiligen Behörde dieser vorgelegt werden bzw. bei der Selbstberechnung von Gebühren oder Verkehrsteuern durch einen befugten Parteienvertreter diesem im Zeitpunkt der Selbstberechnung vorliegen (vgl. Rz 95 ff).

- Wird der amtliche Vordruck gemeinsam mit der - über ein einer Verkehrsteuer unterliegendes Rechtsgeschäft - errichteten Urkunde in ein durch Bundesgesetz vorgesehenes Urkundenarchiv (zB cyberDOC, Archivium) aufgenommen und vom befugten Parteienvertreter dem Finanzamt der Zugriff zu dieser Urkunde eingeräumt, ist eine körperliche Vorlage des amtlichen Vordruckes nicht erforderlich (vgl. Rz 97).
- § 4 Abs. 4 NeuFöG hat für Neugründungen nach dem 1. September 1999 und für Betriebsübertragungen nach dem 31. Dezember 2003 keine Bedeutung mehr (vgl. Rz 126).

Dieser Erlass wird gemeinsam mit den geltenden NeuFöR im AÖF verlautbart.

Bundesministerium für Finanzen, 19. Dezember 2008

1. Förderung der Neugründung (§ 1 NeuFöG)

1.1. Befreite Abgaben

1

Zur Förderung der Neugründung von Betrieben werden nach Maßgabe der §§ 2 bis 5 und 6 NeuFöG nicht erhoben:

§ 1 Z 1 NeuFöG	Stempelgebühren und Bundesverwaltungsabgaben für die durch die Neugründung unmittelbar veranlassten Schriften und Amtshandlungen (siehe Rz 5 ff, Rz 148 ff)
§ 1 Z 2 NeuFöG	Grunderwerbsteuer für die Einbringung von Grundstücken auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage unmittelbar im Zusammenhang mit der Neugründung der Gesellschaft, soweit Gesellschaftsrechte oder Anteile am Vermögen der Gesellschaft als Gegenleistung gewährt werden (siehe Rz 21 ff)
§ 1 Z 3 NeuFöG	Gerichtsgebühren für die Eintragung in das Firmenbuch (TP 10 Z 1 GGG) unmittelbar im Zusammenhang mit der Neugründung des Betriebes (siehe Rz 27 ff, Rz 152 f)
§ 1 Z 4 NeuFöG	Gerichtsgebühren für die Eintragung in das Grundbuch zum Erwerb des Eigentums (TP 9 lit. a und b GGG) für die Einbringung von Grundstücken auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage unmittelbar im Zusammenhang mit der Neugründung des Betriebes, soweit Gesellschaftsrechte oder Anteile am Vermögen der Gesellschaft als Gegenleistung gewährt werden (siehe Rz 29 ff)
§ 1 Z 5 NeuFöG	Gesellschaftsteuer für den Erwerb von Gesellschaftsrechten unmittelbar im Zusammenhang mit der Neugründung des Betriebes durch den ersten Erwerber (siehe Rz 34 ff)
§ 1 Z 6 NeuFöG	Börsenumsatzsteuer (außer Kraft seit 1. Oktober 2000; BGBl. I Nr. 106/1999; siehe Rz 40)
§ 1 Z 7 NeuFöG	Die im Kalendermonat der Neugründung sowie in den darauf folgenden 11 Kalendermonaten anfallenden Dienstgeberbeiträge gemäß §§ 41 ff FLAG 1967, Wohnbauförderungsbeiträge, Beiträge zur gesetzlichen Unfallversicherung sowie Kammerumlage 2 (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag); siehe Rz 41 ff

2

Die Abgabenbefreiungen gemäß § 1 NeuFöG stehen nur dann zu, wenn diese Abgaben unmittelbar im Zusammenhang mit der Neugründung (siehe Rz 47 ff) bzw. Übertragung von Betrieben (siehe Rz 141 ff) anfallen. Unmittelbar veranlasst sind solche Handlungen, für die das Gesetz das letzte, den Rechtsvorgang unmittelbar auslösende Glied in der ablaufenden Kausalkette bildet (vgl. VwGH 14.10.1971, 2259/70). Die Befreiungs- und Begünstigungsbestimmungen des NeuFöG sind kumulativ mit etwaigen in anderen Materiengesetzen enthaltenen Befreiungsbestimmungen anzuwenden (zB § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 idF SchenkMG 2008, § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987, Art. 34 Budgetbegleitgesetz 2001).

3

Für die Zuerkennung einer abgabenrechtlichen Begünstigung sind die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld maßgeblich (vgl. VwGH 04.12.2003, 2003/16/0472; VwGH 22.04.2004, 2003/07/0173).

4

§ 1 NeuFöG befreit spezifisch nach der jeweiligen Abgabenart durchaus unterschiedliche Vorgänge von den angeführten Abgaben. So ist etwa im Zusammenhang mit der Befreiung von der Grunderwerbsteuer (Z 2), den Gerichtsgebühren für die Eintragung in das Grundbuch (Z 4) und der Gesellschaftsteuer (Z 5) von der "Neugründung der Gesellschaft" die Rede, während die Befreiung von den Firmenbuchgebühren von der "Neugründung des Betriebs" abhängig ist (VwGH 23.01.2003, 2002/16/0187). Für die Betriebsübertragung gemäß § 5a NeuFöG gelten nur die Befreiungen gemäß § 1 Z 1, 3 und 5 NeuFöG (§ 5a Abs. 2 Z 1 NeuFöG).

1.1.1. Stempelgebühren und Bundesverwaltungsabgaben (§ 1 Z 1 NeuFöG)

5

Die Befreiung von Stempelgebühren sowie von den Bundesverwaltungsabgaben ist nur insoweit gegeben, als es sich um steuerpflichtige Vorgänge handelt, die unmittelbar und konkret dem Gründungsvorgang zuzurechnen sind.

6

Unmittelbar durch eine Neugründung veranlasst sind Schriften und Amtshandlungen iSd § 1 Z 1 NeuFöG, wenn diese in einem konkreten Zusammenhang mit der Neugründung eines Betriebes stehen.

Unmittelbar durch die Neugründung veranlasst sind zum Beispiel:

- Ansuchen um Ausübung von bewilligungspflichtigen Gewerben und Ansuchen um Konzessionen, Konzessionserteilungen, Anmeldungen eines Anmeldungsgewerbes, Ansuchen um Genehmigung der Betriebsanlage,
- Genehmigungen und Bewilligungen zur Berufstätigkeit und Ansuchen um Feststellung über das Vorliegen der individuellen Befähigung (§ 19 GewO 1994),
- Niederlassungsbewilligungen, gründungsbedingte Konzessionserteilungen, Feststellungsbescheide über die Anwendbarkeit der gewerberechtlichen Vorschriften und über die Einreihung von gewerblichen Tätigkeiten,
- Zurkenntnisnahme und Bewilligung von Geschäftsführerbestellungen,
- Genehmigung einer gewerblichen Betriebsanlage,
- Beilagen, Zeugnisse und Strafregisterauszüge, die für gründungsbedingte Eingaben, Berechtigungen und Amtshandlungen benötigt werden.

7

Im Bereich der Gebühren nach dem Gebührengesetz kommt insb. eine Befreiung von Gebühren nach § 14 Tarifpost 2 Abs. 1 Z 1 und 2, Tarifpost 6 Abs. 1 und 2 sowie Tarifpost 5 und Tarifpost 14 GebG in Betracht.

Beispiele:

§ 14 TP 2 Abs. 1 Z 1 GebG - die Erteilung einer Befugnis oder Anerkennung einer Befähigung oder sonstigen gesetzlichen Voraussetzung zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit (zB Erteilung einer Gewerbeberechtigung),

§ 14 TP 2 Abs. 1 Z 2 GebG - Ernennung zum Notar, Handelsmakler, Zulassung als Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwalt oder Patentanwalt,

§ 14 TP 6 Abs. 1 und 2 Z 1 und Z 2 GebG - Eingaben,

§ 14 TP 5 GebG - Beilagen,

§ 14 TP 14 GebG - Zeugnisse.

8

Bei den Bundesverwaltungsabgaben (bspw. die Tarifposten 1, 3, 44, 50, 65, 132, 145 und 259 des Tarifes der Bundesverwaltungsabgabenverordnung 1983) erstreckt sich die Befreiung insb. auf unmittelbar gründungsbedingte Konzessionserteilungen, Niederlassungsbewilligungen, Genehmigungen zur Berufstätigkeit, Bewilligungen zur Betriebserrichtung, Feststellungsbescheide betreffend Vorliegen der Voraussetzungen für ein Anmeldungsgewerbe, Nachsichten von Berufszulassungserfordernissen, Zurkenntnisnahme von Anzeigen über die Geschäftsführerbestellung uÄ.

9

Dem Gründungsvorgang bloß mittelbar dienende Vorgänge fallen nicht unter die Befreiung. Demgemäß wird für den Bereich des Gebührengesetzes auch nur eine Befreiung von Stempelgebühren vorgesehen. Die dem Gründungsvorgang mittelbar dienenden Rechtsgeschäfte, wie zB die Aufnahme von Darlehen oder Krediten sowie der Abschluss von Bestandverträgen, bleiben daher gebührenpflichtig.

10

Nicht unmittelbar durch die Neugründung veranlasst sind Schriften und Amtshandlungen im Zusammenhang mit

- allgemeinen persönlichen Qualifikationserfordernissen (zB Meisterprüfungszeugnis, Steuerberaterprüfungszeugnis, Ziviltechnikerprüfungszeugnis, Staatsbürgerschaftsnachweis) oder
- allgemeinen sachlichen Erfordernissen (zB Ansuchen um Erteilung der Baubewilligung zur Errichtung eines Betriebsgebäudes, Bauverhandlungsprotokolle, Legitimation für Handelsreisende gemäß § 62 GewO 1994),

und zwar auch dann nicht, wenn diese im Vorfeld einer Neugründung (zB Nachsicht von Zulassungsvoraussetzungen für eine Prüfung) erforderlich sind.

Einzelfälle

Ansuchen um Gleichstellung und Nachsicht von Gewerbeausschließungsgründen

11

Gleichstellungsansuchen und Nachsichtansuchen von Gewerbeausschließungsgründen fallen unter die Befreiung des § 1 Z 1 NeuFöG, wenn sie unmittelbar durch eine Neugründung veranlasst sind (Ansuchen im Hinblick auf die tatsächliche Betriebseröffnung).

Ansuchen um Feststellung der individuellen Befähigung zur Gewerbeausübung

12

Die Feststellung der individuellen Befähigung zur Ausübung eines Gewerbes (§ 19 GewO 1994) ist nicht als allgemeines persönliches Qualifikationserfordernis anzusehen. Daher ist sie von den Stempelgebühren und den Bundesverwaltungsabgaben befreit, wenn sie aus Anlass der Neugründung eines Betriebes begehrt wird.

Anzeige einer weiteren Betriebsstätte

13

Die Anzeige einer weiteren Betriebsstätte fällt nur dann unter die Befreiung gemäß § 1 Z 1 NeuFöG, wenn die weitere Betriebsstätte in unmittelbarem Zusammenhang mit der Neugründung des Betriebes steht. Ein unmittelbarer Zusammenhang kann angenommen werden, wenn die Eröffnung des Hauptbetriebes und der jeweiligen Betriebsstätte(n) binnen 30 Kalendertagen erfolgt (vgl. Rz 52) und die Umstände im Einzelfall nicht gegen einen solchen Zusammenhang sprechen. Die spätere Eröffnung zusätzlicher Betriebsstätten im Zuge der Ausweitung des Betriebes ist hingegen nicht mehr unmittelbar durch die Neugründung veranlasst, sodass die entsprechenden Anzeigen nicht unter das NeuFöG fallen.

Wird gleichzeitig mit der Übertragung eines Betriebes die Eröffnung einer weiteren Betriebsstätte angezeigt, kann für diese Anzeige nur dann eine Gebührenbefreiung für die Neugründung der Betriebsstätte in Anspruch genommen werden, wenn es sich hierbei um einen eigenständigen (Teil-)Betrieb (Rz 164 f) handelt.

Gebühr für die Eintragung in die Liste der freien Berufe

14

Die Stempelgebühren für die Eintragung in die Liste der Rechtsanwälte sowie für die Rechtsanwaltslegitimation fallen dann unter die Befreiung des § 1 Z 1 NeuFöG, wenn gleichzeitig mit der Eintragung in die Liste eine Betriebsneugründung als selbständiger Rechtsanwalt erfolgt und die übrigen Voraussetzungen des NeuFöG (inkl. Vorlage des amtlichen Vordrucks) vorliegen (vgl. Beispiele in Rz 63).

Erfolgt daher der Eintrag in die jeweilige Liste der Standesvertretung ohne unmittelbar mit der Eintragung zusammenhängende Neugründung eines Betriebes, so steht die Befreiung nach § 1 Z 1 NeuFöG für die Gebühr nicht (auch nicht nachträglich) zu (vgl. Rz 92 f).

Beispiel:

Ein Rechtsanwaltsanwärter (Konzipient) wird nach erfolgreicher Ablegung der Rechtsanwaltsprüfung und der 5-jährigen Praxisausbildung in die Liste der Rechtsanwälte eingetragen. Mit diesem Zeitpunkt endet sein Arbeitsverhältnis zu seiner bisherigen Kanzlei und er wird als selbständiger Rechtsanwalt tätig. Diese bloße Änderung begründet keine Begünstigung nach dem NeuFöG, weil dadurch keine neue betriebliche Struktur geschaffen wird. Wird hingegen zusätzlich eine eigenständige Tätigkeit aufgenommen, wird diesbezüglich eine neue betriebliche Struktur geschaffen.

Eine eigenständige Tätigkeit liegt etwa vor, wenn der neu eingetragene Rechtsanwalt neben den "Kanzleimandanten" eigene Klienten akquiriert. Eine neue betriebliche Struktur wird auch geschaffen, wenn der neu eingetragene Rechtsanwalt für seine eigenständige Tätigkeit Betriebsmittel anschafft (zB eigene Handbibliothek, eigenes Notebook, eigenes Mobiltelefon) oder außerhalb der Kanzlei über eine eigene Arbeitsräumlichkeit verfügt.

Das gilt auch für vergleichbare Gebühren bei anderen Freiberuflern (zB Antrag auf Bestellung als selbständiger Steuerberater und Bestellungsurkunde bzw. Anerkennungsurkunde, Antrag um Verleihung der Ziviltechnikerbefugnis und Verleihungsbescheid, Berechtigung zur freiberuflichen Berufsausübung für Gesundheitsberufe, Eintragung in die Liste der Mediatoren).

Buchhalter

15

Die Berechtigung zur Ausübung der Berufe des Buchhalters, Bilanzbuchhalters und Personalverrechners gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Bilanzbuchhaltungsgesetz muss bei der Paritätischen Kommission in Wien beantragt werden. Der Antrag ist von den Stempelgebühren befreit, wenn dieser in unmittelbarem Zusammenhang mit einer Betriebsneugründung erfolgt.

Finanzdienstleistungsassistent bzw. Vermögensberater

16

Die Aussagen bezüglich der Gebührenbefreiung iZm der Ausübung eines freien Berufes gelten sinngemäß (hinsichtlich wesentlicher Betriebsgrundlagen vgl. Beispiel 2 in Rz 70).

Anmeldung von Kraftfahrzeugen

17

Befreit von den Stempelgebühren und Bundesverwaltungsabgaben sind nur jene Schriften und Amtshandlungen, die durch die Neugründung des Betriebes unmittelbar veranlasst sind. Nicht gebührenbefreit sind Schriften und Amtshandlungen, die im Vorfeld einer Neugründung anfallen (zB Ansuchen um Erteilung einer Baubewilligung zur Errichtung eines Betriebsgebäudes). Die Zulassung der zum Fuhrpark zählenden Kraftfahrzeuge ist somit ein dem Gründungsvorgang bloß mittelbar dienender Vorgang, der nicht von der Gebühr gemäß § 14 TP 15 GebG befreit ist. Anders bei einer Betriebsübertragung (siehe Rz 149 f).

Aufenthaltsbewilligung zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit

18

Die Befreiung von Stempelgebühren und Bundesverwaltungsabgaben umfasst beispielsweise

- die Erteilung von entsprechenden Aufenthaltsbewilligungen iSd § 14 GewO 1994 durch die Fremdenbehörde zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit,
- die Ausstellung einer Anmeldebescheinigung gemäß § 53 Niederlassungs- und Aufenthaltsgesetz.

Erteilung der Konzession für den grenzüberschreitenden Güterverkehr

19

Gemäß § 6 Abs. 2 Güterbeförderungsgesetz muss der Unternehmer dafür sorgen, dass in jedem LKW während der gesamten Fahrt eine beglaubigte Abschrift der Konzessionsurkunde oder ein beglaubigter Auszug aus dem Gewerberegister mitgeführt wird. Diese beglaubigten Abschriften bzw. Auszüge werden durch die ausstellende Behörde (zB Amt der Stmk. Landesregierung) zugleich mit den Originalen in entsprechender Anzahl ausgefertigt bzw. ausgefolgt.

Die Erteilung der Konzession für den grenzüberschreitenden Güterverkehr steht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Neugründung. Nicht hingegen die Ausstellung und die Abschriften von Gemeinschaftslizenzen, auch wenn diese für die Ausübung des grenzüberschreitenden Güterbeförderungsgewerbes zwingend vorgeschrieben sind, da die Ausstellung einer Gemeinschaftslizenz bloß einen dem Gründungsvorgang mittelbar dienenden Vorgang darstellt (vgl. Rz 17).

Antrag auf Ausstellung einer Legitimation gemäß § 108 Abs. 4 GewO 1994 (Fremdenführer)

20

Der Antrag auf Ausstellung einer Legitimation gemäß § 108 Abs. 4 GewO 1994 unterliegt grundsätzlich der Gebühr gemäß § 14 TP 6 GebG und die Legitimation selbst der Gebühr gemäß § 14 TP 14 GebG.

Da Legitimationen gemäß § 108 Abs. 4 GewO 1994 unmittelbar durch die Neugründung veranlasst sind, weil sie zwingend zusammen mit der Verständigung (Übermittlung des Gewerberegisterauszuges) dem Gewerbetreibenden zu übermitteln und daher untrennbar damit verbunden sind, werden sowohl der Antrag auf Ausstellung einer Legitimation als auch die Legitimation selbst von der Befreiung des § 1 Z 1 NeuFöG erfasst.

Die Legitimation nach § 108 Abs. 8 GewO 1994 für die Mitarbeiter des Fremdenführers ist nicht durch die Neugründung veranlasst und steht hierfür daher keine Begünstigung nach § 1 Z 1 NeuFöG zu.

1.1.2. Grunderwerbsteuer (§ 1 Z 2 NeuFöG)

21

Die grunderwerbsteuerrechtliche Begünstigung ist die einzige, die hinsichtlich Neugründung einerseits und Betriebsübertragung (siehe Rz 155 ff) andererseits nicht wortgleich formuliert ist.

22

Eine Grunderwerbsteuerbefreiung nach dem NeuFöG steht bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen unabhängig von einer eventuellen Begünstigung nach dem Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) zu.

23

Die Befreiung von der Grunderwerbsteuer gilt für die Einbringung von Grundstücken auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage unmittelbar im Zusammenhang mit der Neugründung. Eine Befreiung von der Grunderwerbsteuer tritt nur insoweit ein, als eine Grunderwerbsteuer unmittelbar auf den Gründungsvorgang entfällt. Die Grunderwerbsteuer wird somit nur im Fall von Gründungseinlagen von Grundstücken in neu gegründete Gesellschaften nicht erhoben (UFS 05.04.2006, RV/1058-W/05).

Beispiel 1:

Wird ein Grundstück unmittelbar im Zusammenhang mit der Neugründung einer Gesellschaft zu einem Teil auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage in eine Gesellschaft eingebraucht und ein anderer Teil vom Gesellschafter an die Gesellschaft verkauft, so kommt die Befreiung nur für jenen Teil in Frage, für den Gesellschaftsrechte oder Anteile am Vermögen der Gesellschaft gewährt werden. Für den anderen Teil ist jedoch die Grunderwerbsteuer zu erheben.

Beispiel 2:

Die Sacheinlage eines Grundstückes wird zum einen Teil auf das Stammkapital eingebraucht, zum anderen Teil zur Bildung einer nicht gebundenen Kapitalrücklage verwendet. Die Grunderwerbsteuerbefreiung bezieht sich bei einer solchen Sacheinlage nur auf jenen Teil der Einbringung, soweit hierfür Gesellschaftsrechte oder Anteile am Vermögen der Gesellschaft als Gegenleistung gewährt werden.

Keine Befreiung kommt einem Grundstückserwerb zu, der bloß aus Anlass der Neugründung erfolgt.

24

Folgende Voraussetzungen müssen für die Grunderwerbsteuerbefreiung erfüllt sein:

- Vorliegen eines Gesellschaftsvertrages oder einer anderen Urkunde (zB Beilage zum Gesellschaftsvertrag), wenn diese beim Firmenbuchgericht hinterlegt wurde (vgl. OGH 26.09.2007, 7 Ob 129/07g), als Grundlage für die Einbringung des Grundstückes,
- Vorliegen einer Gesellschaft als selbständiger Rechtsträger,
- Übertragung eines Grundstückes durch einen Gesellschafter als Sacheinlage auf die Gesellschaft auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage unmittelbar im Zusammenhang mit der Neugründung der Gesellschaft,

- Gewährung von Gesellschaftsrechten oder Anteilen am Vermögen der Gesellschaft als Gegenleistung für die Einbringung.

25

Folgende Vorgänge fallen nicht unter die Grunderwerbsteuerbefreiung:

- Der Erwerb von Grundstücken aus Anlass der Gründung der Gesellschaft (zB Kauf).
- Die spätere Einlage eines Grundstückes, die nicht unmittelbar im Zusammenhang mit der Neugründung steht.
- Kaufverträge zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, wenn kein Erwerb auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder Anteilen am Vermögen der Gesellschaft vorliegt.
- Die Erbringung weiterer Gegenleistungen neben der Gewährung von Gesellschaftsrechten; wird im Zusammenhang mit der Grundstückseinbringung neben der Gewährung von Gesellschaftsrechten eine weitere Gegenleistung seitens der Gesellschaft erbracht - etwa die Übernahme von Schulden oder die Leistung eines Kaufpreises - , dann besteht insoweit Grunderwerbsteuerpflicht.
- Grundstückserwerbe von anderen Personen als den Gesellschaftern im Zuge der Neugründung (es liegt keine Einbringung auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage vor).

Beispiel 1:

Es wird ein neuer Betrieb in der Rechtsform einer GmbH gegründet. Im Gesellschaftsvertrag wird vereinbart, dass ein Gesellschafter ein Grundstück (Grund und Boden samt Gebäude) in die Gesellschaft einbringt und dafür Gesellschaftsrechte im Wert von 3.000.000 Euro erhält. Dafür würde grundsätzlich Grunderwerbsteuer in Höhe von 3,5% vom Wert der Gegenleistung, somit 105.000 Euro, anfallen. Da es sich dabei aber um eine Gründungseinlage in Form eines Grundstückes handelt, entfällt die Grunderwerbsteuerpflicht.

Beispiel 2:

Kauft die neu gegründete GmbH gleichzeitig ein angrenzendes Grundstück um den Preis von 2.000.000 Euro, dann ist die Grunderwerbsteuer in Höhe von 3,5% (das sind 70.000 Euro) zu entrichten. Die Befreiung gemäß § 1 Z 2 NeuFöG kommt nicht in Betracht, weil es sich um keine Gründungseinlage durch einen Gesellschafter, sondern um einen gewöhnlichen Grundstückskauf handelt.

Beispiel 3:

Nach Eintragung der Gesellschaft ins Firmenbuch bringt ein Gesellschafter eine Liegenschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen in die Gesellschaft ein. Die Neugründung der Gesellschaft erfolgt mit der Eintragung ins Firmenbuch. Nachträgliche Einbringungen stellen keine Gründungseinlagen, sondern Kapitalerhöhungen dar. Da die Befreiung von der Grunderwerbsteuer einen

unmittelbaren Zusammenhang zwischen Einbringung der Liegenschaft und der Neugründung der Gesellschaft voraussetzt, ist in diesem Fall keine Begünstigung möglich.

26

Sind die Voraussetzungen für die Grunderwerbsteuerbefreiung gegeben, dann greift die Befreiung von der Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Z 2 NeuFöG bei Neugründungen ohne beträchtliche Begrenzung. Anderes gilt bei der Betriebsübertragung für die Befreiung von der Grunderwerbsteuer gemäß § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG (siehe Rz 155 ff).

1.1.3. Gerichtsgebühren für Eintragungen in das Firmenbuch (§ 1 Z 3 NeuFöG)

27

Für die Befreiung von den Gerichtsgebühren bezüglich Eingaben und Eintragungen ins Firmenbuch gelten die Ausführungen zu den Stempelgebühren nach dem Gebührengesetz bzw. zur Grunderwerbsteuer sinngemäß (vgl. Rz 5 ff und Rz 21 ff).

28

Die Gerichtsgebühren für die Eintragungen in das Firmenbuch (TP 10 Z I GGG), die unmittelbar im Zusammenhang mit der Neugründung des Betriebes stehen, werden nicht eingehoben. Die Befreiung erstreckt sich auch auf Einzelunternehmen, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Neugründung ins Firmenbuch (mit dem Zusatz "e.U.") eingetragen werden.

Das sind insb. Gerichtsgebühren für folgende Eintragungen:

- des Sitzes,
- der Geschäftsanschriften,
- der Inhaber,
- der persönlich haftenden Gesellschafter,
- der Geschäftsführer,
- der Musterzeichnung.

Nicht gebührenbefreit ist etwa die Gebühr für einen Firmenbuchauszug (TP 10 Z III GGG), es sei denn, dieser ist für die Eintragung in das Gewerberegister zwingend erforderlich (vgl. § 339 Abs. 3 GewO 1994).

Auch die Unterschriftenbeglaubigung durch Gerichte gemäß TP 11 GGG ist mangels Erwähnung in § 1 Z 3 und 4 NeuFöG nicht von der Befreiung umfasst.

1.1.4. Gerichtsgebühren für Eintragungen in das Grundbuch (§ 1 Z 4 NeuFöG)

29

Für die Befreiung von den Gerichtsgebühren bezüglich Eingaben und Eintragungen ins Grundbuch gelten die Ausführungen zu den Stempelgebühren nach dem Gebührengesetz bzw. zur Grunderwerbsteuer sinngemäß (vgl. Rz 5 ff und Rz 21 ff). Diese Befreiung gilt nicht für Betriebsübertragungen (vgl. § 5a Abs. 2 Z 1 NeuFöG). Erfolgt daher die Übertragung von Grundstücken im Rahmen der Übertragung eines Betriebes (vgl. Rz 141 ff), fallen jedenfalls Gerichtsgebühren für die Eintragung in das Grundbuch an.

30

Nach § 1 Z 4 NeuFöG ist Voraussetzung für die Nichterhebung der Gerichtsgebühren für die Eintragung in das Grundbuch die Einbringung von Grundstücken auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage unmittelbar im Zusammenhang mit der Neugründung der Gesellschaft, soweit Gesellschaftsrechte oder Anteile am Vermögen der Gesellschaft als Gegenleistung gewährt werden.

Die Gerichtsgebühr wird somit nur im Fall von Gründungseinlagen von Grundstücken in neu gegründete Gesellschaften nicht erhoben.

31

Auch die Eintragung eines Baurechtes oder eines Superädikates, welche in unmittelbarem Zusammenhang mit der Neugründung eines Betriebes von einem Gesellschafter auf gesellschaftsvertraglicher Basis gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder Anteilen am Vermögen der Gesellschaft eingebracht werden, sind von den Gerichtsgebühren für die Eintragung in das Grundbuch befreit.

32

Auf die Gesellschaft bürgerlichen Rechts ist die Befreiung nicht anwendbar, weil sie nicht grundbuchfähig ist.

33

Nicht befreit sind beispielsweise:

- Pfandrechteintragungen,
- Grundbuchabschriften oder
- Abschriften aus Hilfsverzeichnissen.

1.1.5. Gesellschaftsteuer (§ 1 Z 5 NeuFöG)

34

Bei der Gesellschaftsteuer erstreckt sich die Befreiung auf den Erwerb von Gesellschaftsrechten iSd § 5 Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) an Kapitalgesellschaften unmittelbar im Zusammenhang mit der Neugründung durch den ersten Erwerber.

35

Die Befreiung besteht unabhängig von der Art der Gegenleistung (zB Geldleistung oder Sachleistung). Die Befreiung von der Gesellschaftsteuer kommt kumulativ mit Begünstigungen nach dem Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) oder § 6 KVG zur Anwendung.

36

Als Gesellschaften kommen Kapitalgesellschaften iSd § 4 KVG sowie vergleichbare ausländische Gesellschaften in Betracht.

37

Von der Steuerbefreiung umfasst sind nur jene Einzahlungen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Neugründung der Gesellschaft tatsächlich geleistet werden, unabhängig davon, ob die Gründer einer Kapitalgesellschaft ihrer Einzahlungsverpflichtung zur Gänze oder zum Teil nachkommen. Haben die Gründer der Gesellschaft ihre Einzahlungsverpflichtung nur zum Teil geleistet, sind spätere Resteinzahlungen steuerpflichtig.

Freiwillige Leistungen eines Gesellschafters im Zusammenhang mit der Gesellschaftsgründung sind steuerpflichtig, hingegen fällt ein bedungenes Aufgeld (Agio) für den Ersterwerb der Gesellschaftsrechte unter die Befreiung.

Spätere Kapitalerhöhungen, auch wenn sie bereits bei der Gründung der Gesellschaft vereinbart werden, fallen ebenso nicht mehr unter die Befreiung gemäß § 1 Z 5 NeuFöG (VwGH 23.01.2003, 2002/16/0188), wie die Leistung der Haft- oder Pflichteinlage nach Eintragung der Gesellschaft in das Firmenbuch.

38

Da in der Bestimmung des § 1 NeuFöG ausdrücklich der Gegenstand der Befreiung mit "zur Förderung der Neugründung von Betrieben nach Maßgabe der §§ 2 bis 6" genannt ist, ist nicht jede Neugründung einer Gesellschaft von der Gesellschaftsteuer befreit, sondern muss die Neugründung der Gesellschaft die Neugründung eines Betriebes iSd § 2 NeuFöG bezeichnen. Damit eine Neugründung einer Gesellschaft "zur Förderung der Neugründung eines Betriebes" vorliegt, muss im Zeitpunkt des möglichen Entstehens der Steuerschuld

bereits die Neugründung eines Betriebes bezoagt werden. Alleine durch das Halten einer Beteiligung an einem anderen Unternehmen (Holding) wird keine neue betriebliche Struktur geschaffen, weshalb durch den Erwerb von Anteilen an einer GmbH keine Neugründung iSd § 2 Z 1 NeuFöG erfolgt (UFS 04.06.2004, RV/1720-W/02).

39

Obwohl die Einkünfte einer Kapitalgesellschaft iSd § 7 Abs. 3 KStG 1988 (zB GmbH) stets betriebliche Einkünfte darstellen, ist stets zu prüfen, ob die Tätigkeit für sich genommen unter § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 fällt und ob ein Betrieb durch Schaffung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur geschaffen wird.

1.1.6. Börsenumsatzsteuer (§ 1 Z 6 NeuFöG)

40

Die Börsenumsatzsteuer war im 3. Teil des Kapitalverkehrsteuergesetzes geregelt und wurde mit Bundesgesetz, BGBl. I Nr. 106/1999, mit 1. Oktober 2000 außer Kraft gesetzt (§ 38 Abs. 3a KVG), wodurch die Bestimmung § 1 Z 6 NeuFöG für Rechtsvorgänge, für welche die Steuerschuld nach dem 30. September 2000 entstanden wäre, gegenstandslos geworden ist.

Die Befreiung von der Börsenumsatzsteuer galt für die Einbringung von Wertpapieren (Schuldverschreibungen, Dividendenwerte) auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage unmittelbar im Zusammenhang mit der Neugründung der Gesellschaft.

1.1.7. Lohnabhängige Abgaben (§ 1 Z 7 NeuFöG)

41

Die Befreiungen von bestimmten Lohnabgaben und Lohnnebenkosten nach § 1 Z 7 NeuFöG stehen nur im Zusammenhang mit Neugründungen zu, weil diese Begünstigungen im § 5a Abs. 2 Z 1 NeuFöG für Betriebsübertragungen nicht angeführt sind.

42

Die Befreiung ist nur für das Gründungsjahr vorgesehen. Das Gründungsjahr umfasst in diesem Zusammenhang den Kalendermonat der Neugründung iSd § 3 NeuFöG sowie die darauf folgenden 11 Kalendermonate.

Beispiel:

Die Neugründung erfolgt am 15. Mai 2006. Die Befreiung von den lohnabhängigen Abgaben und Beiträgen erstreckt sich auf den gesamten Mai 2006 und gilt bis zum April des Jahres 2007.

43

Wurden bereits vor dem Monat der Neugründung Arbeitnehmer beschäftigt, sind die lohnabhängigen Abgaben für die während dieser Vorbereitungsphase anfallenden

Arbeitslöhne zu entrichten. Der Zeitraum von 12 Monaten für die Befreiungen von den lohnabhängigen Abgaben beginnt also immer im Kalendermonat der Neugründung.

44

Eine bescheidmäßige Feststellung, ob eine Neugründung iSd NeuFöG vorliegt oder nicht, ist im NeuFöG nicht vorgesehen. Wenn daher ein Arbeitgeber unter Hinweis auf den erstellten amtlichen Vordruck NeuFö 1 den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht berechnet bzw. abführt, hat die Abgabenbehörde gegebenenfalls gemäß § 201 BAO die entsprechenden Abgaben mit Bescheid festzusetzen und darin zu begründen, weshalb die Voraussetzungen des NeuFöG nicht vorliegen.

45

Arbeitnehmer (Dienstnehmer) iSd § 1 Z 7 NeuFöG sind

- Arbeitnehmer iSd § 47 Abs. 1 EStG 1988,
- Personen, die in § 4 Abs. 1 ASVG und § 4 Abs. 4 ASVG genannt sind sowie
- Personen, die an Kapitalgesellschaften iSd § 22 Z 2 EStG 1988 beteiligt sind.

46

Im Kalendermonat der Neugründung sowie in den darauf folgenden 11 Kalendermonaten werden folgende Lohnabgaben nicht erhoben:

- Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen gemäß §§ 41 ff FLAG 1967 von
 - Bezügen gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie
 - Gehältern und sonstigen Vergütungen aller Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988 (zB wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer),
- Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag (Kammerumlage 2; Landeskammerumlage und Bundeskammerumlage) gemäß § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes von Bezügen
 - von Arbeitnehmern iSd § 47 Abs. 1 EStG 1988 sowie
 - von an Kapitalgesellschaften beteiligten Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988 (zB wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer),
- Wohnbauförderungsbeiträge des Dienstgebers gemäß § 3 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Einhebung eines Wohnbauförderungsbeitrages vom Entgelt der in § 4 Abs. 1

ASVG in der ab 1. Jänner 2000 geltenden Fassung genannten Personen (Dienstnehmer, Lehrlinge usw.; jeweils unabhängig davon, ob sie voll- oder teilversichert sind),

- Beiträge zur gesetzlichen Unfallversicherung gemäß § 51 Abs. 1 Z 2 ASVG, §§ 52, 53a und 54 ASVG vom Entgelt der in § 4 Abs. 1 ASVG in der ab 1. Jänner 2000 geltenden Fassung genannten Personen (Dienstnehmer, Lehrlinge, freie Dienstnehmer usw.; jeweils unabhängig davon, ob sie voll- oder teilversichert sind).

Beispiel:

Die Neugründung eines Betriebes erfolgt am 8. September 2006. Ab dem 25. August 2006 ist bereits ein Arbeiter mit einem Lohn iHv 2.300 Euro monatlich für den Neugründer tätig. Ab dem 6. September 2006 ist bereits ein Angestellter beschäftigt. Ab 5. Oktober 2006 werden fünf Arbeiter und mit 10. Jänner 2007 ein Lehrling eingestellt. Die Befreiung von Dienstgeberbeiträgen, Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag, Wohnbauförderungsbeiträgen und Beiträgen zur gesetzlichen Unfallversicherung gilt für

- die Gehälter (laufende Bezüge, Sonderzahlungen) des Arbeiters im Zeitraum vom 1. September 2006 bis 31. August 2007, weil erst ab dem Monat der Neugründung (September) die Befreiung eintritt,
- die Gehälter (laufende Bezüge, Sonderzahlungen) des Angestellten im Zeitraum vom 6. September 2006 bis 31. August 2007,
- die Löhne (laufende Bezüge, Sonderzahlungen) der Arbeiter im Zeitraum vom 5. Oktober 2006 bis 31. August 2007,
- die Lehrlingsentschädigungen (laufende Bezüge, Sonderzahlungen) des Lehrlings im Zeitraum vom 10. Jänner 2007 bis 31. August 2007.

2. Begriff der Neugründung (§ 2 NeuFöG)

47

Das NeuFöG ist auf alle Neugründungen von Betrieben anzuwenden, die nach dem 1. Mai 1999 erfolgt sind. Im Interesse der Neugründung von Betrieben sind für die unmittelbar durch die Gründung veranlassten Vorgänge Steuer- und Gebührenbefreiungen vorgesehen (§ 1 Z 1 bis 6 NeuFöG). Durch die Nichterhebung von bestimmten Lohnnebenkosten (Dienstgeberbeiträge zum Familienlastenausgleichsfonds, Arbeitgeberbeiträge zur Wohnbauförderung, Beiträge zur gesetzlichen Unfallversicherung, Kammerumlage 2) im Jahr der Neugründung des Betriebes kommt es zu einer weiteren Entlastung des Neugründers (§ 1 Z 7 NeuFöG).

48

Ein Betrieb wird neu eröffnet, wenn die für den konkreten Betrieb wesentlichen Betriebsgrundlagen neu geschaffen werden und der Betrieb werbend nach außen in Erscheinung tritt (vgl. Rz 89).

Die Neugründung eines Betriebes ist unter folgenden Voraussetzungen begünstigt:

- Es wird durch Schaffung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur ein Betrieb neu eröffnet, der der Erzielung von betrieblichen Einkünften (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988) dient. Bei Aufnahme einer Betätigung gemäß § 1 Abs. 1 Liebhäbereiverordnung stehen die Begünstigungen des NeuFöG grundsätzlich zu, wogegen sie bei Aufnahme einer Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 Liebhäbereiverordnung zunächst nicht zu gewähren sind (vgl. Rz 54). Keine Neugründung liegt vor, wenn die Betätigung als Vermietung und Verpachtung iSd § 28 EStG 1988 oder als andere außerbetriebliche Tätigkeit erfolgt.
- Die die Betriebsführung innerhalb von 2 Jahren nach der Neugründung beherrschende Person (Betriebsinhaber) hat sich bisher nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt.
- Es liegt keine bloße Änderung der Rechtsform in Bezug auf einen bereits vorhandenen Betrieb vor.
- Es liegt kein bloßer Wechsel in der Person des Betriebsinhabers in Bezug auf einen bereits vorhandenen Betrieb durch eine entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung des Betriebes vor (zu Betriebsübertragungen siehe Rz 141, Rz 173 ff).

- Es wird im Kalendermonat der Neugründung und in den folgenden 11 Kalendermonaten die geschaffene betriebliche Struktur nicht durch Erweiterung um bereits bestehende andere Betriebe oder Teilbetriebe verändert.

Die Neugründereigenschaft muss daher nicht nur subjektiv aus dem Blickwinkel des Neugründers nach der Regel des § 2 Z 2 NeuFöG vorliegen, sondern darüber hinaus muss objektiv ein neuer Betrieb entstehen.

49

Für die Beurteilung, ob eine Neugründung vorliegt, ist das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse zu berücksichtigen. Bei Kauf, Pacht oder Schenkung eines Betriebes in Form der wesentlichen Betriebsgrundlagen sind die Befreiungen des NeuFöG für Neugründungen iDR nicht anwendbar, weil kein neuer Betrieb geschaffen wird, sondern die wesentlichen materiellen und/oder immateriellen Komponenten der jeweiligen betrieblichen Leistung bereits vom Vorbesitzer durch seine unternehmerische Tätigkeit geschaffen worden sind.

Werden hingegen nur einzelne bestimmte Betriebsgegenstände des Vorbesitzers übernommen (vgl. Rz 145), und tätigt der Erwerber dieser Gegenstände umfassende Anschaffungen oder Adaptierungen, sodass nach dem Gesamtbild eine neue betriebliche Struktur geschaffen wird, stehen die Begünstigungen für Neugründungen zu.

Bezüglich der Betriebsübertragung siehe Rz 141 ff.

Beispiel 1:

Die Anmeldung des Handelsgewerbes bei Übernahme des Kundenstocks des verstorbenen Betriebsinhabers durch die Gattin stellt selbst dann keine Neugründung dar, wenn die Betriebsübernahme vorläufig nur de facto durch die Weiterbetreuung des Kundenstocks erfolgt, die formelle Übernahme in vermögensrechtlicher Sicht im Rahmen der Verlassenschaftsabhandlung aber noch aussteht. Jedoch kann eine Begünstigung für eine Betriebsübertragung vorliegen (vgl. Rz 141 ff).

Beispiel 2:

Das zusätzlich zu einem Erzeugungsbetrieb ausgeübte Handelsgewerbe stellt keinen neu gegründeten Betrieb iSd NeuFöG dar, wenn keine zusätzliche betriebliche Struktur (vgl. Rz 55 ff und Rz 163 ff) geschaffen und lediglich die vorhandene Bürostruktur sowie der vorhandene Kundenstock genutzt werden.

Beispiel 3:

A verpachtet an B lediglich die Räumlichkeiten des Gasthauses. Muss B das gesamte Inventar neu anschaffen, so werden die wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht von B übernommen, sondern neu geschaffen. Es liegt eine begünstigte Neugründung vor.

Wird hingegen das Gasthaus samt Inventar (Stühle, Tische, Bar usw.) verpachtet, liegt keine begünstigte Neugründung, unter Umständen jedoch eine begünstigte Betriebsübertragung (vgl. Rz 166, Rz 182 ff) vor.

50

Wird der neu gegründete Betrieb von einer GmbH betrieben, so ist die Eintragung in das Firmenbuch zwar der Beginn der Rechtspersönlichkeit der GmbH, jedoch keineswegs zwingend schon die "Neugründung eines Betriebes" iSd NeuFöG (VwGH 24.04.2002, 99/16/0398). Der Zeitpunkt der Neugründung einer Gesellschaft richtet sich nach den für die jeweilige Gesellschaft geltenden Vorschriften. Zum Zeitpunkt der Neugründung eines Betriebes siehe Rz 87 ff.

51

Mit der Neugründung einer (noch) nicht operativ tätigen GmbH wird mangels Anbietens von Leistungen am Markt kein Betrieb neu gegründet.

Wird eine Kapitalgesellschaft lediglich für den Zweck gegründet, dass diese nach erfolgter Eintragung ins Firmenbuch als ordnungsgemäß registrierte, mit dem gesetzlichen Stammkapital ausgestattete und sofort für operative Geschäftstätigkeiten einsetzbare Gesellschaft weiterverkauft wird (Gründung von in- oder ausländischen Vorratsgesellschaften), liegt zu diesem Zeitpunkt noch keine Neugründung vor.

Bei späterer Schaffung einer betrieblichen Struktur können die Begünstigungen für jene Vorgänge in Anspruch genommen werden, die unmittelbar im Zusammenhang mit der Schaffung der betrieblichen Struktur stehen. Das gilt sowohl für den Gründer der Vorratsgesellschaft als auch für den Erwerber einer Vorratsgesellschaft (Mantelkauf).

Bereits mit der Errichtung der Vorratsgesellschaft angefallene Gebühren, Abgaben und Beiträge werden allerdings nicht rückerstattet.

Beispiel:

A gründet 5 GmbHs auf Vorrat ohne zunächst operativ tätig werden zu wollen. Für diese Neugründungen der 5 Gesellschaften können keine Befreiungen nach dem NeuFöG in Anspruch genommen werden.

A veräußert 4 GmbHs und behält sich eine. Die Erwerber der 4 veräußerten GmbHs schaffen eine neue betriebliche Struktur. Dadurch können sie bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen, die Begünstigungen für die Neugründung in Anspruch nehmen. Die seinerzeit bei der Gründung der GmbH angefallenen Abgaben und Gebühren (zB die Gebühr für die Eintragung in das Firmenbuch) können jedoch nicht rückerstattet werden. Gleiches gilt für A, wenn er mit der verbleibenden GmbH ebenfalls eine neue betriebliche Struktur schafft.

52

Bei der Inanspruchnahme der Befreiungen durch eine ausländische Gesellschaft (zB britische Limited) ist zu unterscheiden, ob es sich bei der Zweigniederlassung um eine Betriebsstätte (vgl. Rz 13) oder einen (Teil-)Betrieb (vgl. Rz 55 ff, Rz 163 ff) handelt.

- Die Neugründung einer Betriebsstätte ist nur dann befreit, wenn diese in unmittelbarem Zusammenhang mit der Neugründung eines Betriebes erfolgt. Von einem unmittelbaren Zusammenhang kann – wenn die Umstände im Einzelfall nicht gegen einen solchen Zusammenhang sprechen – ausgegangen werden, wenn die Eröffnung des Hauptbetriebes und der jeweiligen Betriebsstätte binnen 30 Kalendertagen erfolgt, darüber hinaus ist der unmittelbare Zusammenhang nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Die spätere Eröffnung zusätzlicher Betriebsstätten im Zuge der Ausweitung des Betriebes ist hingegen nicht unmittelbar durch die Neugründung veranlasst und daher nicht befreit.
- Handelt es sich bei der Zweigniederlassung um einen (Teil-)Betrieb, so kann von einer einheitlichen Neugründung – wenn die Umstände im Einzelfall nicht dagegensprechen – dann ausgegangen werden, wenn diese innerhalb von 30 Kalendertagen ab der Eintragung der ausländischen Gesellschaft (zB britischen Limited) im Ausland erfolgt. Bei einer längeren Zeitspanne hat der Betriebsinhaber glaubhaft darzulegen, warum er seiner Absicht, gleichzeitig im Ausland und in Österreich den Betrieb zu eröffnen, nicht in unmittelbarer zeitlicher Abfolge und unverzüglich nachgekommen ist bzw. hat er nachzuweisen, dass ihm dies nicht früher möglich gewesen ist.

53

Keine Neugründung iSd NeuFöG liegt vor, wenn

- ein bestehender Betrieb oder Teilbetrieb übernommen und somit keine neue betriebliche Struktur geschaffen wurde (§ 2 Z 1 NeuFöG, vgl. Rz 61 f);
- ein bloßer Wechsel in der Person (den Personen) des (der) Betriebsinhaber in Bezug auf einen bereits vorhandenen Betrieb vorliegt (§ 2 Z 4 NeuFöG, vgl. Rz 84);
- ein neu gegründeter Betrieb im Kalendermonat der Neugründung oder in den folgenden 11 Kalendermonaten durch Erweiterung um bereits bestehende andere Betriebe oder Teilbetriebe (§ 2 Z 5 NeuFöG, vgl. Rz 85 f) verändert wurde;
- die die Betriebsführung innerhalb von 2 Jahren nach der Neugründung beherrschende Person (Betriebsinhaber) sich in den letzten 15 Jahren vor der Betriebsneugründung in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt hat.

54

Bei einer Betätigung gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993 wird für den Beobachtungszeitraum von 3 Jahren jedenfalls eine Einkunftsquelle unterstellt, weshalb bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen die Begünstigungen des NeuFöG zu gewähren

sind. Stellt sich nach dem Beobachtungszeitraum heraus, dass Liebhaberei vorliegt, führt dies nicht zum Wegfall der seinerzeit gewährten Begünstigungen.

Keine Neugründung eines Betriebes liegt zunächst bei Aufnahme einer Betätigung iSd § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993, vor. Wird nachgewiesen, dass tatsächlich betriebliche Einkünfte erzielt werden, und wurden seinerzeit die Begünstigungen nach dem NeuFöG aus dem Grunde der vermuteten Liebhaberei nicht gewährt, so kann dem hinsichtlich der eingehobenen Abgaben, Beiträge und Gebühren – wenn die sonstigen Voraussetzungen nach dem NeuFöG erfüllt sind – im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten nachträglich Rechnung getragen werden.

2.1. Betriebliche Struktur (§ 2 Z 1 NeuFöG)

2.1.1. Betrieb

55

Der Begriff Betrieb iSd NeuFöG ist deckungsgleich mit dem des EStG 1988. Danach ist unter einem Betrieb die Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Betriebsmittel in einer organisatorischen Einheit zu verstehen (EStR 2000 Rz 409 ff), welcher der Erzielung von betrieblichen Einkünften iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder Einkünfte aus Gewerbebetrieb) dient. Gleichgültig ist dabei, in welcher Rechtsform der Betrieb geführt wird.

56

Ein Betrieb stellt eine selbständige organisatorische Einheit dar. Mehrere Tätigkeiten sind dann als einheitlicher Betrieb anzusehen, wenn sie nach der Verkehrsauffassung organisatorisch, wirtschaftlich oder technisch als Einheit anzusehen sind.

57

Für einen einheitlichen Betrieb sprechen insb. folgende Umstände:

- wirtschaftliche Über- und Unterordnung (zB Herstellungs- und Handelsbetriebe, die miteinander verflochten sind),
- Hilfsfunktionen eines Betriebes gegenüber dem anderen,
- Verwendung gleicher Rohstoffe, gleicher Anlagen und desselben Personals.

Beispiel:

Wird zusätzlich zum Gewerbe eines Unternehmensberaters der Beruf eines Buchhalters angemeldet, so wird dann von einem einheitlichen Betrieb (und damit von keiner Neugründung iSd NeuFöG) auszugehen sein, wenn beide Tätigkeiten am selben Standort und ohne konsequente Trennung in der Ausübung und der Verrechnung

sowie in Ergänzung zueinander (zB gleicher Kundenstock) ausgeübt werden (vgl. VwGH 22.11.1995, 94/15/0154 betreffend Unternehmensberatung und Werbeagentur). Lediglich dann, wenn neben der bloßen Einstellung einer eigenen Dienstnehmerin sowie der Anschaffung einer spezifischen Software auch eine konsequente interne und externe Trennung der beiden Betriebe besteht, kann der Beruf als Buchhalter eine Neugründung iSd NeuFöG darstellen.

58

Ein einheitlicher Betrieb kann bei Erfüllung der Voraussetzungen bspw. in folgenden Fällen vorliegen:

- Kfz-Handel - Kfz-Reparaturwerkstätte,
- Tischlerei - Leichenbestattung,
- Weinbau - Weinhandel,
- Unternehmensberatung - ergänzende Werbeagentur.

59

Gegen das Vorliegen eines einheitlichen Betriebes sprechen insb. folgende Umstände:

- es liegt keine wirtschaftliche Über- und Unterordnung vor,
- es werden unterschiedliche Rohstoffe bearbeitet und verwendet,
- es werden unterschiedliche Anlagen und unterschiedliches Personal verwendet.

60

Kein einheitlicher Betrieb, sondern mehrere Betriebe sind bspw. in folgenden Fällen anzunehmen:

- Kleidererzeugung - Lebensmittelhandel,
- Bäckerei - Gastwirtschaft bei räumlicher Trennung, unterschiedlichem Personal und unterschiedlichen Betriebseinrichtungen,
- Appartementvermietung und Frühstückspension in verschiedenen Orten und mit verschiedenem Personal,
- Tischlerei – Schlosserei.

2.1.2. Schaffung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur

61

Die Schaffung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur ist anzunehmen, wenn die wesentlichen Grundlagen zu einem bisher nicht vorhandenen Betrieb verdichtet werden.

Unbeachtlich ist, durch welche Rechtsgeschäfte (zB Kauf, Tausch, Schenkung, Miete) die wesentlichen Grundlagen zu einem Betrieb zusammengefasst werden.

62

Alleine durch das Halten einer Beteiligung an einem anderen Unternehmen, wird keine neue betriebliche Struktur geschaffen (UFS 04.06.2004, RV/1720-W/02). Die bloße Vornahme innerbetrieblicher Umstrukturierungsmaßnahmen sowie die Anschaffung neuer Drucksorten und Software reichen bei Verwendung des gleichen Personals, der gleichen Betriebseinrichtungen, derselben Standorte usw. nicht aus, um schon von der Schaffung einer neuen betrieblichen Struktur sprechen zu können.

63

Wenn durch den Übergang der wesentlichen Betriebsmittel der Erwerber in die Lage versetzt wurde, die Tätigkeit ohne weiteres fortzusetzen, kann von der Schaffung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur nicht mehr gesprochen werden. In diesem Fall liegt keine Neugründung, möglicherweise jedoch eine begünstigte Betriebsübertragung vor.

Beispiel 1:

Es werden Geschäftsräumlichkeiten gemietet, in denen bisher ein Schnellimbiss betrieben wurde. Für die gänzliche kostenintensive Umgestaltung des Lokals werden Baugenehmigungen benötigt. Ob die durchgeführten Adaptierungsmaßnahmen jenes Ausmaß erreichen, welches die Annahme der Schaffung einer neuen Betriebsstruktur zulässt, hängt vom Gesamtbild der Verhältnisse ab. Dabei kommt insb. den Fragen, ob und wie massiv die Gasträumlichkeiten neu gestaltet werden bzw. ob die Mietrechte an den Geschäftsräumlichkeiten originär erworben werden, besondere Bedeutung zu. Das Erfordernis der Durchführung eines baubehördlichen Verfahrens stellt jedoch ein Indiz für eine wesentliche Veränderung der baulichen Struktur dar und spricht somit für eine Neugründung.

Beispiel 2:

Mehrere Rechtsanwälte schließen sich nach der Eintragung in die Liste der Rechtsanwälte auf Dauer zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts zusammen. In diesem Fall stehen die Begünstigungen nach dem NeuFöG zu, wenn sich noch keiner in vergleichbarer Art betrieblich betätigt hat.

Beispiel 3:

Ein Rechtsanwalt erhält anlässlich der Eintragung in die Liste der Rechtsanwälte von seiner Mutter die Kanzlei übertragen. Die Begünstigungen für die Betriebsübertragung stehen zu, da sich der Sohn bisher nicht in vergleichbarer Art betrieblich betätigt hat und ein Wechsel der Person des Betriebsinhabers erfolgte.

Nach einem Jahr gründet er gemeinsam mit früheren Studienkollegen eine Rechtsanwalts-GmbH, an der er mit 20% beteiligt ist. Diese Beteiligung führt bei ihm zu keiner Stellung als Betriebsinhaber. Sofern die übrigen Gesellschafter die Voraussetzungen für die begünstigte Übertragung eines Betriebes erfüllen, stehen für die Gründung der Rechtsanwalts-GmbH die Begünstigungen für Betriebsübertragungen zu. Allerdings hat der Sohn durch die Einbringung seiner – von der Mutter

übernommenen – Kanzlei diese innerhalb von 5 Jahren nach der Übergabe übertragen, wodurch der Eintritt der Wirkungen gemäß § 5a Abs. 2 Z 3 NeuFöG nachträglich entfällt und er hiermit die für die Betriebsübertragung von der Mutter in Anspruch genommenen Begünstigungen wieder verliert.

2.1.3. Wesentliche Betriebsgrundlagen

64

Ein Betrieb wird neu eröffnet, wenn die für den konkreten Betrieb wesentlichen Grundlagen neu geschaffen werden (EStR 2000 Rz 5507 bis Rz 5563).

Je nach Art des Betriebes sind bspw. folgende Betriebsgrundlagen wesentlich:

Betriebliche Einkunftsquelle	Wesentliche Betriebsgrundlage
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	Betriebsgebäude, Maschinen, ausreichende landwirtschaftlich nutzbare Fläche, Waldbesitz
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	Kundenstock (Klienten- bzw. Patientenstock), eventuell auch besondere Geschäftsausstattung (zB Geräte eines Röntgenologen; vgl. VwGH 28.05.1997, 94/13/0032).
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	<ul style="list-style-type: none"> ▪ bei ortsgebundenen Tätigkeiten (zB Hotels, Restaurants): Grundstück, Gebäude, Einrichtung ▪ bei kundengebundenen Tätigkeiten (zB Großhandel, Handelsvertretungen, Telefonmarketing): Kundenstock, sonstige Geschäftsverbindungen ▪ bei Produktionsunternehmen: Betriebsräume, Maschinen, Einrichtung, Produktionsgebäude ▪ bei Einzelhandelsunternehmen: Geschäftsräume, Inventar, Warenlager ▪ bei Transportunternehmen: Konzession, Fuhrpark, Einrichtungen ▪ bei Dachdeckungsunternehmen: Standort, Fuhrpark, sonstige Anlagegüter, Lager

65

Arbeitskräfte gehören grundsätzlich nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen. Die Übernahme der Arbeitskräfte kann allerdings ein Indiz für die Weiterführung bzw. Übertragung eines existierenden (Teil-)Betriebes sein. Als wesentliche Betriebsgrundlage werden sie aber dann anzusehen sein, wenn die geschäftliche Tätigkeit gerade auf die fachliche Qualifikation der Mitarbeiter aufbaut und diese nicht oder nur schwer ersetzbar sind.

Beispiel:

Wenn der Sohn keine anderen der bisher zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zählenden Mittel vom väterlichen Betrieb übernommen hat, und er an einem anderen Ort durch bauliche Maßnahmen und Anschaffung eines Fuhrparks eine neue betriebliche Struktur schafft, so kann allein die Übernahme der Mitarbeiter des väterlichen Betriebes nicht gegen die Neugründung eines Betriebes sprechen.

Kundenstock**66**

Ein Kundenstock stellt nur dann eine wesentliche Betriebsgrundlage dar, wenn es sich um gefestigte Kundenbeziehungen handelt, wie dies zB bei bestimmten freiberuflichen Betrieben (Rechtsanwälte, Wirtschaftstreuhänder, Ärzte) der Fall ist. Derartige (zB vertraglich abgesicherte) Kundenbeziehungen sind im gastgewerblichen Bereich jedoch nicht gegeben.

Kraftfahrzeug**67**

Ob ein Kraftfahrzeug zu den wesentlichen Grundlagen des Betriebes gehört, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls und ergibt sich einerseits aus der Art des Betriebes und andererseits nach der Funktion des Kraftfahrzeuges innerhalb des konkreten Betriebes. Nähere Ausführungen dazu enthalten die EStR 2000 Rz 5507 bis Rz 5563. Unbestritten stellt ein Kraftfahrzeug bei folgenden Betrieben eine wesentliche Betriebsgrundlage dar:

- Autobusunternehmen
- Unternehmen mit einer Gewerbeberechtigung zur "Veranstaltung von Gesellschaftsfahrten"
- Transportunternehmen
- Taxi- und Mietwagenunternehmen
- Land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, soweit es sich um Traktoren und Anhänger, land- und forstwirtschaftliche Spezialfahrzeuge und sonstige landwirtschaftliche Maschinen und Geräte handelt

68

Die Zulassung eines Kfz für die Ausübung der beruflichen Tätigkeit eines Arztes ist kein durch die Neugründung unmittelbar veranlasster Vorgang, sondern dient der Gründung bloß mittelbar, weil die Zulassung eines Kfz zwar zweckdienlich für die Ausübung des Berufes aber für die Gründung der Arztpraxis nicht erforderlich ist.

Wunschkennzeichen

69

Ein Wunschkennzeichen stellt niemals eine wesentliche Betriebsgrundlage dar.

Beispiele:

70

Beispiel 1:

Durch die Einmietung in ein Shopping Center oder einen Gewerbe park wird lediglich ein Teil der sachlichen Betriebsmittel übernommen und nicht wie bei der Übertragung eines vorhandenen Betriebes eine komplette betriebliche Struktur. Daher wird auch bei Einmietung in ein Shopping Center oder einen Gewerbe park idR eine bisher nicht vorhandene betriebliche Struktur erst durch die Zusammenfassung mit anderen Betriebsmitteln bzw. Arbeitskräften neu geschaffen. Eine Neugründung ist dann – bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des NeuFöG – gegeben.

Beispiel 2:

Die wesentliche Betriebsgrundlage bei einem Finanzdienstleister ist der Kundenstock. Ist daher die betriebliche Betätigung des Finanzdienstleisters auf die Schaffung eines neuen Kundenstocks gerichtet, liegt grundsätzlich eine Neugründung vor. Auf den Umfang der neu geschaffenen Betriebsgrundlagen kommt es nicht an, sondern ob die Betätigung nach dem Gesamtbild der Erzielung von betrieblichen Einkünften (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988) oder der Erzielung von Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988) dient (vgl. Rz 121 ff).

Beispiel 3:

Bei Einzelhandelsbetrieben zählen zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen die Geschäftsräume, das Inventar und das Warenlager (VwGH 13.03.1991, 87/13/0190). Werden nur Teile davon übernommen, dann sind diese Umstände bezogen auf den konkreten Betrieb zu bewerten und allfällige weitere Indizien in die Beurteilung mit einzubeziehen.

Beispiel 4:

Werden von früher ebenfalls als Verkaufslokal (Boutique) verwendeten Geschäftsräumen nur die Geschäftsräume übernommen und wieder eine Boutique neu eröffnet, Inventar und Warenlager hingegen neu dazugekauft, liegt ein neu gegründeter Betrieb vor.

Werden neben den Geschäftsräumen auch Teile des Inventars übernommen, nicht hingegen das Warenlager, ist für die Beurteilung allenfalls die Frage nach der Übernahme von Arbeitnehmern mitentscheidend. Erfolgt also in diesem Fall auch die Übernahme der Arbeitnehmer, liegt keine Neugründung vor.

Beispiel 5:

Zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Restaurants zählen (vgl. EStR 2000 Rz 5528) die Betriebsräumlichkeiten, das Betriebsgrundstück und die komplette Einrichtung (Investitionsablösen) sowie die Mietrechte am Geschäftslokal; nicht wesentlich sind hingegen das Warenlager, das Personal, Kundenstock, Forderungen und Verbindlichkeiten.

Werden die Betriebsräumlichkeiten gepachtet und die Einrichtung inkl. Geschirr und Geräte erworben, dann werden bereits bestehende Betriebsgrundlagen übernommen bzw. weitergeführt und somit die Voraussetzungen einer Betriebsneugründung nicht

erfüllt (vgl. VwGH 19.09.1995, 95/14/0038). Eine begünstigte Betriebsübertragung kann jedoch vorliegen.

2.2. Betriebsinhaber (§ 2 Z 2 NeuFöG)

2.2.1. Beherrschende betriebliche Betätigung des Betriebsinhabers

71

Betriebsinhaber ist die die Betriebsführung beherrschende natürliche oder juristische Person. Betriebsinhaber iSd § 2 Z 2 und § 5a NeuFöG sind ungeachtet allfälliger gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen:

- Einzelunternehmer,
- unbeschränkt haftende Gesellschafter von Personengesellschaften (zB Gesellschafter einer OG, Komplementäre einer KG),

Beispiel:

Wird eine Landwirtschaft von 2 Ehegatten gemeinsam betrieben, liegt – wenn keine andere Gesellschaftsform gewählt wird – eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts vor (EStR 2000 Rz 5821). Die unbeschränkt haftenden Gesellschafter von Personengesellschaften sind Betriebsinhaber.

- beschränkt haftende Gesellschafter von Personengesellschaften, wenn sie entweder zu mindestens 50% am Vermögen der Gesellschaft beteiligt sind oder wenn sie zu mehr als 25% am Vermögen der Gesellschaft beteiligt und zusätzlich zur Geschäftsführung befugt sind (zB Kommanditist einer KG ist mit 50% am Vermögen der Gesellschaft beteiligt oder mit 30% und zusätzlich mit der Geschäftsführung betraut),
- Gesellschafter von Kapitalgesellschaften (zB Gesellschafter einer AG oder GmbH), wenn sie entweder zu mindestens 50% am Vermögen der Gesellschaft beteiligt sind oder wenn sie zu mehr als 25% am Vermögen der Gesellschaft beteiligt und zusätzlich zur Geschäftsführung befugt sind. Ein Geschäftsführer ohne eine solche Beteiligung ist kein Betriebsinhaber nach den Bestimmungen des NeuFöG (VwGH 25.01.2007, 2006/16/0155).

72

Erfolgt eine Betriebsneugründung durch mehrere Personen, können die Begünstigungen des NeuFöG nur gewährt werden, wenn die Voraussetzungen bezüglich aller neuen Betriebsinhaber erfüllt sind. Darüber hinaus kann die Begünstigung nur von jenen Betriebsinhabern in Anspruch genommen werden, welche den amtlichen Vordruck (NeuFö 1 bei Neugründungen oder NeuFö 3 bei Betriebsübertragungen) ordnungsgemäß vorlegen.

73

Hinsichtlich der Beteiligung am Vermögen der Gesellschaft sind unmittelbare Beteiligungen und mittelbare Beteiligungen durch Treuhänder zusammenzurechnen.

Bei einer Treuhandschaft werden die Gesellschaftsanteile dem Treuhandgeber mittelbar zugerechnet, weil bei diesem wirtschaftlich betrachtet das Eigentum verbleibt. Dem Treuhänder – dieser ist zwar zivilrechtlicher, nicht jedoch wirtschaftlicher Eigentümer der übertragenen Anteile – können diese Anteile nicht zugerechnet werden. Dies gilt sowohl für die stille (verdeckte) als auch für die offene Treuhandschaft.

Beispiel:

Ein Gesellschafter war mit 19% Gesellschafter einer GmbH und hielt weitere 19% als Treuhänder für eine andere Person. Dieser Sachverhalt wurde mit Notariatsakt festgehalten und auch dem Finanzamt mitgeteilt. Im Firmenbuch war der Gesellschafter mit 38% Gesellschaftsanteil und als handelsrechtlicher Geschäftsführer eingetragen. Nunmehr möchte er sich in der gleichen Branche als Einzelunternehmer selbstständig machen. Da die in Treuhandschaft gehaltenen 19% dem Treugeber zugerechnet werden, kommt dem Gesellschafter die Stellung eines Betriebsinhabers nicht zu und kann dieser daher bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen die Befreiungsbestimmung des NeuFöG in Anspruch nehmen.

Wird ein Betrieb durch eine Gesellschaft gegründet, an der eine andere Gesellschaft wesentlich beteiligt ist (siehe Rz 71), ist zu untersuchen, ob an dieser Gesellschaft ein Gesellschafter (unmittelbar oder über weitere wesentlich beteiligte Gesellschaften) wesentlich beteiligt ist (siehe Rz 71), der sich in der Vergangenheit bereits beherrschend betrieblich betätigt hat (siehe Rz 79 ff). In diesem Fall liegt keine durch das NeuFöG begünstigte Neugründung vor.

Beispiel:

Der Gesellschafter A und die GmbH X gründen die GmbH Y (Betriebsgegenstand: Einzelhandel mit Einrichtungsgegenständen), an der sie jeweils zu 50% beteiligt sind. Die GmbH X steht zu 100% im Eigentum des Gesellschafters B, der bis vor 2 Jahren einen Einzelhandel mit Einrichtungsgegenständen betrieben hat. Da der Gesellschafter B über die GmbH X zu mindestens 50% am Vermögen der GmbH Y beteiligt ist und sich dieser innerhalb der letzten 15 Jahre schon beherrschend betrieblich betätigt hat, liegt keine begünstigte Neugründung iSd NeuFöG vor.

2.2.2. Vergleichbare betriebliche Betätigung des Betriebsinhabers

74

Eine vergleichbare betriebliche Betätigung des Betriebsinhabers liegt vor, wenn sie in dieselbe Klasse im Sinne der Systematik der Wirtschaftstätigkeiten (ÖNACE in der geltenden Fassung, herausgegeben von der Bundesanstalt Statistik Österreich) einzuordnen ist. Die Beurteilung hat nach der im Zeitpunkt der Neugründung jeweils geltenden Fassung der

ÖNACE zu erfolgen. Hat ein Betrieb mehrere Betriebsgegenstände und fallen diese in unterschiedliche Klassen, dann liegt keine Neugründung vor, wenn in einem dieser Betriebsgegenstände eine vergleichbare Tätigkeit gegeben ist.

75

Die Einstufung in eine Klasse der Systematik der Wirtschaftstätigkeiten (ÖNACE in der geltenden Fassung, herausgegeben von der Bundesanstalt Statistik Österreich) ist anhand des Betriebsgegenstandes im Rahmen der Beratung (durch die zuständige Berufsvertretung oder die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft) bzw. der Erstellung der Erklärung der Neugründung durch den Betriebsinhaber vorzunehmen.

Beispiel 1:

A gründet gemeinsam mit B eine OG (Betriebsgegenstand: Einzelhandel mit Einrichtungsgegenständen). A war bis kurz vor der Betriebseröffnung Komplementär einer KG mit dem Betriebsgegenstand Einzelhandel mit Möbeln. A war also bereits innerhalb der letzten 15 Jahre als Betriebsinhaber tätig. Daher ist zu prüfen, ob diese bisherige Tätigkeit mit der neuen Tätigkeit vergleichbar ist. Die bisherige Tätigkeit (Einzelhandel mit Möbeln) fällt nach der im Zeitpunkt der Betriebsgründung geltenden ÖNACE 1995 in die Klasse GA 52.44. Die neue Tätigkeit (Einzelhandel mit Einrichtungsgegenständen) fällt ebenfalls in die Klasse GA 52.44. Eine Neugründung iSd NeuFöG liegt daher nicht vor.

Beispiel 2:

Die A-AG, eine Publikumsgesellschaft mit Sitz in München, gründet in Österreich eine Tochtergesellschaft, die B-GmbH, an der sie zu 100% beteiligt ist. Betriebsgegenstand beider Unternehmen ist die Herstellung von pharmazeutischen Grundstoffen. Da der Betriebsinhaber (die A-AG) bereits bisher als Betriebsinhaber in vergleichbarer Art tätig war, liegt keine Neugründung iSd NeuFöG vor.

76

Tätigkeiten als Angestellte in der gleichen Branche sind nicht maßgeblich.

Beispiel:

Neben der Anstellung im väterlichen Tischlerbetrieb eröffnet die Tochter einen eigenen Tischlerbetrieb. Hierfür steht die Neugründungsförderung zu.

77

Da es bei Vereinen keine die Betriebsführung beherrschende Person iSd § 2 Abs. 2 NeugründungsVO, BGBI. II Nr. 278/1999, gibt, ist bei der Frage nach der vergleichbaren bisherigen Tätigkeit lediglich zu prüfen, ob sich derselbe Verein bereits früher in vergleichbarer Art betrieblich betätigt hat. Analog dazu ist auch zB bei einer Publikums-AG oder bei einer GmbH mit Beteiligungen von nicht mehr als 25% je Gesellschafter die Gesellschaft selbst als Betriebsinhaber iSd NeuFöG anzusehen.

78

Die die Betriebsführung innerhalb von 2 Jahren nach der Neugründung beherrschende Person (Betriebsinhaber) darf gemäß § 2 Abs. 3 NeugründungsVO, BGBl. II Nr. 278/1999, weder im Inland noch im Ausland innerhalb der letzten 15 Jahre vor dem Zeitpunkt der Neugründung als Betriebsinhaber eines Betriebes in vergleichbarer Art tätig gewesen sein. Unbeachtlich ist auch, ob diese Tätigkeit in der Vergangenheit mit oder ohne Gewerbeberechtigung ausgeübt wurde.

Beispiel 1:

Ein bisher in der BRD tätiger Architekt (Einzelunternehmen) lässt sich in Österreich nieder. Für die Gründung des Einzelunternehmens in Österreich steht die Begünstigung nicht zu, weil er sich als Betriebsinhaber bereits in der BRD (innerhalb der letzten 15 Jahre) in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt hat.

Beispiel 2:

Der zu 40% an der neu gegründeten KG beteiligte Kommanditist hatte sich bereits als Betriebsinhaber in vergleichbarer Art betrieblich betätigt. Da er nicht mit der Geschäftsführung betraut ist, ist er im Zeitpunkt der Gesellschaftsneugründung nicht als Betriebsinhaber (vgl. Rz 71) anzusehen. Seine bisherige Betätigung steht der Anwendung der Begünstigungen nach § 1 NeuFöG nicht entgegen.

Sämtliche Begünstigungen entfallen rückwirkend (vgl. Rz 137 ff), wenn der Kommanditist innerhalb von 2 Jahren nach der Neugründung der KG

- auch zum Geschäftsführer bestellt wird oder
- dieser seine Beteiligung auf mindestens 50% erhöht.

Beispiel 3:

Bei Neugründung der GmbH hat sich keine die Betriebsführung beherrschende Person bisher in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt. Innerhalb von 2 Jahren werden Anteile der GmbH an eine Person abgetreten, die nun auf Grund der mindestens 50% Beteiligung an der Gesellschaft oder auf Grund einer Beteiligung von mehr als 25% an der Gesellschaft und zusätzlicher Befugnis zur Geschäftsführung als Betriebsinhaber anzusehen ist (siehe Rz 71). Dieser neue Gesellschafter hat sich innerhalb von 15 Jahren – gerechnet seit Neugründung der GmbH (siehe Rz 87 f) – schon bisher in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt. Sämtliche Begünstigungen entfallen rückwirkend (siehe Rz 137 ff).

79

Tätigkeiten, die bereits vor mehr als 15 Jahren (gerechnet vom Zeitpunkt der Neugründung) aufgegeben wurden, sind für die Beurteilung der Neugründung unbeachtlich. Die 15-Jahres-Frist wird vom Zeitpunkt der Neugründung rückgerechnet (= Beurteilungszeitraum).

Beispiel:

Die Neugründung des Betriebes erfolgt im Monat April 2006. Als Beurteilungszeitraum für die 15-Jahres-Frist ergibt sich somit der Zeitraum von April 1991 bis März 2006.

Variante 1:

Im Juni 2007 erlangt eine Person die Stellung eines Betriebsinhabers, die sich bereits von Jänner 1991 bis Dezember 1995 in vergleichbarer Art betrieblich beherrschend betätigt hat; das ist für die Zeit von April 1991 bis Dezember 1995 innerhalb von 15 Jahren vor dem Zeitpunkt der Neugründung.

Da sich innerhalb von 2 Jahren nach der Neugründung eine die Betriebsführung beherrschende Person bereits in vergleichbarer Art betrieblich betätigt hat, stehen die Begünstigungen des NeuFöG für die Neugründung nicht zu. Die anlässlich der Neugründung in Anspruch genommenen Begünstigungen fallen nachträglich weg und der Betriebsinhaber hat diesen Wegfall allen betroffenen Behörden mitzuteilen (§ 5 NeuFöG).

Variante 2:

Im Juni 2007 erlangt eine Person die Stellung eines Betriebsinhabers, die sich von Juli 1987 bis März 1991 in vergleichbarer Art betrieblich beherrschend betätigt hat. Da diese betriebliche Betätigung länger zurückliegt als 15 Jahre vor dem Zeitpunkt der Neugründung, kommt es zu keinem nachträglichen Entfall der Wirkungen des § 1 NeuFöG, weil Tätigkeiten vor April 1991 unbeachtlich sind.

80

Sind mehrere Personen als Betriebsinhaber eines Betriebes anzusehen und war davon zumindest eine innerhalb der letzten 15 Jahre vor dem Zeitpunkt der Neugründung als Betriebsinhaber eines Betriebes vergleichbarer Art tätig, dann liegt keine Neugründung iSd NeuFöG vor und keinem der Betriebsinhaber kommen die Begünstigungen des NeuFöG zu.

Beispiele zur beherrschenden betrieblichen Betätigung und zur vergleichbaren betrieblichen Betätigung

81

Beispiel 1:

Der Gesellschafter A ist an der neu gegründeten X-GmbH (Tischlerei) zu 20% beteiligt. B ist mit 30% an der X-GmbH beteiligt und ist so wie Gesellschafter A mit der Geschäftsführung betraut. Die restlichen 50% an der X-GmbH hält die Y-GmbH (ebenfalls Tischlerei), an der A zu 100% beteiligt ist. A ist daher zu insgesamt 70% an der X-GmbH beteiligt (20% unmittelbar und 50% mittelbar).

Da A zu mehr als 50% an der X-GmbH beteiligt ist, ist er als Betriebsinhaber der neu gegründeten X-GmbH anzusehen. Nachdem A auch an der bestehenden Y-GmbH zu 100% beteiligt ist, ist er auch als Betriebsinhaber der Y-GmbH anzusehen. Hinsichtlich der X-GmbH liegt keine Neugründung iSd NeuFöG vor, weil die seit längerem bestehende Y-GmbH bereits in vergleichbarer Weise tätig ist (ebenfalls Tischlerei). Dieser Umstand ist ungeachtet dessen, dass Gesellschafter B noch nicht in vergleichbarer Art beherrschend tätig war, auch für diesen begünstigungsschädlich, weil A in den letzten 15 Jahren bereits in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich tätig war.

Beispiel 2:

Es wird eine GmbH mit drei Gesellschaftern errichtet, an der mindestens ein Gesellschafter beteiligt ist, der bereits im geplanten Geschäftsfeld selbstständig tätig war. Dieser ist zwar zunächst zwischen 25% und 50% an der Gesellschaft beteiligt, übt

aber keine Geschäftsführung aus. In diesem Fall steht die Begünstigung für die neue GmbH nach dem NeuFöG zu. Übernimmt nun der Gesellschafter innerhalb von 2 Jahren auch die Geschäftsführung und liegt die früher ausgeübte vergleichbare Betätigung innerhalb von 15 Jahren vor der Neugründung der GmbH, so entfällt nachträglich die Begünstigung und der Betriebsinhaber hat diesen Umstand allen vom Wegfall der Begünstigung betroffenen Behörden mitzuteilen.

Beispiel 3:

A war bisher als Angestellte in einem Frisiersalon tätig. Sie eröffnet nun als Einzelunternehmerin einen eigenen Frisiersalon. Es liegt eine Neugründung iSd NeuFöG vor, weil A bisher nicht Betriebsinhaberin war.

Beispiel 4:

A war in den Jahren 1970 bis 1980 Inhaber eines Hotels. Nach Aufgabe des Gasthofes war er von 1981 bis 1999 als Kommanditist mit 20% an einer Hotel KG beteiligt. Im Jahr 2007 eröffnet er als Einzelunternehmer ein Hotel. Da A innerhalb der letzten 15 Jahre nicht als Betriebsinhaber tätig war, liegt eine Neugründung iSd NeuFöG vor.

2.3. Änderung der Rechtsform (§ 2 Z 3 NeuFöG)

82

Keine Neugründung liegt vor, wenn ein bereits existierender Betrieb bloß unter einer neuen Rechtsform geführt wird. Dies ist bspw. dann der Fall, wenn unter der neuen Rechtsform die für den konkreten Betrieb wesentlichen Betriebsgrundlagen weitergeführt werden oder wenn ein bereits vorhandener Betrieb in eine – wenn auch neu gegründete – Kapitalgesellschaft eingebbracht wird. Welche Betriebsgrundlagen für den jeweiligen Betrieb als wesentlich anzusehen sind, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls (vgl. Rz 64).

Ob die Änderung der Rechtsform unter Anwendung der Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes erfolgt, ist dabei irrelevant.

83

Erfolgt gleichzeitig mit der Änderung der Rechtsform ein Wechsel in der Person des Betriebsinhabers, kann eine begünstigte Betriebsübertragung vorliegen (vgl. Rz 141, Rz 173 ff.).

Wird mit einzelnen Wirtschaftsgütern aus einem bestehenden Betrieb oder mit nicht wesentlichen Betriebsgrundlagen ein neuer Betrieb geschaffen, kann eine begünstigte Neugründung nach dem NeuFöG vorliegen.

Beispiel:

Ein Rechtsanwalt gründet innerhalb von 2 Jahren nach Neugründung seiner Kanzlei gemeinsam mit früheren Studienkollegen eine Rechtsanwalts-GmbH, an der er mit 25% beteiligt ist und in welche er seine Kanzlei einbringt. Diese Beteiligung führt bei ihm zu keiner Stellung als Betriebsinhaber, weil er nicht zu mehr als 25% beteiligt ist.

Sofern die übrigen Gesellschafter die Voraussetzungen für die begünstigte Übertragung eines Betriebes erfüllen, stehen für die Gründung der Rechtsanwalts-GmbH die Begünstigungen für Betriebsübertragungen zu.

Erfüllt mindestens einer der Betriebsinhaber die Voraussetzungen nicht (zB weil er sich bereits innerhalb der letzten 15 Jahre in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt hat), steht keine Begünstigung für die Übertragung der Kanzlei an die GmbH zu.

Hat der Rechtsanwalt für die seinerzeitige Gründung seiner Kanzlei die Begünstigungen als Neugründer in Anspruch genommen, fallen die in Anspruch genommenen Begünstigungen für die Neugründung der Kanzlei nachträglich weg, weil § 2 Z 2 NeuFöG nicht erfüllt ist.

2.4. Wechsel in der Person des Betriebsinhabers (§ 2 Z 4 NeuFöG)

84

Ein Wechsel der Person des Betriebsinhabers stellt keine Neugründung dar; jedoch kann eine begünstigte Betriebsübertragung vorliegen (siehe Rz 173 ff).

2.5. Betriebserweiterung (§ 2 Z 5 NeuFöG)

85

Kommt es zu einer Erweiterung eines neu gegründeten Betriebes um bereits bestehende andere Betriebe oder Teilbetriebe, stehen die Befreiungen weder für den neu gegründeten noch für den damit verbundenen Betrieb zu. Relevant sind nur Veränderungen im Kalendermonat der Neugründung und in den folgenden 11 Kalendermonaten (zur Meldepflicht vgl. Rz 137 ff).

86

Ob ein einheitlicher Betrieb vorliegt, ist nach der Verkehrsauffassung unter Berücksichtigung der objektiven organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung zwischen den einzelnen Betrieben zu beurteilen (UFS 29.11.2005, RV/0406-L/03). Merkmale für einen einheitlichen Betrieb sind zB ein Verhältnis wirtschaftlicher Über- und Unterordnung oder die Verwendung gleicher Rohstoffe, gleicher Anlagen und desselben Personals (siehe Rz 56 f).

Es ist nicht schädlich, wenn die Erweiterung um einen eigenen – neu geschaffenen – (Teil-)Betrieb erfolgt. Hingegen ist es schädlich, wenn der neu gegründete Betrieb um eine Betriebsstätte erweitert wird, bei der es sich um einen bereits bestehenden (Teil-)Betrieb iSd NeuFöG handelt und dieser lediglich unter die Leitung des neu gegründeten Betriebes gestellt wird (vgl. Rz 85 und Rz 164 ff).

Beispiel:

Ein Rechtsanwalt hat unter Inanspruchnahme der Begünstigungen nach dem NeuFöG eine Kanzlei gegründet. Da sich in der Nachbargemeinde keine Anwaltskanzlei befindet, mietet er Räumlichkeiten an, in denen er eine Sprechstelle einrichtet. Bei dieser Sprechstelle handelt es sich um keine Erweiterung um einen bereits bestehenden Betrieb, sondern um eine weitere Betriebsstätte, die für die in Anspruch genommenen Begünstigungen nicht schädlich ist.

In dem Fall, dass der Rechtsanwalt zur Einrichtung einer Sprechstelle eine fremde bereits bestehende Kanzlei übernimmt, fallen die seinerzeitigen Begünstigungen für die Neugründung seiner Kanzlei nachträglich weg, weil es sich hierbei um eine Erweiterung um einen bereits bestehenden Betrieb handelt.

3. Zeitpunkt der Neugründung (§ 3 NeuFöG)

87

Die Bestimmungen des § 3 NeuFöG für Neugründungen sind auf Betriebsübertragungen iSd § 5a NeuFöG sinngemäß anzuwenden (§ 5a Abs. 2 Z 1 NeuFöG).

88

Der Zeitpunkt der Neugründung ist für folgende Fristenberechnungen von Bedeutung:

- Erfüllung der 15-Jahres-Frist beim neuen Betriebsinhaber (siehe Rz 78)
- Beginn des Zeitraumes für die Befreiung von lohnabhängigen Abgaben und Beiträgen (vgl. Rz 42 ff)
- Meldeverpflichtung (siehe Rz 137 ff)
- Zeitlicher Anwendungsbereich (siehe Rz 201)

Werbend nach außen in Erscheinung treten

89

Als Kalendermonat der Neugründung gilt jener, in dem der Betriebsinhaber erstmals werbend nach außen in Erscheinung tritt. Dies ist dann der Fall, wenn die für den Betrieb typischen Leistungen am Markt angeboten werden (vgl. VwGH 24.04.2002, 99/16/0398; VwGH 29.07.2004, 2003/16/0134).

Beispiele:

Geschäftseröffnung eines Handelsbetriebes,
Produktionsbeginn eines Erzeugungsbetriebes,
Kanzleieröffnung eines Rechtsanwaltes,
Ordinationseröffnung eines Arztes,
Aufnahme der Tätigkeit als Buchhalter.

90

Der gesetzliche Ausdruck "werbend" ist nicht mit "Werbung" gleichzusetzen. Es ist darauf abzustellen, ab wann der Betriebsinhaber zum ersten Mal von seiner Umwelt bzw. von einer - wenn auch an Teilnehmeranzahl begrenzten - Öffentlichkeit als Neugründer wahrgenommen werden kann. Sobald der Betriebsinhaber das erste Gespräch mit seinen Kunden oder Lieferanten über ein konkretes Geschäft oder eine Leistungsabwicklung führt oder die Bekanntgabe der durchgeföhrten Betriebseröffnung erfolgt, ist die Neugründung iSd NeuFöG verwirklicht.

Durch die bloße Gewerbeanmeldung oder die Eintragung in das Firmenbuch ist mangels "werbend nach außen in Erscheinung treten" noch keine Betriebsneugründung bewirkt.

91

Nicht maßgebend ist der Zeitpunkt des Beginnes der internen Vorbereitungsmaßnahmen, sowie der Zeitpunkt der Werbung für die geplante Neugründung (zB Schaltung von Inseraten in diversen Medien), die idR vor dem Zeitpunkt der Neugründung liegen werden.

Weiters ist unerheblich, ob das Auftreten am Markt mit oder ohne gewerberechtlicher Berechtigung erfolgt. War der Neugründer in den letzten 15 Jahren vor der Betriebsgründung bereits ohne Gewerbeberechtigung in vergleichbarer Art iSd NeuFöG tätig, kann keine Begünstigung in Anspruch genommen werden.

92

Wird der neu gegründete Betrieb von einer GmbH betrieben, so ist die Eintragung in das Firmenbuch zwar der Beginn der Rechtspersönlichkeit der GmbH, jedoch keineswegs zwingend schon "die Neugründung" iSd NeuFöG (VwGH 24.04.2002, 99/16/0398). Damit eine Neugründung einer Gesellschaft "zur Förderung der Neugründung eines Betriebes" vorliegt, muss zum Zeitpunkt des möglichen Entstehens der Steuerschuld bereits die Neugründung eines Betriebes bezeichnet werden (UFS 04.06.2004, RV/1720-W/02).

Ruhendmeldung

93

Wird ein Gewerbe ohne Absicht zur tatsächlichen Ausübung angemeldet und gleich darauf ruhend gemeldet, so liegt keine Neugründung eines Betriebes vor. Wird das Gewerbe später tatsächlich ausgeübt, kommt wegen des bloß mittelbaren Zusammenhangs eine (nachträgliche) Befreiung gemäß § 1 Z 1 NeuFöG für die Gewerbeanmeldung nicht zur Anwendung. Die spätere tatsächliche Ausübung des Gewerbes stellt aber - bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen - eine Neugründung dar, sodass andere Befreiungen des NeuFöG zum Tragen kommen können (zB Befreiung von bestimmten lohnabhängigen Abgaben).

Beispiel 1:

Erfolgt eine Ruhendmeldung des Gewerbes sofort bei der Gewerbeanmeldung ohne tatsächliche Absicht, ein Unternehmen zu gründen (einzig um einen Gewerbeschein zu erhalten), stehen keine Befreiungen nach dem NeuFöG zu.

Beispiel 2:

Erfolgt eine Ruhendmeldung des Gewerbes sofort bei der Gewerbeanmeldung, um in der Phase der Vorbereitungshandlungen vor dem offiziellen Gründungsdatum bspw. noch keine gewerblichen Sozialversicherungsbeiträge leisten zu müssen, so kommen die Befreiungen nach dem NeuFöG nur dann zum Tragen, wenn die Gewerbeanmeldung in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Neugründung

eines Betriebes steht. Ein solcher kann angenommen werden, wenn die Neugründung des Betriebes innerhalb eines kurzen Zeitraums (max. 30 Kalendertage) erfolgt und das Gewerbe tatsächlich ausgeübt wird.

4. Erklärung der Neugründung (§ 4 NeuFöG)

94

Die Erklärung der Neugründung hat mit dem Formular NeuFö 1 zu erfolgen. Dieser amtliche Vordruck ist bei den gesetzlichen Berufsvertretungen, bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft, bei allen Finanzämtern sowie im Internet (www.bmf.gv.at) erhältlich.

4.1. Vorlage des amtlichen Vordrucks (§ 4 Abs. 1 NeuFöG)

95

Die begünstigenden Wirkungen des NeuFöG treten nur bei Erfüllung bestimmter formeller Voraussetzungen ein (VwGH 04.12.2003, 2003/16/0472). Die Vorlage der Erklärung auf einem amtlichen Vordruck sowie die "begleitende Beratung" sind materielle Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Begünstigungen und haben zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme der jeweiligen Behörde zu erfolgen (VwGH 18.09.2003, 2000/16/0763).

Beispiel:

Der amtliche Vordruck wurde nach der Vertragserrichtung von der zuständigen beratenden Stelle ausgestellt.

Wird der amtliche Vordruck daher gemeinsam mit der Abgabenerklärung innerhalb der Anzeigefrist vorgelegt, ist die Steuerbefreiung (bei Vorliegen aller sonstigen Voraussetzungen) zu gewähren, unabhängig davon, ob der Vertrag oder der amtliche Vordruck zuerst ausgefertigt wurde.

96

Bei der Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer (§ 10a KVG) oder der Grunderwerbsteuer (§ 11 GrEStG 1987) durch einen befugten Parteienvertreter muss der amtliche Vordruck diesem spätestens zum Zeitpunkt der (rechtzeitigen) Selbstberechnung bereits vorliegen (UFS 11.09.2003, RV/0482-L/03).

97

Wird von der Selbstberechnung kein Gebrauch gemacht, ist der Rechtsvorgang vom befugten Parteienvertreter gemäß § 10 Abs. 2 GrEStG 1987 bzw. § 10 Abs. 2 KVG, wenn ihm dies technisch zumutbar ist, elektronisch beim Finanzamt anzugeben. Hierbei kann die Übermittlung einer über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde unterbleiben, wenn diese in ein durch Bundesgesetz vorgesehenes Urkundenarchiv aufgenommen wurde und dem Finanzamt der Zugriffscode zu dieser Urkunde bekannt gegeben wird. Sofern ein Urkundenarchiv den gesetzlichen Voraussetzungen der §§ 91b ff Gerichtsorganisationsgesetz entspricht (zB cyberDOC, Archivium), stellen die darin gespeicherten Urkunden bis zum Nachweis des Gegenteils Originalurkunden dar. Wird daher der amtliche Vordruck

gemeinsam mit der Urkunde über das Rechtsgeschäft in einem solchen Urkundenarchiv gespeichert und wird der jeweils zuständigen Behörde der Zugriff auf diese Urkunde ermöglicht, ist dies als Vorlage des Originale zu sehen. Eine gesonderte körperliche Übersendung des amtlichen Vordrucks ist dann nicht mehr erforderlich.

98

Am entsprechenden amtlichen Vordruck für die Neugründung (NeuFö 1) bzw. für die Betriebsübertragung (NeuFö 3) ist zu erklären:

- dass die Voraussetzungen für die Neugründung bzw. die Übertragung eines Betriebes vorliegen,
- der voraussichtliche Kalendermonat der Neugründung bzw. Betriebsübertragung,
- die nicht zu erhebenden Abgaben, Gebühren und Beiträge,
- bei welcher Behörde der Vordruck (voraussichtlich) vorgelegt wird.

99

Der amtliche Vordruck muss "bei der Behörde" vorgelegt werden, die die Amtshandlung iSd § 1 Z 1 bis 7 NeuFöG vollzieht bzw. bei der die dort beschriebenen Abgaben anfallen (VwGH 26.06.2003, 2000/16/0362).

100

Grundsätzlich ist die Inanspruchnahme der Begünstigungen nur im Vorhinein, also im Wege einer Vorwegfreistellung von Abgaben, Gebühren und Beiträgen durch Vorlage des amtlichen Vordrucks nach erfolgter Beratung möglich.

Davon abweichend ist bei der Gesellschaftsteuer zu beachten, dass die Steuerschuld beim Ersterwerb von Gesellschaftsrechten an einer GmbH oder AG erst mit Eintragung der Gesellschaft ins Firmenbuch entsteht. Die Vorlage des amtlichen Vordrucks beim Finanzamt bis zu diesem Zeitpunkt ist für die Inanspruchnahme der Befreiung von der Gesellschaftsteuer gemäß § 1 Z 2 bzw. Z 5 NeuFöG rechtzeitig. Eine zuvor (wegen fehlendem amtlichen Vordruck) festgesetzte Sicherheitsleistung (oder selbst berechnete Gesellschaftsteuer) ist zu erstatten.

Für die Befreiung von den Gerichtsgebühren für die Eintragung in das Firmenbuch gemäß § 1 Z 3 NeuFöG ist der amtliche Vordruck dem Gericht jedoch spätestens gleichzeitig mit dem Antrag auf Eintragung vorzulegen.

101

Im Hinblick auf die in § 4 NeuFöG als Voraussetzung für die Befreiungen nach dem NeuFöG verwendeten Begriffe "erklärt" und "bestätigt" ist davon auszugehen, dass jeder Behörde

bzw. jeder Dienststelle jeweils ein Original des amtlichen Vordruckes NeuFö 1 bzw. NeuFö 3 vorzulegen ist. Eine Kopie des Originale ist grundsätzlich nicht ausreichend (siehe aber Rz 108).

102

Bei der Vorlage des ausgefüllten amtlichen Vordruckes bei der Behörde handelt es sich um ein materiell-rechtliches Tatbestandsmerkmal für die Befreiung. Dieses muss, wie die übrigen vom Gesetz geforderten Voraussetzungen für die Befreiung, zum Zeitpunkt der – rechtzeitigen – Antragstellung vorliegen. Eine spätere Vorlage kann den Befreiungstatbestand nicht mehr erfüllen, weil dieser eben die rechtzeitige Vorlage verlangt. Die Vorlage des amtlichen Vordruckes im Berufungsverfahren bedeutet keine für die Befreiung relevante nachträgliche Änderung des Sachverhaltes oder eine Änderung von rechtlichen Gegebenheiten. Die verspätete Vorlage oder die Vorlage erst im Rechtsmittelverfahren bringen die einmal entstandene Steuerschuld nicht mehr zum Wegfall. Die nachträgliche Vorlage des amtlichen Vordruckes stellt kein nachträgliches Ereignis iSd § 295a BAO dar (VwGH 29.03.2007, 2006/16/0098).

4.1.1. Erklärung der Neugründung bei mehreren Betriebsinhabern und/oder bei mehreren Behörden

103

Die Befreiungen des NeuFöG treten nur dann ein, wenn diejenige Person das Vorliegen der Voraussetzungen der Neugründung erklärt, die Abgabenschuldner der jeweiligen Abgaben, Gebühren oder Beiträge ist. Daher ist nicht nur für die Gesellschaft, sondern auch für jeden Betriebsinhaber, der als Abgabenschuldner für sich eine Befreiung nach dem NeuFöG in Anspruch nehmen will (zB für die Ausstellung einer Strafregisterbescheinigung), die Erklärung der Neugründung zu erstellen und die Beratung durchzuführen.

104

Bei der Neugründung oder Übertragung mehrerer (Teil-)Betriebe reicht ein amtlicher Vordruck nur dann aus, wenn aus diesem für die Behörde zweifelsfrei erkennbar ist, dass sich die Erklärung auf sämtliche (Teil-)Betriebe bezieht, für die eine Begünstigung beantragt wird.

Beispiel:

Vater und Onkel übergeben ihre jeweils eigenständigen Betriebe an den Sohn bzw. Neffen A. Hierbei handelt es sich um zwei unterschiedliche wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne der ÖNACE.

a) Sofern beide Betriebsübergaben in einem Übergabevertrag geregelt werden, reicht es für die Vorlage bei der jeweils in Anspruch genommenen Behörde aus, dass lediglich

ein amtlicher Vordruck NeuFö 3 im Zuge der Beratung durch die zuständige Stelle ausgestellt wird.

b) Werden die Betriebsübertragungen in zwei verschiedenen Verträgen beurkundet, ist jeder Vertragsurkunde ein amtlicher Vordruck anzuschließen, weil andernfalls für die in Anspruch genommene Behörde nicht zweifelsfrei erkennbar ist, für welche Übertragung die Begünstigung in Anspruch genommen wird.

4.1.2. Formmängel

4.1.2.1. Am amtlichen Vordruck fehlt die Unterschrift des Antragstellers

105

Bei fehlender Unterschrift auf einem verpflichtend nur schriftlich einzubringenden Antrag ist die Behörde verpflichtet, mit Mängelbehebungsauftrag (§ 85 Abs. 2 BAO) vorzugehen (kein Ermessen). Die im Mängelbehebungsauftrag zu bestimmende angemessene Frist ist als behördliche Frist auf Antrag verlängerbar. Ein Antrag auf Erstreckung dieser Frist hat keine den Fristenlauf hemmende Wirkung.

Erfolgt eine rechtzeitige Mängelbehebung, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebbracht. Wird einem Mängelbehebungsauftrag überhaupt nicht, nicht zeitgerecht oder unzureichend entsprochen, so ist mit Bescheid (Zurücknahmebescheid) auszusprechen, dass die Eingabe als zurückgenommen gilt.

Ein Mängelbehebungsauftrag ist jedoch nicht zu erlassen, wenn die Eingabe von vornherein offenkundig aussichtslos (etwa verspätet oder von einem nicht hiezu Legitinierten eingebbracht) ist (siehe Richtlinien zum Mängelbehebungsverfahren nach § 85 Abs. 2 BAO vom 09. Oktober 2007, BMF-010103/0063-VI/2007).

106

Der Antrag auf Anwendung der Befreiungen nach dem NeuFöG im Text der Bezug habenden und unterschriebenen Vertragsurkunde ohne Vorlage des amtlichen Vordrucks genügt nicht.

4.1.2.2. Die Abgabenart ist am Formular NeuFö 1 oder NeuFö 3 nicht angekreuzt

107

Wesentlich für die Anwendung der Befreiungsbestimmungen sind:

- die Erklärung des Betriebsinhabers, dass die Voraussetzungen für eine Neugründung bzw. Betriebsübertragung vorliegen,
- die Bestätigung, dass eine Beratung durch die zuständige Stelle erfolgte,
- die rechtzeitige Vorlage des amtlichen Vordrucks im Original bei der in Anspruch genommenen Behörde.

Die fehlende Angabe einer Abgabe, Gebühr oder eines Beitrags auf dem amtlichen Vordruck steht der Anwendung der Befreiung nicht entgegen, wenn aus dem Antrag oder der vorgelegten Urkunde der Antragswille hervorgeht.

Beispiel:

Anlässlich einer Betriebsneugründung wird dem Finanzamt ein amtlicher Vordruck NeuFö 1 vorgelegt, auf dem die Begünstigungen für die Grunderwerbsteuer- und Gesellschaftsteuerbefreiung nicht angekreuzt sind. Dieser Umstand hindert nicht die Anwendung dieser Befreiung, wenn aus der vorgelegten Urkunde (Gesellschaftsvertrag) der Antragswille hervorgeht.

4.1.2.3. Vorlage einer Kopie des amtlichen Vordrucks

108

Die Vorlage einer Kopie mit bloß kopierter Stampiglie und Unterschrift der zuständigen Berufsvertretung genügt auch bei Originalunterschrift des Befreiungswerbers nicht. Auch in diesem Fall ist der Antragsteller aufzufordern, den Mangel binnen angemessener Frist zu beheben.

4.2. Erstellung des amtlichen Vordrucks (§ 4 Abs. 2 NeuFöG)

109

Während für die Inanspruchnahme der Begünstigungen des § 1 Z 1 bis 6 NeuFöG die Vorlage des amtlichen Vordruckes bei den in Betracht kommenden Behörden ausdrücklich gefordert wird, bestimmt § 4 Abs. 2 NeuFöG, dass es im Zusammenhang mit den Bestimmungen des § 1 Z 7 NeuFöG keiner Vorlage, sondern lediglich einer Erstellung des amtlichen Vordruckes bedarf (UFS 25.11.2003, RV/0016-I/03).

Im Rahmen von Ermittlungsverfahren oder Außenprüfungen sind die in Betracht kommenden Stellen (zB Finanzamt, Gebietskrankenkasse) befugt, die Vorlage des Vordruckes zu verlangen.

Die Abrechnung der an die Gebietskrankenkasse abzuführenden Beiträge erfolgt ausschließlich im Lohnsummenverfahren. Zum Vollzug der Begünstigung im Rahmen des Lohnsummenverfahrens ist es nötig, den erstellten Vordruck der Gebietskrankenkasse bei der Erstanmeldung der Dienstnehmer vorzulegen (siehe Empfehlungen zur einheitlichen Vollzugspraxis der Sozialversicherungsträger im Bereich des Melde-, Versicherungs- und Beitragwesens E-MVB NeuFöG-0003).

4.3. Bestätigung der Beratung (§ 4 Abs. 3 NeuFöG)

110

Am amtlichen Vordruck hat die für den Betriebsinhaber zuständige gesetzliche Berufsvertretung zu bestätigen, dass die Erklärung unter Inanspruchnahme der Beratung erstellt worden ist bzw. es sich um ein freies Gewerbe handelt und der Betriebsinhaber über grundlegende unternehmerische Kenntnisse verfügt (siehe Rz 112). Kann der Betriebsinhaber keiner gesetzlichen Berufsvertretung zugerechnet werden, ist die Bestätigung durch die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft einzuholen.

111

In Fällen, in denen der Neugründer bzw. Betriebsübernehmer keiner gesetzlichen Berufsvertretung zuzuordnen ist, kann auch die Bestätigung über die Beratung durch die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft entfallen, wenn ausschließlich die Wirkungen des § 1 Z 1 NeuFöG (Befreiung von Stempelgebühren und Bundesverwaltungsabgaben für die durch eine Neugründung bzw. Betriebsübertragung unmittelbar veranlassten Schriften und Amtshandlungen) eintreten (zB Um- bzw. Anmeldung eines KFZ, siehe Rz 67 f, Rz 149 f).

Ergibt sich erst später, dass auch andere Befreiungen zum Tragen kommen (zB Aufnahme von Arbeitnehmern im Zuge der Neugründung, für die die Befreiung von den Lohnabgaben gemäß § 1 Z 7 NeuFöG begehrt wird), ist die Beratung durch die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft nachzuholen und zu bestätigen.

112

Betrifft die Neugründung ein freies Gewerbe, so hat die zuständige gesetzliche Berufsvertretung auch zu bestätigen, dass der neue Betriebsinhaber über grundlegende unternehmerische Kenntnisse verfügt. Es bestehen keine Bedenken, wenn dabei folgender "Drei-Stufen-Plan" beachtet wird:

- Der Betriebsinhaber erklärt, über ein oder mehrere Zeugnisse zu verfügen, welche die Vermittlung unternehmerischer Kenntnisse nach Abschluss der Grundschulausbildung bestätigen (zB Zeugnisse einer Handelsakademie oder einer Handelsschule).
- In Ermangelung derartiger Zeugnisse bestätigt der Betriebsinhaber, über eine mindestens dreijährige kaufmännische Praxis zu verfügen.
- Bei Fehlen einer kaufmännischen Praxis wird dem Betriebsinhaber von der gesetzlichen Berufsvertretung Informationsmaterial zur Verfügung gestellt, welches grundlegende unternehmerische Kenntnisse vermittelt. Im Gegenzug erklärt sich der Betriebsinhaber bereit, sich die Kenntnisse auch tatsächlich anzueignen.

113

Bei Vorlage der vom Neugründer ordnungsgemäß ausgefüllten und von der Berufsvertretung bzw. Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft gegebenenfalls bestätigten Erklärung NeuFö 1 bzw. NeuFö 3 wird idR davon auszugehen sein, dass die Voraussetzungen des NeuFöG vorliegen. Besteht allerdings ein begründeter Anlass, die sachliche Richtigkeit der Erklärung in Zweifel zu ziehen, sind von der jeweils in Anspruch genommenen Behörde die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln.

114

Die für die Erhebung der Abgaben, Gebühren und Beiträge zuständigen Institutionen sind berechtigt, den jeweils zuständigen Behörden Umstände mitzuteilen, die dafür sprechen, dass die Voraussetzungen für eine geltend gemachte Befreiung nicht oder nicht mehr vorliegen (siehe Rz 202 ff).

4.3.1. Beratung eines Vertreters des Betriebsinhabers

115

Parteien können sich gemäß § 83 Abs. 1 BAO durch eigenberechtigte Personen vertreten lassen. Daher kann sich auch der Betriebsinhaber eines neu zu gründenden Betriebes im Zuge der Erstellung (Unterzeichnung) der Erklärung der Neugründung bzw. der Betriebsübertragung sowie der Beratung vertreten lassen, wobei grundsätzlich Inhalt und Umfang dieser Vertretungsbefugnis aus der Vollmacht hervorgehen müssen.

116

Bei berufsmäßigen Parteienvertretern wie zB Rechtsanwälten, Wirtschaftstreuhändern und Notaren ersetzt die Berufung auf die Bevollmächtigung deren urkundlichen Nachweis, sodass es ausreicht, wenn sich diese mündlich auf eine ihnen erteilte Bevollmächtigung berufen. Die berufsmäßigen Parteienvertreter sind nach Maßgabe der berufsrechtlichen Bestimmungen (zB § 94 WTBG) weiters berechtigt, sich ihrer Angestellten als Erfüllungsgehilfen zu bedienen.

117

Bei amtsbekannten Familienmitgliedern, Haushaltsangehörigen oder Angestellten, die in Vertretung des Betriebsinhabers auftreten, kann von einer ausdrücklichen Vollmacht abgesehen werden.

118

Da die Erklärung der Neugründung gemäß § 4 Abs. 3 NeuFöG unter Inanspruchnahme der Beratung zu erstellen ist, muss die Person, die die Beratung in Anspruch nimmt, auch die sein, die die Erklärung unterzeichnet.

4.3.2. Zweifel an der Betriebsgründung im Zuge der Beratung

119

Wird von einer Person, die in Österreich keinen freien Arbeitsmarktzugang hat, eine Neugründung eines Betriebes erklärt und treten im Zuge der Beratung durch die gesetzliche Berufsvertretung oder die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft anlässlich der Neugründung Zweifel auf, ob tatsächlich ein Betrieb gegründet wird, weil nicht sicher ist, ob eine betriebliche Struktur geschaffen wird und/oder der Betrieb der Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb dient, kann die beratende Stelle eine Stellungnahme des Wohnsitzfinanzamtes des Gründers verlangen.

120

Die Stellungnahme ist über Verlangen der gesetzlichen Berufsvertretung bzw. der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft vom Neugründer mittels Formular NeuFö 5 beim Wohnsitzfinanzamt einzuholen. Die gesetzliche Berufsvertretung bzw. die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft händigt dem Neugründer für die Einholung der Stellungnahme das Formular aus. Die Stellungnahme des Finanzamtes ist nach erfolgter Prüfung dem Neugründer zur Vorlage bei der gesetzlichen Berufsvertretung oder der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft auszufolgen oder zuzustellen.

121

Die Abgrenzung zwischen nichtselbständiger und selbständiger Tätigkeit ist den LStR 2002 Rz 930 ff zu entnehmen. Im Folgenden werden die wesentlichen Kriterien zusammenfassend angeführt. Angemerkt wird, dass nicht einzelne Kriterien, sondern das Gesamtbild der Tätigkeit für eine Beurteilung maßgebend ist.

Kriterien, die für die Nichtselbständigkeit sprechen

122

- Dauerschuldverhältnis
- Weisungsgebundenheit
- Organisatorische Eingliederung
- Arbeitskleidung wird vom Arbeitgeber bereitgestellt
- Arbeitsmittel werden vom Arbeitgeber bereitgestellt
- Arbeitsort wird vom Arbeitgeber vorgegeben
- Arbeitszeit wird vom Arbeitgeber vorgegeben

- Auslagenersatz (Reisekostenersatz durch Arbeitgeber)
- Auftraggeber (Auftragnehmer wird nur für einen oder wenige Auftraggeber tätig)
- Zeitlohn (ein Akkordlohn spricht nicht gegen eine Nichtselbständigkeit)
- Haftung (für Gewährleistung haftet der Auftraggeber)
- Auftragnehmer bedient sich keiner Hilfskräfte
- Sozialleistungen (zusätzlich zum Entgelt)
- Sozialversicherung
- kein Unternehmerwagnis
- Vertragsgestaltung
- Vertretungsmöglichkeit ist nicht vorgesehen oder kommt praktisch nicht zum Tragen

Kriterien, die für die Selbständigkeit sprechen

123

- Weisungsungebundenheit
- keine persönliche Abhängigkeit
- fehlende Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Auftraggebers
- Tragen des Unternehmerrisikos
- Haftung (für Gewährleistung haftet der Auftragnehmer)
- keine Kontrolle des Auftragnehmers hinsichtlich Art, Ort und Zeit der Beschäftigung
- Vertretung zulässig
- Verwendung eigener Arbeitsmittel
- Vorliegen einer betrieblichen Struktur (Gewerbebetrieb § 28 BAO; Betriebsstätte § 29 BAO)
- Büroräumlichkeiten (eventuell mit Fernsprechanschluss, Internetanschluss) am Standort
- Aufbewahrungsmöglichkeit für Arbeitsmittel und Arbeitsmaterial (Lager)
- Aktives Anbahnen von Aufträgen und entsprechende Kundenfrequenz

4.3.3. Rechtsschutz des Förderungswerbers bei Nichtbestätigung der Beratung

124

Kommt die beratende Stelle im Zuge der Beratung zur Ansicht, dass die Voraussetzungen für die Befreiungen nicht vorliegen, kann der Förderungswerber die Bestätigung der Beratung dennoch verlangen. In diesem Fall ist auf dem amtlichen Vordruck ein entsprechender Vermerk anzubringen. Die jeweils in Anspruch genommene Behörde (zB Gewerbebehörde) wird – wenn sie nicht eine für die beantragte Befreiung zuständige Behörde ist – die anfallenden Abgaben, Gebühren oder Beiträge zunächst einheben. In der Folge kann nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten ein Rückzahlungsantrag bei der für die angefallenen Abgaben, Gebühren oder Beiträge zuständigen Behörde (zB für Eingaben- und Zeugnisgebühren nach § 14 TP 6 und 14 GebG an das Finanzamt) gestellt werden. Diese Behörde hat über das Vorliegen der Voraussetzungen zu entscheiden.

125

Für die Rückerstattung von Bundesverwaltungsabgaben ist jene Behörde zuständig, bei der diese angefallen sind. Für die Rückerstattung von Stempelgebühren (feste Gebühren nach dem GebG) ist ein für die Erhebung der Gebühren zuständiges Finanzamt (siehe GebR Rz 6 ff) und für die Rückerstattung von Beiträgen zur gesetzlichen Unfallversicherung ist die jeweilige Sozialversicherungsanstalt zuständig. Grunderwerbsteuer, Gesellschaftsteuer und Gerichtsgebühren fallen bei den ohnehin zuständigen Behörden an und haben diese daher das Vorliegen der Voraussetzungen bereits bei der Inanspruchnahme zu beurteilen.

Beispiel:

Die beratende Stelle verneint das Vorliegen der Voraussetzungen für die Neugründung.

Variante A:

Der Neugründer legt den amtlichen Vordruck der Gewerbebehörde vor. Die Gewerbebehörde hebt mangels Vorliegens der Voraussetzungen die Gebühr ein. Da die Gewerbebehörde für die Gebühr gemäß § 14 TP 2 GebG nicht zuständig ist, besteht nur die Möglichkeit, die Gebühr zunächst zu entrichten und einen Antrag auf Rückerstattung beim Finanzamt zu stellen.

Variante B:

Der Neugründer legt den amtlichen Vordruck dem Grundbuchgericht vor. Nachdem auch das Grundbuchgericht die Voraussetzungen verneint, wird die Eintragsgebühr vorgeschrieben. Dagegen kann der Neugründer ein Rechtsmittel bei Gericht ergreifen.

4.4. Fälle vor Auflage der amtlichen Vordrucke (§ 4 Abs. 4 NeuFöG)

126

Die Bestimmungen des NeuFöG sind rückwirkend in Kraft gesetzt worden.

Zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des NeuFöG waren die amtlichen Vordrucke daher noch nicht aufgelegt. Für Neugründungen bzw. Übertragungen in den Zeiträumen zwischen Inkrafttreten der gesetzlichen Bestimmungen und Auflage der amtlichen Vordrucke sieht § 4 Abs. 4 NeuFöG vor, dass der jeweils erforderliche amtliche Vordruck auch nachträglich vorgelegt werden kann. Nur in diesen Fällen traten die Begünstigungen nachträglich ein. Bereits entrichtete Abgaben und Gebühren waren zu erstatten. Die Vordrucke NeuFö 1 bzw. NeuFö 3 wurden mit 1. September 1999 bzw. 1. September 2002 aufgelegt.

Der Zeitraum für die nachträgliche Vorlage des amtlichen Vordruckes NeuFö 3 im Zusammenhang mit Betriebsübertragungen wurde mit BGBl. II Nr. 593/2003 bis zum 31. Dezember 2003 verlängert.

Für Neugründungen nach 31. August 1999 (vgl. § 4 NeugründungsVO, BGBl. II Nr. 278/1999) und Betriebsübertragungen nach 31. Dezember 2003 (vgl. § 4 ÜbertragungsVO, BGBl. II Nr. 483/2002 idF BGBl. II Nr. 593/2003) hat die Bestimmung des § 4 Abs. 4 NeuFöG keinen Anwendungsbereich mehr (vgl. VwGH 29.03.2007, 2006/16/0098).

4.5. Elektronische Übermittlung (§ 4 Abs. 5 NeuFöG; ÜbermittlungsVO BGBl. II Nr. 216/2005)

127

Ist zwischen der gesetzlichen Berufsvertretung, der der Betriebsinhaber zuzurechnen ist, und den in Betracht kommenden Behörden ein ständiger Datenverkehr eingerichtet, können die Erklärungen gemäß § 4 Abs. 1 NeuFöG von der gesetzlichen Berufsvertretung an die in Betracht kommenden Behörden elektronisch übermittelt werden. In diesen Fällen entfällt die Verpflichtung zur Vorlage eines amtlichen Vordruckes. Die gesetzliche Berufsvertretung darf eine elektronische Übermittlung erst nach Inanspruchnahme der Beratung vornehmen.

128

Die elektronische Übermittlung von Erklärungen gemäß § 4 Abs. 1 NeuFöG an Abgabenbehörden des Bundes ist nicht zulässig.

129

Wird der jeweils zuständigen Abgabenbehörde im Zuge der elektronischen Abgabenerklärung oder Selbstberechnung der Zugriff auf einen in einem Urkundenarchiv iSd §§ 91b ff GOG gespeicherten Vordruck ermöglicht, liegt keine elektronische Übermittlung, sondern die Vorlage des Originals vor (siehe Rz 97).

130

Für die elektronische Übermittlung von Erklärungen gemäß § 4 Abs. 1 NeuFöG an Gerichte ist die Verordnung der Bundesministerin für Justiz über den Elektronischen Rechtsverkehr (ERV 2006), BGBI. II Nr. 481/2005, anzuwenden.

131

Die elektronische Übermittlung muss folgende Daten beinhalten:

- Name bzw. Firmenbezeichnung und Anschrift des antragstellenden Betriebsinhabers,
- bei natürlichen Personen Versicherungsnummer oder Geburtsdatum,
- Bezeichnung und Anschrift der gesetzlichen Berufsvertretung, der der Betriebsinhaber zuzurechnen ist,
- Erklärung, dass bei einer Neugründung des Betriebes die Voraussetzungen nach § 2 NeuFöG und bei einer Übertragung des Betriebes die Voraussetzungen nach § 5a Abs. 1 NeuFöG vorliegen,
- voraussichtlicher Zeitpunkt der Neugründung oder Übertragung des Betriebes,
- Bezeichnung und Anschrift der für die Nichterhebung einer Abgabe, Gebühr oder eines Beitrages nach § 1 Z 1 bis 6 NeuFöG in Betracht kommenden Behörde und
- Angabe jener Abgabe, Gebühr oder jenes Beitrages, bei dem die Begünstigung eintreten soll.

132

Die Übermittlung der Daten kann in einer oder mehreren Sendungen erfolgen. Werden Daten mehrfach übermittelt, sind die jeweils zuletzt übermittelten Daten maßgebend. Über jede erfolgreiche Sendung hat der Empfänger der gesetzlichen Berufsvertretung eine Empfangsbestätigung mit folgenden Angaben zu übermitteln:

- Bezeichnung und Anschrift des Empfängers,
- Name bzw. Firmenbezeichnung und Anschrift des antragstellenden Betriebsinhabers,
- bei natürlichen Personen Versicherungsnummer oder Geburtsdatum,
- Bezeichnung und Anschrift der gesetzlichen Berufsvertretung, der der Betriebsinhaber zuzurechnen ist,
- Angabe jener Abgabe, Gebühr oder jenes Beitrages, bei dem die Wirkung nach § 1 Z 1 bis 6 NeuFöG eintreten soll,
- Datum und Uhrzeit der Übermittlung und

- Anzahl der richtigen und fehlerhaften Meldungen.

133

Die Empfangsbestätigung kann auch elektronisch übermittelt werden. Wird bei den übermittelten Daten ein Fehler festgestellt, so ist dies der gesetzlichen Berufsvertretung mitzuteilen.

134

Die Bestätigung gemäß § 4 Abs. 3 NeuFöG, dass die Erklärung der Neugründung oder (Teil-)Betriebsübertragung unter Inanspruchnahme der Beratung jener gesetzlichen Berufsvertretung, der der Betriebsinhaber zuzurechnen ist, erstellt wurde, ist von dieser gesetzlichen Berufsvertretung in geeigneter Form festzuhalten.

135

Nach erfolgter Inanspruchnahme der Beratung durch die zuständige Berufsvertretung wird zur Bestätigung ein Protokoll erstellt und durch den Betriebsinhaber unterfertigt. Im Rahmen der elektronischen Gewerbeanmeldung wird die Erklärung der Neugründung mit dem Vorliegen der Voraussetzungen nach dem NeuFöG an die Bezirksverwaltungsbehörde elektronisch übermittelt. Die Übermittlungsbestätigung der elektronischen Gewerbeanmeldung, die auch die Bestätigung der Übermittlung der Erklärung nach dem NeuFöG beinhaltet, wird von der zuständigen Berufsvertretung archiviert. Die Aufbewahrung eines amtlichen Vordruckes in Papierform erübrigt sich, wenn sichergestellt wird, dass innerhalb der 7-jährigen Aufbewahrungsfrist auf Verlangen der jeweils zuständigen Behörde jederzeit ein Ausdruck erstellt werden kann.

136

Wenn eine Erklärung in Papierform (NeuFö 1, NeuFö 3) erstellt und unterfertigt wurde, können gemäß § 2 Abs. 3 der *ÜbermittlungsVO*, BGBl. II Nr. 216/2005 die in § 2 Abs. 1 *ÜbermittlungsVO* genannten Daten auch durch Übermittlung eines elektronischen Abbildes der vollständig ausgefüllten und unterschriebenen Erklärung gemäß § 4 Abs. 1 NeuFöG übermittelt werden. Gemäß § 5 Abs. 3 *ÜbermittlungsVO* entfällt sodann das Erfordernis der Übermittlung einer Empfangsbestätigung gemäß § 5 Abs. 1 *ÜbermittlungsVO*. An Stelle der Aufbewahrung einer Abschrift des amtlichen Vordruckes auf dem eine Bestätigung iSd § 4 NeuFöG angebracht wurde (§ 7 Abs. 1 erster Satz NeuFöG) sind im Falle der elektronischen Erklärungsübermittlung gemäß § 4 Abs. 5 NeuFöG (iVm *ÜbermittlungsVO*) die Daten nach Maßgabe des § 7 Abs. 1 zweiter bis letzter Satz NeuFöG aufzubewahren. Die Daten bestehen in diesem Fall aus dem elektronischen Abbild. Zur Aufbewahrung kommt sowohl eine dauerhafte Wiedergabe der übermittelten Daten als auch eine Speicherung auf Datenträger nach näherer Regelung gemäß § 7 Abs. 1 NeuFöG in Betracht.

5. Meldeverpflichtung (§ 5 NeuFöG)

137

Wird die Betriebsinhabervoraussetzung iSd § 2 Z 2 NeuFöG nicht erfüllt oder wird der neu gegründete Betrieb (siehe Rz 55 ff, Rz 164 ff) iSd § 2 Z 5 NeuFöG erweitert, fallen bereits in Anspruch genommene Befreiungen nachträglich (rückwirkend) weg. Die betreffenden Abgaben, Gebühren und Beiträge sind nachzuentrichten.

138

Wird lediglich die Rechtsform des neu gegründeten Betriebes geändert, bleiben die Befreiungen erhalten, wenn es dabei zu keiner Änderung in der Person des Betriebsinhabers kommt.

139

Der Betriebsinhaber ist verpflichtet, alle Umstände, die zum Wegfall der Begünstigungen führen, allen vom Wegfall betroffenen Behörden unverzüglich mitzuteilen.

140

Die Steuerschuld (Gebührenschuld, Beitragsschuld) entsteht zu jenem Zeitpunkt, zu welchem der meldepflichtige Tatbestand verwirklicht wird.

6. Förderung der Betriebsübertragung (§ 5a NeuFöG)

141

Zur Förderung der Übertragung von Betrieben werden nach § 5a Abs. 2 Z 1 und 2 NeuFöG nicht erhoben:

§ 5a Abs. 2 Z 1 iVm § 1 Z 1 NeuFöG	Stempelgebühren und Bundesverwaltungsabgaben für die durch die Übertragung unmittelbar veranlassten Schriften und Amtshandlungen (siehe Rz 5 ff, Rz 148 ff)
§ 5a Abs. 2 Z 1 iVm § 1 Z 3 NeuFöG	Gerichtsgebühren für die Eintragung in das Firmenbuch (TP 10 Z 1 GGG) unmittelbar im Zusammenhang mit der Übertragung des Betriebes (siehe Rz 27 f, Rz 152 f)
§ 5a Abs. 2 Z 1 iVm § 1 Z 5 NeuFöG	Gesellschaftsteuer für den Erwerb von Gesellschaftsrechten unmittelbar im Zusammenhang mit der Übertragung des Betriebes durch den ersten Erwerber (siehe Rz 34 ff, Rz 154)
§ 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG	Die Grunderwerbsteuer von steuerbaren Vorgängen, die mit einer Betriebsübertragung unmittelbar im Zusammenhang stehen, soweit der für die Steuerberechnung (Bemessungsgrundlage) maßgebende Wert 75.000 Euro nicht übersteigt (siehe Rz 155 ff)

Ein Betrieb wird übertragen, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen eines bereits bestehenden Betriebes auf einen Erwerber übergehen.

Eine Betriebsübertragung ist begünstigt, wenn

- ein Wechsel in der Person des die Betriebsführung beherrschenden Betriebsinhabers (siehe Rz 173 ff),
- in Bezug auf einen bereits vorhandenen Betrieb (Teilbetrieb) (siehe Rz 164 f),
- durch eine entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung des Betriebes (Teilbetriebes) erfolgt (siehe Rz 144) und
- die die Betriebsführung innerhalb von 2 Jahren nach der Übertragung beherrschende Person (Betriebsinhaber) sich bisher nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt hat (siehe Rz 71 ff).

Dabei ist die Größe des übertragenen Betriebes bzw. Teilbetriebes nicht von Bedeutung.

142

Ein (Teil-)Betrieb wird übertragen, wenn die bereits bestehenden und für den konkreten (Teil-)Betrieb wesentlichen Betriebsgrundlagen als funktionsfähige Sachgesamtheit übernommen werden. Die Übertragung hat in einem einzigen einheitlichen Vorgang zu erfolgen.

Nach dem Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) zulässige rückwirkende Änderungen des übertragenen Vermögens (zB § 16 Abs. 5 UmgrStG) stehen den Begünstigungen des NeuFöG nicht entgegen.

143

Begünstigt ist nicht nur die Übertragung von Betrieben und Teilbetrieben, sondern auch die Übertragung von Mitunternehmeranteilen und Anteilen an Kapitalgesellschaften, wenn durch die Übertragung ein Wechsel in der Person des Betriebsinhabers bewirkt wird. Bleibt in der Gesellschaft ein bisheriger Betriebsinhaber weiterhin Betriebsinhaber, dann liegt keine begünstigte Übertragung vor (siehe Beispiele Rz 81 und Rz 173 ff).

144

Die Übertragung kann entgeltlich oder unentgeltlich erfolgen; im Wesentlichen sind folgende Übertragungsfälle denkbar:

- Entgeltliche Übertragung:

Dazu zählen vor allem der Kauf, der Tausch, die Übertragung eines Betriebes gegen Übernahme von Betriebsschulden ohne weitere Gegenleistung und die Zwangsversteigerung. Eine entgeltliche Übertragung liegt außerdem dann vor, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang an einen Pächter verpachtet werden.

- Unentgeltliche Übertragung:

Dazu zählen vor allem die Schenkung, Erbschaft und die Erfüllung eines Legats oder eines Pflichtteilanspruchs.

- Umgründungsvorgänge, unabhängig davon, ob sie unter das UmgrStG fallen oder nicht, sowie der Übergang des Gesellschaftsvermögens gemäß § 142 UGB.

In allen diesen Fällen kommt die Begünstigung des NeuFöG nur zum Tragen, wenn neben dem Vorliegen der übrigen Voraussetzungen insb. ein Wechsel in der Person des Betriebsinhabers erfolgt (vgl. Rz 71 ff).

145

Die Übernahme eines stillgelegten Betriebes stellt eine Übertragung dar, wenn die für den konkreten Betrieb wesentlichen Grundlagen noch vorhanden und einsetzbar sind.

Beispiel 1:

Übernahme eines seit drei Jahren stillgelegten Hotelbetriebes und Neueröffnung nach geringfügigen Adaptierungsarbeiten (Ausmalen der Zimmer):

Es liegt eine Übertragung iSd NeuFöG vor, weil die wesentlichen Grundlagen des übernommenen Betriebes für den neuen Betrieb einsetzbar sind.

Beispiel 2:

Übernahme eines seit drei Jahren stillgelegten Restaurants und Umbau zu einem Haubenlokal (Austausch der kompletten Einrichtung, Umbau der Küche, Erweiterung um Terrasse):

Es liegt keine Übertragung, sondern eine Neugründung iSd NeuFöG vor, weil die für den konkreten Betrieb wesentlichen Grundlagen neu geschaffen werden.

146

Erfolgt gleichzeitig mit einer Betriebsübernahme eine Standortverlegung, so liegt keine Neugründung vor. Jedoch können die Begünstigungen für die Betriebsübertragung anwendbar sein.

Wurde allerdings am ersten Standort die betriebliche Tätigkeit tatsächlich nie ausgeübt, können - bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen - die Befreiungen für Neugründungen iSd NeuFöG zum Tragen kommen. Die Standortverlegung selbst ist allerdings auch in diesem Ausnahmefall nicht unter die Befreiungen des NeuFöG zu subsumieren, weil Standortverlegungen nur in einem allenfalls mittelbaren Zusammenhang zur Neugründung stehen.

Beispiel:

Der Vater übergibt seinen Betrieb (zB Tischlerei) an den Sohn. Der Sohn führt den Betrieb mit den übernommenen Anlagen, Maschinen, Lagerbeständen und Mitarbeitern an einem neuen Standort weiter. Bei einer Tischlerei stellen Anlagen, Maschinen, Lagerbestände und einschlägig fachlich qualifizierte Mitarbeiter (vgl. Rz 65) auch ohne das dazugehörige Betriebsgebäude wesentliche Betriebsgrundlagen dar. Die Begünstigung für die Betriebsübertragung steht somit zu.

6.1. Befreite Abgaben

147

Grundsätzlich gelten für Betriebsübertragungen dieselben Befreiungen von Abgaben, Gebühren und Beiträgen wie für Neugründungen, ausgenommen die Befreiungen von den Gerichtsgebühren für die Eintragung in das Grundbuch gemäß § 1 Z 4 NeuFöG und den lohnabhängigen Abgaben gemäß § 1 Z 7 NeuFöG (siehe § 5a Abs. 2 Z 1 NeuFöG; vgl. auch Rz 1 ff, Rz 29 und Rz 41).

Die Befreiung von der Grunderwerbsteuer regelt § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG völlig anders als § 1 Z 2 NeuFöG für Neugründungen.

6.1.1. Stempelgebühren und Bundesverwaltungsabgaben (§ 5a Abs. 2 Z 1 NeuFöG)

148

Die Befreiung von Stempelgebühren (insb. die TP 2 Abs. 1 Z 1 und 2, TP 5, TP 6 Abs. 1 und 2 sowie TP 14 des § 14 Gebührengesetz) und Bundesverwaltungsabgaben gilt auch für Schriften und Amtshandlungen, die durch eine Betriebsübertragung unmittelbar veranlasst sind.

Dies sind zum Beispiel:

- bei Umgründungen (zB Einbringung in eine GmbH) die Anzeige gemäß § 11 Abs. 5 GewO 1994 des Unternehmensübergangs unter Anschluss entsprechender Belege innerhalb von 6 Monaten nach Eintragung im Firmenbuch durch die Bezirksverwaltungsbehörde
- die Zurkenntnisnahme und Bewilligung von Geschäftsführerbestellungen bei Ausscheiden des bisherigen gewerberechtlichen Geschäftsführers
- die Entgegennahme etwaiger weiterer Gewerbeberechtigungen oder Erweiterung einer vorhandenen Gewerbeberechtigung, Eintragung in Gewerberегистer, Übermittlung eines Auszugs aus dem Gewerberегистer
- die Genehmigung allfälliger genehmigungspflichtiger Änderungen der Betriebsanlage
- das Feststellungsverfahren nach § 19 GewO 1994 zur Feststellung der individuellen Befähigung des Nachfolgeunternehmers
- die Anerkennung durch das Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit gemäß § 373c GewO 1994 von Tätigkeiten in einem anderen EU/EWR Mitgliedstaat als Befähigungsnachweis
- die Erteilung von entsprechenden Aufenthaltsbewilligungen im Sinne von § 14 GewO 1994 durch die Fremdenbehörde zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit
- die Beilagen im Zusammenhang mit obigen Verfahren
- die Ausstellung von Zulassungsscheinen bei der durch die Betriebsübertragung erforderlichen Anmeldung (Ummeldung) von Kraftfahrzeugen

Im Übrigen gelten die Ausführungen unter Rz 5 ff sinngemäß.

Ummeldung von Kraftfahrzeugen

149

Wenn neben Stempelgebühren und Bundesverwaltungsabgaben keine anderen Abgaben anfallen, ist keine Bestätigung über die Beratung durch die Sozialversicherungsanstalt der

gewerblichen Wirtschaft (siehe Rz 111) erforderlich. Der Betriebsinhaber kann in diesem Fall das unterschriebene Formular NeuFö 3 ohne Bestätigung der Beratung bei der Zulassungsstelle vorlegen.

Eine Befreiung von der Gebühr gemäß § 14 TP 15 GebG steht nur dann zu, wenn die Übertragung von Kraftfahrzeugen unmittelbar durch eine Betriebsübertragung veranlasst ist. Eine „Unmittelbarkeit“ ist nur gegeben, wenn die Übertragung eines Kraftfahrzeuges oder mehrerer Kraftfahrzeuge selbst notwendig ist, um den Tatbestand einer begünstigten Betriebsübertragung dem Grunde nach überhaupt zu erfüllen. Folglich liegt der geforderte unmittelbare Zusammenhang nur dann vor, wenn ein Kraftfahrzeug zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zählt. Die ausschließliche oder überwiegende Verwendung im Betrieb ist für sich allein nicht ausreichend (vgl. Rz 67).

Nur dann, wenn ein Kraftfahrzeug unbestritten zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zählt (siehe Rz 67, Rz 64 ff), ist die Befreiung von der Gebühr nach § 14 TP 15 GebG zu gewähren, und zwar auch dann, wenn auf dem Formular NeuFö 3 eine Beratung nicht bestätigt wurde (siehe Rz 111) oder am neuen Zulassungsschein nur einer von mehreren begünstigten Übernehmern aufscheint. Es kommt dabei auf die tatsächliche Übergabe und die Aufnahme in das Anlagevermögen des Übernehmers, nicht jedoch auf den Zeitpunkt der Ummeldung des Kraftfahrzeuges an.

150

Gewährt die Zulassungsbehörde die Befreiung nicht, weil zweifelhaft ist, ob das Fahrzeug zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen (siehe Rz 64 ff) gehört, hat der Zulassungswerber die Möglichkeit, sich mit einem Rückerstattungsansuchen an das Finanzamt zu wenden (siehe GebR Rz 387).

Beispiel:

A übernimmt das Taxiunternehmen samt Fuhrpark von B. Im Falle eines Taxiunternehmens zählt der Fuhrpark bei der Betriebsübertragung jedenfalls zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen. Damit steht die Befreiung gemäß § 5a Abs. 2 Z 1 iVm § 1 Z 1 NeuFöG von der Gebühr gemäß § 14 TP 15 GebG - sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind - zu.

151

Wurde entgegen den Voraussetzungen für eine Gebührenbefreiung diese von der Zulassungsstelle jedoch gewährt, so ist der Haftungsbescheid für die nicht abgeföhrte Gebühr an die Zulassungsstelle zu richten (siehe GebR Rz 388). Voraussetzung für die Begünstigung einer Betriebsübertragung ist unter anderem, dass bereits vorhandene

Betriebsgrundlagen (siehe Rz 64 ff) als funktionstüchtige Sachgesamtheit übertragen werden.

6.1.2. Gerichtsgebühr für die Eintragung ins Firmenbuch (§ 5a Abs. 2 Z 1 NeuFöG)

152

Die Ausführungen unter Rz 27 f gelten sinngemäß.

153

Die Gerichtsgebühren für die Eintragungen in das Firmenbuch (TP 10 Z 1 des GGG), die unmittelbar im Zusammenhang mit der Übertragung des Betriebes stehen, werden nicht eingehoben.

Das sind insb. Gerichtsgebühren für folgende Eintragungen:

- die Neueintragung oder Änderung der Firma,
- die Neueintragung, die Änderung oder Löschung bei den vertretungsberechtigten Personen oder Funktionen,
- die Änderung des Inhabers,
- die Neueintragung, die Änderung oder Löschung der persönlich haftenden Gesellschafter,
- die Neueintragung, die Änderung oder Löschung der Geschäftsführer,
- die Änderung der Musterzeichnung.

6.1.3. Gesellschaftsteuer (§ 5a Abs. 2 Z 1 NeuFöG)

154

Gemäß § 5a Abs. 2 Z 1 iVm § 1 Z 5 NeuFöG ist der Erwerb von Gesellschaftsrechten an Kapitalgesellschaften iSd § 4 KVG unmittelbar im Zusammenhang mit Betriebsübertragungen durch den ersten Erwerber von der Gesellschaftsteuer befreit.

Der Gesellschaftsteuer unterliegt gemäß § 2 Z 1 KVG nur der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer Kapitalgesellschaft iSd § 4 KVG durch den ersten Erwerber. Da nur der Erwerb von Gesellschaftsrechten durch den ersten Erwerber steuerbefreit ist, sind spätere Einzahlungen ebenso steuerpflichtig wie freiwillige Leistungen eines Gesellschafters im Zusammenhang mit der Betriebsübertragung.

Der Befreiung von der Gesellschaftsteuer liegt im Zusammenhang mit § 5a NeuFöG der Fall einer übernehmenden neu gegründeten Kapitalgesellschaft, die ihrerseits als betriebsbeherrschende Person angesehen wird, zugrunde.

Ist dieser Vorgang grundsätzlich unter den Anwendungsbereich des Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG) zu subsumieren (zB bei der Verschmelzung durch Neugründung, Einbringung oder Spaltung) kommen die Befreiungen des UmgrStG zur Anwendung.

Beim Erwerb von Gesellschaftsrechten oder deren Erhöhung, wenn und soweit auf die Kapitalgesellschaft als Gegenleistung das gesamte Vermögen, ein Betrieb oder Teilbetrieb einer anderen Kapitalgesellschaft übertragen wird, kommt die Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 3 KVG zum Tragen, sofern die Kapitalgesellschaft, an der Gesellschaftsrechte erworben werden, für die übernommenen Sacheinlagen bare Zahlungen oder sonstige Leistungen von nicht mehr als 10% des Nennwertes der Gesellschaftsrechte leistet oder gewährt.

Die Ausführungen unter Rz 34 ff gelten sinngemäß.

6.1.4. Grunderwerbsteuer (§ 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG)

155

Für die Befreiung von der Grunderwerbsteuer erfolgte eine - im Vergleich zur Neugründung (§ 1 Z 2 NeuFöG) - abweichende Regelung; wie etwa, dass das Erfordernis einer Einbringung auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage bei der Übertragung eines Betriebes (vgl. die Ausführungen unter Rz 21 ff zur Neugründung) entfällt.

Bei Betriebsübertragungen wird für steuerbare Vorgänge, die mit einer solchen in unmittelbarem Zusammenhang stehen, die Grunderwerbsteuer insoweit nicht erhoben, als die für die Berechnung der Grunderwerbsteuer maßgebliche Bemessungsgrundlage den Freibetrag iHv 75.000 Euro nicht übersteigt.

Der Betrag von 75.000 Euro stellt einen betriebsbezogenen Freibetrag dar, dh. er steht pro übertragenem Betrieb zu, unabhängig davon, wie viele Grundstücke mit diesem Betrieb übertragen werden und ist auch auf Grundstücke anzuwenden, die sich im Sonderbetriebsvermögen des übertragenden Mitgesellschafters befinden und gemeinsam mit Mitunternehmeranteilen übertragen werden.

Der Freibetrag ist kumulativ mit der Befreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 anwendbar.

156

Das Unmittelbarkeitserfordernis schließt den Zuerwerb eines Grundstückes aus Anlass der Betriebsübertragung (veranlasst etwa durch Erweiterungsüberlegungen) von der Befreiung aus. An sich kann aber der Erwerbsvorgang sowohl mit einer entgeltlichen Betriebsübergabe als auch mit einer gemischten Schenkung, mit einer Einbringung, ja selbst mit einer

Anteilsvereinigung oder -übertragung im Zusammenhang stehen. Es handelt sich gegebenenfalls also sogar um Rechtsvorgänge, die das zivilrechtliche Eigentum am Grundstück unberührt lassen.

157

Wird gemeinsam mit dem Betrieb eine Liegenschaft, die zur Hälfte im Eigentum des Betriebsinhabers und zur Hälfte im Eigentum eines Nichtbetriebsinhabers steht, übergeben, liegen zwei Erwerbsvorgänge vor, die jeder für sich zu betrachten sind. Der Nichtbetriebsinhaber übergibt keinen Betrieb, für diesen Erwerbsvorgang steht die Befreiung von Vornherein nicht zu, auch wenn seine Liegenschaftshälfte vom Betriebsinhaber betrieblich genutzt wird.

158

Ist das übergebene Grundstück kein Betriebsgrundstück iSd § 60 Bewertungsgesetz 1955 und wird dieses Grundstück nur in einem bestimmten Ausmaß betrieblich genutzt, so steht der Freibetrag nur für jenen Anteil an der Gegenleistung zu, der dem betrieblich genutzten Anteil des Grundstückes entspricht.

159

Es bestehen keine Einwände, dass dann, wenn ein Grundstück kein Betriebsgrundstück iSd § 60 BewG 1955 ist, analog der ertragsteuerlichen Beurteilung (80/20-Prozent-Regel; vgl. EStR 2000 Rz 566 ff) die Liegenschaft als insgesamt betrieblich genutzt angesehen wird, wenn diese 80% oder mehr ausmacht. Nutzt somit der Betriebsinhaber seine Liegenschaft (seinen Liegenschaftsanteil) zu 80% oder mehr betrieblich, kann der Freibetrag hinsichtlich der gesamten Gegenleistung gewährt werden und nicht nur hinsichtlich 80% der Bemessungsgrundlage.

Beispiele:

160

Beispiel 1:

Die Liegenschaft steht im Alleineigentum des Betriebsinhabers und wird zumindest 80% betrieblich genutzt. Der Freibetrag steht zur Gänze hinsichtlich der gesamten Gegenleistung zu.

Beispiel 2:

Eine Liegenschaft eines Einzelunternehmens wird nur zu 33% betrieblich genutzt. Es ist daher kein Betriebsgrundstück iSd § 60 BewG 1955. Bei der Beurteilung, inwieweit der Freibetrag zusteht, ist auf den Anteil an der ermittelten Gegenleistung, der dem betrieblich genutzten Teil des Grundstückes entspricht, abzustellen. Das sind im gegenständlichen Fall 33% der Gegenleistung. Für diese anteilige (auf betrieblich genutzte Grundstücke entfallende) Gegenleistung steht der Freibetrag nach § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG iHv 75.000 Euro zur Gänze (max. bis zur Höhe der anteiligen

Gegenleistung) zu. Für einen darüber hinausgehenden Betrag ist die Grunderwerbsteuer vorzuschreiben. Beträgt die anteilige Gegenleistung weniger als 75.000 Euro steht die Befreiung gem. § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG nur bis zur Höhe dieser anteiligen Gegenleistung zu (UFS 11.01.2006, RV/0379-I/05).

Beispiel 3:

Die Liegenschaft steht im Alleineigentum des Betriebsinhabers und wird zu 70% betrieblich genutzt. Das Grundstück ist ein Betriebsgrundstück iSd § 60 BewG 1955. Der Freibetrag steht zur Gänze der Bemessungsgrundlage zu. Der Freibetrag ist auf die gesamte Bemessungsgrundlage anwendbar, eine Begrenzung mit der anteiligen Bemessungsgrundlage die der betrieblichen Nutzung entspricht, hat nicht zu erfolgen.

Beispiel 4:

Ein Einzelunternehmen wird samt Liegenschaft übergeben. Eigentümer der Liegenschaft sind die Ehegatten je zur Hälfte. Die Liegenschaft ist als gemischt genutzte Liegenschaft (§ 54 Abs. 1 Z 3 BewG 1955) - Betriebsgrundstück (§ 60 BewG 1955) - bewertet, der betriebliche Anteil beträgt 70%. Als Gegenleistung werden die Übernahme der Betriebsschulden und die Einräumung eines Wohnrechtes vereinbart.

- a) Steht ein Grundstück oder Grundstücksanteil nicht im Eigentum des übergebenden Betriebsinhabers, so ist auf die Übergabe dieses Grundstückes bzw. Grundstücksanteiles der Freibetrag nicht anzuwenden.
- b) Wird ein gemischt genutztes Grundstück nur in einem bestimmten Ausmaß betrieblich genutzt (zB 70%), steht der Freibetrag, eingeschränkt auf den dem Betriebsinhaber zustehenden Gründstücksanteil (zB halben Liegenschaftsanteil) in voller Höhe zu. Im gegenständlichen Fall übergibt der bisherige Betriebsinhaber einen Hälftenanteil am Grundstück und für die auf diese Grundstückshälfte entfallende Gegenleistung (ohne Herausrechnung jenes Anteiles, welcher der 70% betrieblichen Nutzung entspricht) steht dem Betriebsübernehmer der Freibetrag bis zum Höchstmaß von 75.000 Euro zu.

Beispiel 5:

Ein Einzelunternehmen wird samt Liegenschaft an den Sohn übergeben. Eigentümer der Liegenschaft sind die Ehegatten je zur Hälfte. Die Liegenschaft (Verkehrswert 100.000 Euro) ist als gemischt genutzte Liegenschaft - aber nicht als Betriebsgrundstück iSd § 60 BewG 1955 - bewertet, der betriebliche Anteil beträgt 40%. Als Gegenleistung (200.000 Euro) werden die Übernahme der Betriebsschulden und die Zahlungen an die weichenden Geschwister vereinbart.

Im gegenständlichen Fall übergibt der bisherige Betriebsinhaber einen Hälftenanteil am Grundstück, wobei dieses bloß im Ausmaß von 40% betrieblich genutzt wird. Der Freibetrag steht bis zum Höchstmaß von 75.000 Euro für 40% der auf diesen Hälftenanteil entfallenden Gegenleistung zu.

Auf den halben Liegenschaftsanteil entfallen 50% der Gegenleistung, das sind 100.000 Euro

Davon entfallen 40% auf die betriebliche Nutzung 40.000 Euro

Der Freibetrag kann in Höhe von 40.000 Euro angewendet werden.

Die Grunderwerbsteuer errechnet sich wie folgt:

<i>Die Gegenleistung für den Erwerb der Liegenschaftshälfte vom nichtunternehmerisch tätigen Elternteil beträgt 100.000 Euro, davon 2%, sind</i>	<i>2.000 Euro</i>
<i>Die Gegenleistung für den Erwerb der Liegenschaftshälfte vom unternehmerisch tätigen Elternteil beträgt ebenfalls 100.000 Euro, davon sind gemäß § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG 40.000 Euro befreit, verbleiben 60.000 Euro, davon 2% ergeben</i>	<i><u>1.200 Euro</u></i>
<i>Grunderwerbsteuer gesamt</i>	<i>3.200 Euro</i>

Beispiel 6:

Neugründung einer GmbH, Beteiligungen: Kind A 45%, Kind B 45%, Vater 5%, Mutter 5%

Sofort nach Neugründung erfolgt die Einbringung der Einzelfirma des Vaters und der Betriebsliegenschaft je $\frac{1}{2}$ durch die Eltern.

Beteiligung nach Einbringung: Kind A 30% + Geschäftsführung (bisher keine betriebliche Betätigung), Kind B 30%, Vater 20%, Mutter 20%

Betriebsinhaber der GmbH ist das mit 30% beteiligte Kind A, das zusätzlich zur Geschäftsführung befugt ist. Da dieses Kind bisher keine betriebliche Betätigung ausgeübt hat und ein Wechsel des Betriebsinhabers vorliegt, steht der GmbH der Freibetrag gemäß § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG für die vom Vater erworbene Grundstückshälfte zu. Ist dieses Grundstück kein Betriebsgrundstück iSd § 60 BewG 1955 und wird dieses Grundstück nur in einem bestimmten Ausmaß betrieblich genutzt, so steht der Freibetrag zwar zur Gänze, jedoch nur für jenen Anteil an der Bemessungsgrundlage zu, der dem betrieblich genutzten Anteil entspricht. Für die Grundstückseinbringung durch den Vater wird die Bemessungsgrundlage bei Vorliegen der übrigen Anwendungsvoraussetzungen gemäß § 22 Abs. 5 UmgrStG aus dem 2-fachen seines Anteiles am Einheitswert des Grundstückes ermittelt. Für die von der Mutter erworbene Grundstückshälfte steht der Freibetrag gemäß § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG nicht zu. Dieser Erwerb unterliegt der Regelbesteuerung. Die Bemessungsgrundlage kann nicht nach § 22 Abs. 5 UmgrStG ermittelt werden. Die Sachenlage der Mutter stellt kein Vermögen gemäß § 12 Abs. 2 UmgrStG dar (vgl. UmgrStR 2002 Rz 655, Rz 696 f).

Beispiel 7:

Ein Einzelunternehmer E überträgt 60% seines Betriebes an seinen Sohn S, der sich bisher nicht in vergleichbarer Art betrieblich betätigt hat. 40% bleiben beim Einzelunternehmer. Im Betriebsvermögen befindet sich eine Liegenschaft.

Variante a)

E hat nach der Übertragung keine Geschäftsführungsbefugnis mehr inne. In dem Fall steht der Freibetrag zur Gänze zu.

Variante b)

E hat neben seinen zurückbehaltenen 40% auch eine Geschäftsführungsbefugnis. Damit ist er nach wie vor als beherrschender Betriebsinhaber (mehr als 25% und Geschäftsführungsbefugnis) anzusehen. Die Voraussetzungen für eine begünstigte Betriebsübertragung sind nicht erfüllt; der Freibetrag steht nicht zu. Es fand kein

Wechsel in der Person des Betriebsinhabers statt, sondern es ist lediglich der Sohn S als ein weiterer Betriebsinhaber hinzugereten.

Variante c)

2 Jahre später überträgt E seine verbliebenen 40% (an denselben Sohn S oder auch an eine dritte Person mit oder ohne Geschäftsführungsbefugnis), so steht für diese Übertragung - unabhängig davon, ob die seinerzeitige Übertragung der 60% begünstigt war oder nicht - jedenfalls kein Freibetrag zu, weil der Sohn mit seinen 60% bereits als Betriebsinhaber anzusehen ist und bei der Übertragung der restlichen 40% somit kein Wechsel in der Person des beherrschenden Betriebsinhaber erfolgt.

Beispiel 8:

Ein Einzelunternehmer übergibt seinen Betrieb mitsamt Betriebsliegenschaft an seine beiden Söhne je zur Hälfte, beide haben sich bisher nicht in vergleichbarer Art betrieblich betätigt. Damit fand ein Wechsel in der Person des beherrschenden Betriebsinhabers statt; Betriebsinhaber sind nunmehr die beiden Söhne. Der Freibetrag steht zur Gänze zu, wobei jeder der beiden Söhne den Freibetrag je zur Hälfte in Anspruch nehmen kann.

161

Wird gemeinsam mit der Übertragung eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes auch Grundvermögen übergeben, so steht für letzteres der Freibetrag nicht zu, es sei denn, es handelt sich dabei um Betriebsvermögen. Die auf den übersteigenden Wohnungswert entfallende Gegenleistung ist nicht begünstigt.

162

Steht ein Grundstück oder Grundstücksanteil nicht im Eigentum des übergebenden Betriebsinhabers, so ist auf die Übergabe dieses Grundstückes bzw. Grundstückanteiles der Freibetrag nicht anzuwenden.

Beispiel:

Der Onkel übergibt seinem Neffen einen nicht verpachteten landwirtschaftlichen Betrieb (Einheitswert I 10.000 Euro, dreifacher Einheitswert 30.000 Euro) und ein Grundstück anderer Art (Wohnungswert, das ist kein Betriebsvermögen; Einheitswert II 30.000 Euro, dreifacher Einheitswert 90.000 Euro), der Neffe erbringt dafür eine Gegenleistung von 150.000 Euro. Der Neffe hat bis zur Übergabe noch keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bezogen.

Berechnung der Grunderwerbsteuer:

Die auf den landwirtschaftlichen Betrieb entfallende Gegenleistung (60.000 Euro - die Aufteilung der Gegenleistung von 150.000 Euro erfolgt unter Zuhilfenahme der Einheitswerte vereinfacht im Verhältnis 2 zu 1, dh. im Verhältnis 20.000 Euro zu 30.000 Euro) ist nach § 5a NeuFöG zur Gänze von der Grunderwerbsteuer befreit, weil diese den Wert von 75.000 Euro nicht übersteigt.

Die Grunderwerbsteuer von der auf den Wohnungswert (§ 33 BewG 1955) entfallenden Gegenleistung (90.000 Euro) beträgt:

<i>Gesamtgegenleistung</i>	<i>150.000 Euro</i>
<i>abzüglich anteilige Gegenleistung auf Betrieb</i>	<i><u>- 60.000 Euro</u></i>
<i>anteilige Gegenleistung auf den Wohnungswert,</i>	<i>90.000 Euro</i>
<i>davon 3,5% Grunderwerbsteuer</i>	<i>3.150 Euro</i>

7. Begriff der Betriebsübertragung

7.1. Betriebliche Struktur

163

Grundsätzlich gelten die Ausführungen unter Rz 55 ff sinngemäß.

Die Überprüfung der Erzielung betrieblicher Einkünfte auf Seiten des Übergebers ist im Zeitpunkt der Übertragung vorzunehmen; dies ist dann der Fall, wenn die Einkünfte des Übergebers bis zum Zeitpunkt der Übertragung vom Finanzamt als betriebliche Einkünfte veranlagt wurden oder zu veranlagen gewesen wären.

7.1.1. Betrieb

164

Auf die Größe des übertragenen (Teil-)Betriebes kommt es für die Anwendung der Begünstigungen des NeuFöG nicht an.

Beispiel:

Der Betrieb besteht aus einer großen Landwirtschaft und einem kleinen Weinbau. Ein Sohn erhält die Landwirtschaft, der zweite den Weinbau.

Auch die Übertragung eines Teilbetriebes ist begünstigt. Unter einem Teilbetrieb ist ein Betriebsteil eines Gesamtbetriebes zu verstehen, der eine organisatorische Geschlossenheit und gewisse Selbständigkeit innerhalb des Gesamtbetriebs aufweist und eigenständig lebensfähig ist.

Diese Voraussetzungen werden für die große Landwirtschaft voraussichtlich zutreffen. Für den kleinen Weinbau wären diese Voraussetzungen zu überprüfen. Treffen die genannten Voraussetzungen auch für den kleinen Weinbau zu, ist auch die Übertragung des Teilbetriebes Weinbau begünstigt, sofern für diesen nicht Liebhaberei zu unterstellen wäre. Im letztgenannten Fall läge nämlich kein Betrieb im steuerlichen Sinne vor (vgl. EStR 2000 Rz 409), der der Erzielung betrieblicher Einkünfte dient und die Begünstigungen gemäß NeuFöG stünden aus diesem Grunde nicht zu.

165

Ein Teilbetrieb iSd § 5a NeuFöG liegt unter folgenden Voraussetzungen vor (siehe auch EStR 2000 Rz 5134 ff, Rz 5578 ff):

- Betriebsteil eines Gesamtbetriebes
- Organisatorische Geschlossenheit des Betriebsteiles innerhalb des Gesamtbetriebes
- Gewisse Selbständigkeit des Betriebsteiles gegenüber dem Gesamtbetrieb
- Eigenständige Lebensfähigkeit des Betriebsteiles

- Eigener Rechnungskreis

Nach den EStR 2000 Rz 5582 und der ständigen Rechtsprechung des VwGH liegt das Kriterium der Selbständigkeit eines Betriebsteiles dann vor, wenn sich der Betriebsteil bereits vor der Übertragung von der übrigen betrieblichen Tätigkeit hinreichend nach außen erkennbar abhebt bzw. abgrenzen lässt (VwGH 03.12.1986, 86/13/0079), allerdings ist der Teilbetrieb kein vollständig selbständiger Betrieb. Eine nur betriebsinterne Selbständigkeit genügt nicht. Dementsprechend stellen selbständig organisierte Abteilungen eines Unternehmens, die funktionell dem Gesamtunternehmen dienen (zB EDV-, Buchhaltungs-Abteilung, Vertriebs- und Verkaufsabteilung), keine Teilbetriebe dar (vgl. VwGH 20.11.1990, 89/14/0156, 0157; VwGH 07.08.1992, 88/14/0063; VwGH 03.11.1992, 89/14/0098).

7.1.2. Wesentliche Betriebsgrundlagen

166

Als wesentliche oder hauptsächliche Betriebs- bzw. Geschäftsgrundlagen (vgl. Rz 64 ff) werden jene Wirtschaftsgüter verstanden, die objektiv geeignet sind, dem Erwerber des Betriebes die Fortführung des Betriebes bzw. die gleiche Tätigkeit zu ermöglichen (VwGH 03.12.1986, 86/13/0079).

Die wesentlichen Betriebsgrundlagen stellen daher eine potentielle Fortführungsmöglichkeit in objektiver Hinsicht aus dem Blickwinkel des Erwerbers dar. Die Frage nach den wesentlichen Betriebsgrundlagen ist daher in funktionaler Betrachtungsweise in Abhängigkeit des jeweiligen Unternehmenstypus wie orts-, produktions- oder kundengebundene Tätigkeiten zu entscheiden.

Der materielle Wert der einzelnen Betriebsmittel tritt bei dieser Beurteilung in den Hintergrund. Wohl aber sind unter dem Blickwinkel der Betriebsfortführung die konkreten Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen.

167

Bei der Übertragung von Mitunternehmeranteilen an Personengesellschaften iSd UGB und Anteilen an Kapitalgesellschaften haben die wesentlichen Betriebsgrundlagen keine Bedeutung, weil diese im Eigentum der Gesellschaft bleiben. Entscheidend ist alleine der Umstand, dass es zu einem Wechsel in der Person des Betriebsinhabers kommt.

Beispiele:

168

Beispiel 1:

Die Eltern übergeben 70% der Landwirtschaftsflächen und behalten sich 30% zur Absicherung zurück, die sie aber dem Übernehmer zur Bewirtschaftung überlassen.

Werden vom Übergeber - wenn auch geringe - wesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehalten und mit diesen der Betrieb fortgeführt, liegt keine Betriebsübertragung vor. Werden allerdings diese zurückbehaltenen wesentlichen Betriebsgrundlagen dem Erwerber zur Nutzung überlassen, so liegt Betriebsveräußerung im einkommensteuerlichen Sinn und somit eine begünstigte Betriebsübertragung vor (vgl. EStR 2000 Rz 5574 f).

Beispiel 2:

Die Eltern übergeben den Betrieb an den Sohn. Weil der Sohn jedoch anderswo seinen Wohnsitz hat, wird die Hofstelle (Wohnhaus einschließlich Betriebsgebäude) nicht übergeben.

Eine Betriebsübertragung liegt vor, wenn ein bereits bestehender (Teil-)Betrieb als funktionsfähige Sachgesamtheit übernommen wird. Dies ist der Fall, wenn die für den konkreten Betrieb wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden. Die Übernahme einzelner Wirtschaftsgüter stellt keine begünstigte Betriebsübertragung dar.

Welche Betriebsgrundlagen für den konkreten Betrieb wesentlich sind, ist im Einzelfall zu entscheiden. Grundsätzlich sind die Betriebsgebäude wesentliche Betriebsgrundlagen des landwirtschaftlichen Betriebes (EStR 2000 Rz 5539). Allerdings könnte hinsichtlich der konkret übergebenen Sachgesamtheit ein landwirtschaftlicher Teilbetrieb vorliegen (vgl. EStR 2000 Rz 5134 ff). Trotzdem von den Eltern Teile der wesentlichen Betriebsgrundlagen zurückbehalten werden, kann eine begünstigte Betriebsveräußerung dennoch vorliegen, wenn diese dem Sohn zur Nutzung überlassen werden (EStR 2000 Rz 5575).

Beispiel 3:

Bei Einzelhandelsbetrieben zählen zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen die Geschäftsräume, das Inventar und das Warenlager (VwGH 13.03.1991, 87/13/0190). Werden nur Teile davon übernommen, dann sind diese Umstände bezogen auf den konkreten Betrieb zu bewerten und allfällige weitere Indizien in die Beurteilung mit einzubeziehen.

Werden von früher ebenfalls als Verkaufslokal (Boutique) verwendeten Geschäftsräumen nur die Geschäftsräume übernommen, Inventar und Warenlager hingegen neu dazugekauft, liegt ein neu gegründeter Betrieb vor (vgl. Rz 49).

Beispiel 4:

Zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Restaurants zählen (vgl. EStR 2000 Rz 5528) die Betriebsräumlichkeiten, das Betriebsgrundstück und die komplette Einrichtung (Investitionsablösen) sowie die Mietrechte am Geschäftslokal; nicht wesentlich sind hingegen das Warenlager, das Personal, Kundenstock, Forderungen und Verbindlichkeiten.

Werden die Betriebsräumlichkeiten gepachtet und die Einrichtung inkl. Geschirr und Geräte erworben, dann werden bereits bestehende Betriebsgrundlagen übernommen bzw. weitergeführt. In diesem Fall kann eine begünstigte Betriebsübertragung vorliegen. Die Voraussetzungen einer Betriebsneugründung sind nicht erfüllt (vgl. VwGH 19.09.1995, 95/14/0038).

7.2. Betriebsinhaber

7.2.1. Beherrschende betriebliche Betätigung des Betriebsinhabers

169

Die Ausführungen unter Rz 71 ff gelten sinngemäß.

7.2.2. Vergleichbare betriebliche Betätigung des Betriebsinhabers

170

Die Ausführungen unter Rz 74 ff gelten sinngemäß.

Beispiele:

171

Beispiel 1:

A war in den Jahren 1971 bis 1981 Inhaber eines Gasthofes. Nach Aufgabe des Gasthofes war er von 1982 bis 2002 als Kommanditist eines in der Rechtsform einer KG geführten Hotels tätig (Beteiligung unter 50%, nicht mit der Geschäftsführung betraut). Im Jahr 2003 übernimmt er als Einzelunternehmer einen Gasthof. Da A innerhalb der letzten 15 Jahre nicht als Betriebsinhaber tätig war (Kommanditist, nicht mit der Geschäftsführung betraut), liegt eine Übertragung iSd § 5a NeuFöG vor.

Beispiel 2:

A übernimmt gemeinsam mit B eine OG (Betriebsgegenstand: Einzelhandel mit Einrichtungsgegenständen). A war bis kurz vor der Betriebseröffnung Komplementär einer KG mit dem Betriebsgegenstand Einzelhandel mit Möbeln. A war also bereits innerhalb der letzten 15 Jahre als Betriebsinhaber tätig. Daher ist zu prüfen, ob diese bisherige Tätigkeit mit der neuen Tätigkeit vergleichbar ist. Die bisherige Tätigkeit (Einzelhandel mit Möbeln) fällt nach der im Zeitpunkt der Übertragung geltenden ÖNACE 1995 in die Klasse GA 52.44. Die neue Tätigkeit (Einzelhandel mit Einrichtungsgegenständen) fällt ebenfalls in die Klasse GA 52.44. Eine begünstigte Übertragung iSd § 5a NeuFöG liegt daher nicht vor.

Beispiel 3:

A betreibt ein Gewerbe mit drei Teilbetrieben, die zur selben ÖNACE-Klasse gehören. Er überträgt zwei Teilbetriebe an B, der bisher ausschließlich nichtselbstständig tätig war. Den dritten Teilbetrieb veräußert er ein halbes Jahr später ebenfalls an B. Bei der Übertragung der ersten beiden Teilbetriebe liegt eine Übertragung iSd § 5a NeuFöG vor, weil B innerhalb der letzten 15 Jahre nicht als Betriebsinhaber tätig war. Für die Übertragung des dritten Teilbetriebes sind die Voraussetzungen des § 5a NeuFöG nicht gegeben, weil sich B seit der Übertragung der ersten beiden Teilbetriebe bereits als Betriebsinhaber eines Betriebes vergleichbarer Art betätigt hat.

Beispiel 4:

A war bisher als Angestellte in einem Frisiersalon tätig. Sie übernimmt nun als Einzelunternehmerin diesen Frisiersalon. Es liegt eine Übertragung iSd § 5a NeuFöG vor, weil A bisher nicht Betriebsinhaberin war.

Beispiele 5:

Eine Pub-KapG betreibt einen Möbelhandel. Sie erwirbt vom Einzelunternehmer A ein Restaurant. Es liegt eine begünstigte Übertragung vor, weil ein Wechsel in der Person des Betriebsinhabers eintritt und die Pub-KapG bisher nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich tätig war.

A, B, C und D sind zu je 5% an einer Pub-KapG beteiligt und veräußern ihre Anteile an einen fünften Gesellschafter E, der zu 40% an der Pub-KapG (ohne Geschäftsführungsbefugnis) beteiligt ist. Durch die Anteilsübertragung verfügt der Gesellschafter E über 60%; die Betriebsinhabereigenschaft wechselt somit von der Pub-KapG auf den Gesellschafter E; es liegt daher eine begünstigte Übertragung vor.

Beispiel 6:

Der Landwirtschaftsbetrieb wird an Sohn und Schwiegertochter übergeben. Überlässt der Sohn seiner Gattin anlässlich der Übernahme des landwirtschaftlichen Betriebes das alleinige Nutzungsrecht am Betrieb, ist er nicht als Betriebsinhaber anzusehen. Die Begünstigung gemäß § 5a NeuFöG steht ihm für seinen Erwerb nicht zu, weil er sich nunmehr nach Übertragung nicht betrieblich betätigt.

Hat sich der Sohn gemeinsam mit seiner Gattin nach der Übernahme des Betriebes betrieblich betätigt, war ihm die Befreiung gemäß § 5a NeuFöG zu gewähren. Überlässt er seinen Anteil am Betrieb innerhalb von 2 Jahren ab der Übernahme seiner Ehegattin zur alleinigen Nutzung, entfällt seine Eigenschaft als Betriebsinhaber iSd § 5a Abs. 1 Z 2 NeuFöG. In diesem Fall trifft ihn die Meldeverpflichtung gemäß § 5a Abs. 2 Z 3 NeuFöG, wonach die gewährten Begünstigungen nachträglich entfallen. Die Begünstigungen für die Gattin bleiben jedoch aufrecht.

7.3. Änderung der Rechtsform

172

Vergleiche auch die Ausführungen in Rz 82 f.

Wird bloß die Rechtsform geändert, unter der ein Betrieb geführt wird, liegt keine Betriebsübertragung vor. Eine solche bloße Änderung der Rechtsform in Bezug auf einen bereits existierenden Betrieb ist dann anzunehmen, wenn unter der neuen Rechtsform die für den konkreten Betrieb wesentlichen Betriebsgrundlagen weitergeführt werden, ohne dass diese Betriebsgrundlagen auf einen neuen Betriebsinhaber übertragen werden.

Beispiel 1:

Eine OG, an welcher 3 Gesellschafter zu gleichen Teilen beteiligt sind, betreibt einen Gewerbebetrieb. Die drei Gesellschafter der OG bringen diesen Gewerbebetrieb in eine neu gegründete GmbH ein, an welcher sie ebenfalls zu gleichen Teilen beteiligt sind. Es liegt eine bloße Änderung der Rechtsform vor, für welche keine Begünstigung nach dem NeuFöG zusteht, weil kein Wechsel in der Person des Betriebsinhabers stattfindet.

Beispiel 2:

Ein Einzelunternehmer betreibt einen Gewerbebetrieb. Mit seiner Ehefrau als Komplementär gründet er eine KG, in welche das Einzelunternehmen eingebracht wird. Die Ehefrau hat sich bisher nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt. Er steht dem Unternehmen nur mehr als Kommanditist mit einer Beteiligung von weniger als 50% ohne Geschäftsführungskompetenz zur Verfügung. In diesem Fall

liegt eine begünstigte Betriebsübertragung iSd NeuFöG vor, weil keine bloße Änderung der Rechtsform, sondern ein Wechsel in der Person des Betriebsinhabers erfolgt.

7.4. Wechsel in der Person des Betriebsinhabers (§ 5a Abs. 1 Z 1 NeuFöG)

173

Ein Wechsel in der Person des Betriebsinhabers (siehe Rz 71) in Bezug auf einen bereits existierenden Betrieb liegt dann vor, wenn die für den konkreten Betrieb wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden und keiner der bisherigen Betriebsinhaber nach der Übertragung des Betriebes bzw. Teilbetriebes weiter als Betriebsinhaber tätig ist (UFS 21.04.2005, RV/0112-I/03). Welche Betriebsmittel zu den wesentlichen Grundlagen des Betriebes gehören, bestimmt der jeweilige Betriebstypus (zB Dienstleistungs-, Produktions- oder Handelsbetrieb), aber auch die Funktion des Wirtschaftsgutes innerhalb des konkreten Betriebes (siehe Rz 64 ff).

174

Im Falle der Übertragung von Mitunternehmeranteilen oder Anteilen an Kapitalgesellschaften ist für die Begünstigung des Übernehmers Voraussetzung, dass keiner der bisherigen Betriebsinhaber auch nach der Übertragung noch Betriebsinhaber ist. Dies deshalb, weil im umgekehrten Fall kein Wechsel in der Person des Betriebsinhabers vorliegt.

175

Ein Wechsel des Betriebsinhabers kann auch durch zwei oder mehrere Übertragungsvorgänge, die zeitlich unmittelbar zusammen liegen (vgl. Rz 13, Rz 52, Rz 93), erfolgen. Liegen die Übertragungsvorgänge nicht in einem zeitlichen Zusammenhang, kann dies durch ein später verfasstes Vertragswerk nicht nachträglich saniert werden (UFS 10.09.2003, RV/0162-F/03). Besteht zwischen zwei oder mehreren Übertragungsvorgängen kein unmittelbarer zeitlicher Zusammenhang, dann ist nur jene Übertragung begünstigt, mit der ein Wechsel des Betriebsinhabers stattfindet.

Beispiel 1:

An der X-GmbH sind A zu 10%, B zu 40% und C zu 50% beteiligt. D erwirbt innerhalb von 30 Kalendertagen vom Gesellschafter A 10% und vom Gesellschafter B 40% an der X-GmbH und erlangt damit auch ohne Geschäftsführerauftrag die Stellung eines Betriebsinhabers.

Es liegt keine Betriebsübertragung vor, weil kein Wechsel in der Person des Betriebsinhabers erfolgte. C ist nach wie vor Betriebsinhaber, D ist lediglich als weiterer Betriebsinhaber hinzugekommen.

Beispiel 2:

An der M-GmbH sind A zu 10%, B zu 40%, X zu 20%, Y zu 20% und Z zu 10% beteiligt. D erwirbt innerhalb von 30 Kalendertagen vom Gesellschafter A 10% und vom Gesellschafter B 40% an der M-GmbH und erlangt damit auch ohne Geschäftsführungsauftrag die Stellung eines Betriebsinhabers.

Es liegt eine begünstigte Betriebsübertragung vor, weil nunmehr keiner der bisherigen Gesellschafter Betriebsinhaber ist und somit ein Wechsel in der Person des Betriebsinhabers erfolgte.

176

Voraussetzung für den Wechsel der Person des Betriebsinhabers im Zuge einer Übertragung von Gesellschaftsanteilen an einer GmbH ist der Notariatsakt. Eine formungültige Disposition über die Geschäftsanteile bewirkt noch keine Änderung in den Beteiligungsverhältnissen (vgl. VwGH 04.12.2003, 2003/16/0472).

177

Hinsichtlich der Beteiligung am Vermögen der Gesellschaft sind unmittelbare Beteiligungen und mittelbare Beteiligungen durch Treuhänder zusammenzurechnen (siehe Rz 73).

Beispiele im Zusammenhang mit Betriebsübertragungen:

178

Beispiel 1:

Die X-GmbH, an der A zu 15% und B zu 85% beteiligt sind, veräußert ihren Betrieb an die Y-GmbH. An dieser Y-GmbH sind A und C zu je 50% beteiligt. Da A im Hinblick auf seinen Beteiligungsumfang nicht Betriebsinhaber der X-GmbH ist, liegt ein begünstigter Wechsel in der Person des Betriebsinhabers vor.

Beispiel 2:

Ein Einzelunternehmer überträgt seinen Betrieb an eine KG, an der er als Kommanditist mit 20% beteiligt ist. Es liegt ein begünstigter Wechsel in der Person des Betriebsinhabers vor.

Beispiel 3:

Die X-OG, an der A zu 5% und B zu 95% beteiligt sind, überträgt einen Betrieb an die Y-OG, an der A ebenfalls zu 5% und C zu 95% beteiligt sind. Da A als unbeschränkt haftender Personengesellschafter jedenfalls Betriebsinhaber sowohl der X-OG als auch der Y-OG ist, tritt kein Wechsel der Person des Betriebsinhabers ein.

Beispiel 4:

Der Landwirtschaftsbetrieb steht im Hälfteneigentum der Ehegatten. Im Zuge der Pensionierung eines Ehegatten wird mittels Bewirtschaftungsvereinbarung (Pachtvertrag) die Alleinbewirtschaftung durch den anderen Ehegatten vereinbart. Nach mehreren Jahren wird der Betrieb in das Alleineigentum des Sohnes übergeben, der bisher noch keinen Betrieb geführt hat.

Nachdem der andere Ehegatte als Hälfteneigentümer sich bereits als die Betriebsführung beherrschende Person (Betriebsinhaber) betätigt hat, steht diesem bei Abschluss der Bewirtschaftungsvereinbarung keine Begünstigung zu.

Die nachfolgende Übergabe an den Sohn ist grundsätzlich zur Gänze begünstigt.

Beispiel 5:

Der Landwirtschaftsbetrieb wird je zur Hälfte an Sohn und Schwiegertochter übergeben. Weil der Sohn Dienstnehmer ist, wird sein Hälftenanteil der Gattin zur Bewirtschaftung überlassen.

Nach § 5a Abs. 1 Z 1 und 2 NeuFöG liegt eine (begünstigte) Betriebsübertragung vor, wenn (Z 1) ein Wechsel der Person des die Betriebsführung beherrschenden Betriebsinhabers erfolgt (Z 2) und sich der Übernehmer bisher nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt hat. Die Wortfolge „... bisher nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt hat.“ impliziert, dass er sich nunmehr nach Übertragung betrieblich betätigt und aus dem übertragenen Betrieb betriebliche Einkünfte erzielt. Dies trifft allerdings nur für die Schwiegertochter zu. Der Sohn führt keinen Betrieb weiter und steht die Begünstigung daher, insoweit der Betrieb auf den Sohn übertragen wird, nicht zu.

Im gegenständlichen Fall steht der Freibetrag gemäß § 5a NeuFöG daher nur zur Hälfte, nämlich nur für die Übertragung an die Schwiegertochter zu.

Beispiel 6:

Ein im Hälftenbesitz der Ehegatten stehender land- und forstwirtschaftlicher Betrieb wird an den Sohn übergeben. Im Überabevertrag wird der Übergeberin das Fruchtgenussrecht bis zur Erlangung des Pensionsanspruches eingeräumt.

Die betrieblichen Einkünfte aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb sind nach der Übergabe an den Sohn der Übergeberin als Fruchtgenussberechtigten zuzurechnen. Sie ist auch Betriebsinhaberin des übergebenen Betriebes. Die Übergeberin war allerdings bereits vor der Übergabe Hälftenbesitzerin des Betriebes und hatte einen beherrschenden Einfluss auf die Betriebsführung. Sie ist daher vor der Übergabe als Hälftenbesitzerin und nach Übergabe als Fruchtgenussberechtigte als Betriebsinhaberin anzusehen.

Es findet somit kein begünstigter Wechsel in der die Betriebsführung beherrschenden Person statt.

Bei Beendigung des Fruchtgenusses, wenn die Übergeberin ihren Pensionsanspruch erlangt, findet zwar eine Betriebsübertragung an den Sohn statt, die Befreiung von der Grunderwerbsteuer steht allerdings nicht zu, weil in diesem Zeitpunkt kein Grundstück übertragen wird.

Beispiele im Zusammenhang mit Anteilsübertragungen:

179

Beispiel 1:

An einer OG sind A mit 5% und B mit 95% beteiligt.

Variante 1: A veräußert an C.

Es liegt keine begünstigte Übertragung vor, da der bisherige Betriebsinhaber B weiterhin Betriebsinhaber bleibt.

Variante 2: B veräußert an C.

Es liegt ebenfalls keine begünstigte Übertragung vor, da A trotz seines geringen Anteils von 5% Betriebsinhaber ist und bleibt.

Variante 3: A und B veräußern an C.

Es liegt eine begünstigte Übertragung vor, weil zusätzlich zur Anteilsübertragung auch ein Wechsel in der Person des Betriebsinhabers eintritt.

Beispiel 2:

KG mit einem Komplementär X (beteiligt mit 2%) und zwei Kommanditisten Y und Z (zu je 49% beteiligt, keine Geschäftsführungsbefugnis).

Variante 1: Der Komplementär X verkauft seine Beteiligung.

Es liegt eine begünstigte Übertragung vor, da X bisher alleiniger Betriebsinhaber war und nun ein Wechsel der Person des Betriebsinhabers eintritt.

Variante 2: Der Kommanditist Y verkauft seine Beteiligung.

Es liegt keine begünstigte Übertragung vor, da der bisherige Betriebsinhaber X weiterhin Betriebsinhaber bleibt.

Beispiel 3:

Ein Gesellschafter an einer Publikums-GmbH veräußert seine Beteiligung.

Es liegt keine begünstigte Übertragung vor, da die Publikums-GmbH selbst weiterhin Betriebsinhaber bleibt.

Auslagerung von Leistungen („Outsourcing“)

180

Werden bspw. IT-Leistungen mehrerer Unternehmen in eine gesonderte Gesellschaft ausgelagert, liegen keine Übertragungen mehrerer (Teil-)Betriebe (vgl. Rz 164 f) vor. Allerdings kann - aus Sicht der übernehmenden GmbH - die Übernahme einzelner Wirtschaftsgüter Teil der Neugründung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur sein, sofern die GmbH als neue Betriebsinhaberin mit ihren Leistungen nach außen werbend (vgl. Rz 89 ff) in Erscheinung tritt.

181

Nach den EStR 2000 Rz 5582 und der ständigen Rechtsprechung des VwGH liegt das Kriterium der Selbständigkeit eines Betriebsteiles dann vor, wenn sich der Betriebsteil bereits vor der Übertragung von der übrigen betrieblichen Tätigkeit hinreichend nach außen erkennbar abhebt bzw. abgrenzen lässt (VwGH 03.12.1986, 86/13/0079), allerdings ist der Teilbetrieb kein vollständig selbständiger Betrieb. Eine nur betriebsinterne Selbständigkeit genügt nicht. Dementsprechend stellen selbständig organisierte Abteilungen eines Unternehmens, die funktionell dem Gesamtunternehmen dienen (zB EDV-Abteilung, Buchhaltungsabteilung, Vertriebs- und Verkaufsabteilung), keine Teilbetriebe dar (vgl.

VwGH 20.11.1990, 89/14/0156, 0157; VwGH 07.08.1992, 88/14/0063; VwGH 03.11.1992, 89/14/0098).

7.4.1. Betriebsverpachtung

182

Die Verpachtung stellt dann eine begünstigte Betriebsübertragung dar, wenn:

- der Verpächter die wesentlichen Betriebsgrundlagen verpachtet,
- der Pächter sich innerhalb der letzten 15 Jahre nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt hat und
- der Pachtbetrieb der Erzielung von betrieblichen Einkünften gedient hat und weiterhin dient.

Für die Inanspruchnahme der Begünstigungen (durch den Pächter) ist es nicht entscheidend, ob die Verpachtung als Betriebsaufgabe iSd EStG 1988 zu beurteilen ist. Wenn der Verpächter im Zeitpunkt der Veräußerung oder Übergabe des verpachteten Betriebes hingegen nur mehr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, dann kann keine begünstigte Betriebsübertragung vorliegen (siehe Rz 185).

183

Auch im Falle einer Betriebsverpachtung bezieht sich die Befreiung von Stempelgebühren und Bundesverwaltungsabgaben nicht auf die durch die Übertragung veranlassten Rechtsgeschäfte, wie zB Bestandverträge (siehe Rz 5, Rz 148).

184

Als Betriebsinhaber ist grundsätzlich der Pächter anzusehen, weil dieser - und nicht der Verpächter - auf die Betriebsführung einen beherrschenden Einfluss ausübt.

Beispiel:

Die Betriebsführerin verpachtet ein halbes Jahr den Betrieb an die Tochter bevor sie ihn endgültig an die Tochter übergibt. Die Verpachtung kann eine begünstigte Betriebsübertragung sein, wenn die sonstigen Voraussetzungen zutreffen. Hierfür ist nicht wesentlich, ob in der Verpachtung eine Betriebsaufgabe iSd EStG 1988 zu erblicken ist. Als Betriebsinhaber ist grundsätzlich die Pächterin anzusehen, weil diese und nicht die Verpächterin einen beherrschenden Einfluss auf die Betriebsführung ausübt. Daher ist die – wenn auch kurzfristige – Verpachtung für die spätere Betriebsübertragung schädlich (§ 5a Abs. 1 Z 2 NeuFöG). Ob der Pächterin im – wenn auch kurzen – Pachtzeitraum tatsächlich Einnahmen zugeflossen sind, ist niemals entscheidend.

7.4.2. Pächterwechsel

185

Werden im Zuge eines Pächterwechsels die wesentlichen Betriebsgrundlagen an den neuen Pächter übertragen und war dieser neue Pächter innerhalb der letzten 15 Jahre vor dem Zeitpunkt der Übertragung nicht als Betriebsinhaber eines Betriebes vergleichbarer Art beherrschend betrieblich tätig, dann liegt eine begünstigte Betriebsübertragung iSd § 5a NeuFöG vor.

Beispiel:

Die Eltern sind je zur Hälfte Eigentümer eines gewerblichen Betriebes und verpachten diesen an den Sohn A. Nach mehrjähriger Bewirtschaftung durch Sohn A wird der Pachtvertrag aufgelöst und der Betrieb an den Sohn B übergeben. In welchem Umfang stehen die Begünstigungen zu?

Werden die wesentlichen Betriebsgrundlagen verpachtet und war der Pächter A innerhalb der letzten 15 Jahre vor dem Zeitpunkt der Verpachtung nicht als Betriebsinhaber eines Betriebes vergleichbarer Art tätig, dann liegt eine gemäß § 5a NeuFöG begünstigte Betriebsübertragung vor. Wird der Pachtvertrag innerhalb der nächsten 5 Jahre aufgelöst, wird der Nachversteuerungstatbestand gemäß § 5a Abs. 2 Z 3 NeuFöG verwirklicht. Diesen Umstand hat der Sohn A allen in Betracht kommenden Behörden unverzüglich mitzuteilen.

Bei der Übergabe an den Sohn B ist zu differenzieren. Hat die Verpachtung an Sohn A einkommensteuerrechtlich zu einer Betriebsaufgabe geführt (vgl. EStR 2000 Rz 5647 ff) und erzielten die Eltern als Verpächter aus dem Betrieb keine betrieblichen, sondern außerbetriebliche Einkünfte (Vermietung und Verpachtung), dann stellt die Übergabe an Sohn B mangels betrieblicher Einkünfte keine begünstigte Übertragung iSd § 5a NeuFöG dar (siehe Rz 182).

War die ursprüngliche Verpachtung an Sohn A hingegen nicht als Betriebsaufgabe zu werten, dann liegt eine begünstigte Übertragung vor, weil die Eltern nach wie vor betriebliche Einkünfte erzielt haben und daher einen Betrieb übertragen, wenn der Sohn B sich in den letzten 15 Jahren vor der Übergabe nicht in vergleichbarer Art betrieblich betätigt hat.

7.4.3. Verpächterwechsel

186

Wurde ein (Teil-)Betrieb verpachtet und überträgt der bisherige Verpächter diesen verpachteten Betrieb an einen neuen Verpächter, der innerhalb der letzten 15 Jahre vor dem Zeitpunkt der Übertragung nicht als Betriebsinhaber eines Betriebes vergleichbarer Art beherrschend betrieblich tätig war, liegt eine gemäß § 5a NeuFöG begünstigte Übertragung dann vor, wenn die (ursprüngliche) Verpachtung einkommensteuerrechtlich nicht als Betriebsaufgabe zu werten war und der Übergeber daher betriebliche Einkünfte erzielt hatte. Führte die (ursprüngliche) Verpachtung hingegen zu einer Betriebsaufgabe und somit zu außerbetrieblichen Einkünften, liegt keine begünstigte Übertragung vor.

Beispiel:

Der im Hälfteneigentum der Eltern stehende land- und forstwirtschaftliche Betrieb wird fremd verpachtet. Nach mehreren Jahren wird der Betrieb an den Sohn übergeben, der bisher keinen Betrieb geführt hat. Der Betrieb bleibt nach der Übergabe fremd verpachtet.

Sofern die ursprüngliche Verpachtung keine Betriebsaufgabe war und sich der Sohn innerhalb der letzten 15 Jahre nicht in vergleichbarer Art betätigt hat, liegt eine begünstigte Betriebsübertragung vor.

187

Die Verpachtung eines Betriebes ist idR noch nicht als Betriebsaufgabe anzusehen, es sei denn, der Betriebsinhaber hätte die Absicht, den Betrieb nach Ablauf des Pachtvertrages nicht mehr weiterzuführen, und gibt dies nach außen zu erkennen (VwGH 11.11.1987, 86/13/0131).

Die Aufgabe eines Betriebes im Fall einer Verpachtung wird daher insb. dann anzunehmen sein, wenn die wesentlichen Grundlagen eines Unternehmens tatsächlich veräußert werden, der Verpächter nach Beendigung des Pachtverhältnisses daher mit dem vorhandenen Betriebsvermögen nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder wenn das Gesamtbild der Verhältnisse für die Absicht des Verpächters spricht, den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages nicht mehr weiter aufrecht zu erhalten. Solange der Betrieb nicht aufgegeben wurde, bildet die Gesamtheit der dem Betrieb dienenden Wirtschaftsgüter das Betriebsvermögen, die Pachteinnahmen stellen Betriebseinnahmen dar und die Gewinnermittlung ist weiterhin in der bis zur Verpachtung gehandhabten Form durchzuführen. Der Verpächter erzielt in einem solchen Fall Einkünfte aus der bisherigen Einkunftsart, also zum Beispiel solche aus Gewerbebetrieb (VwGH 25.06.2008, 2008/15/0088).

7.4.4. Verpächter überträgt Eigentum an Pächter

188

Wurde ein (Teil-)Betrieb verpachtet und überträgt der Verpächter zu einem späteren Zeitpunkt das Eigentum an den wesentlichen Betriebsgrundlagen an den Pächter, dann liegt keine gemäß § 5a NeuFöG begünstigte Übertragung vor, weil der Pächter sich innerhalb der letzten 15 Jahre vor dem Zeitpunkt der Übertragung als Betriebsinhaber eines Betriebes vergleichbarer Art betätigt hat.

Beispiel:

Der Landwirtschaftsbetrieb wird je zur Hälfte an Sohn und Schwiegertochter übergeben. Der Sohn war bisher Pächter des Betriebes, die Schwiegertochter war bisher nicht in der Landwirtschaft tätig. Beide führen künftig den Betrieb.

Nachdem der Sohn bis zur Betriebsübertragung den Betrieb gepachtet hatte, war er bereits in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich tätig. Weiters erfolgt mit der

Betriebsübertragung kein Wechsel der Person des die Betriebsführung beherrschenden Betriebsinhabers. Nach Übertragung des landwirtschaftlichen Betriebes ist der Sohn zu 50% Eigentümer der wesentlichen Betriebsgrundlagen und hat somit einen beherrschenden Einfluss auf die Betriebsführung. Somit sind die Voraussetzungen des § 5a Abs. 1 Z 1 NeuFöG nicht erfüllt und die Begünstigungen stehen insgesamt für die gesamte Betriebsübertragung nicht zu.

7.4.5. Verpächter überträgt Eigentum an einen Dritten (unter gleichzeitiger Auflösung des Bestandverhältnisses)

189

Wird ein verpachteter (Teil-)Betrieb an einen Dritten übertragen und gleichzeitig das Bestandverhältnis mit dem Verpächter aufgelöst, dann sind folgende Alternativen zu unterscheiden:

- Hat die (ursprüngliche) Verpachtung einkommensteuerrechtlich zu einer Betriebsaufgabe geführt, dann liegt mangels betrieblicher Einkünfte keine gemäß § 5a NeuFöG begünstigte Übertragung vor.
- War die (ursprüngliche) Verpachtung einkommensteuerrechtlich hingegen nicht als Betriebsaufgabe zu werten, dann liegt eine gemäß § 5a NeuFöG begünstigte Übertragung vor, wenn der Übernehmer sich innerhalb der letzten 15 Jahre vor dem Zeitpunkt der Übertragung nicht als Betriebsinhaber eines Betriebes vergleichbarer Art betätigt hat.

7.4.6. Übertragung eines (Teil-)Betriebes mit anschließender Verpachtung

190

Wird ein (Teil-)Betrieb übertragen und war der neue Betriebsinhaber innerhalb der letzten 15 Jahre vor dem Zeitpunkt der Übertragung nicht als Betriebsinhaber eines Betriebes vergleichbarer Art beherrschend betrieblich tätig, liegt zwar eine gemäß § 5a NeuFöG begünstigte Übertragung vor, da der neue Betriebsinhaber jedoch die wesentlichen Betriebsgrundlagen weiterverpachtet (und somit überträgt), entfällt gemäß § 5a Abs. 2 Z 3 NeuFöG der Eintritt der begünstigten Wirkungen wiederum.

Die Betriebsverpachtung selbst führt zu einer gemäß § 5a NeuFöG begünstigten Übertragung, wenn der Pächter innerhalb der letzten 15 Jahre vor dem Zeitpunkt der Übertragung nicht als Betriebsinhaber eines Betriebes vergleichbarer Art tätig war.

7.4.7. Umgründung iSd Umgründungssteuergesetzes

191

Der bloße Erwerb eines Betriebes - sei es entgeltlich oder unentgeltlich bzw. durch einen Umgründungsvorgang iSd Umgründungssteuergesetzes - stellt niemals eine Neugründung

dar (zB Betriebsübergang iSd Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetzes). Jedoch kann eine begünstigte Betriebsübertragung vorliegen.

Nach dem UmgrStG zulässige rückwirkende Änderungen des übertragenen Vermögens (zB § 16 Abs. 5 UmgrStG) stehen den Begünstigungen des NeuFöG nicht entgegen.

8. Zeitpunkt der Betriebsübertragung (§ 5a Abs. 2 Z 1 NeuFöG)

192

Als Kalendermonat der Übertragung gilt jener, in dem der neue Betriebsinhaber erstmals nach außen werbend in Erscheinung tritt, dh. wenn die Betriebsführungsgewalt auf ihn übergegangen ist (vgl. VwGH 24.04.2002, 99/16/0398; VwGH 29.07.2004, 2003/16/0134). Im Zweifel ist dies jener Zeitpunkt, der vertragsgemäß als tatsächlicher Übergabezeitpunkt vereinbart wurde (Verfügungsgeschäft).

Beispiele:

"Wiedereröffnung" eines Handelsbetriebes,

"Neuübernahme" einer Rechtsanwaltskanzlei oder einer Arztpraxis

193

Im Übrigen gelten die Ausführungen zum § 3 NeuFöG für Neugründungen sinngemäß (siehe Rz 87 ff).

9. Erklärung der Betriebsübertragung (§ 5a Abs. 2 Z 1 NeuFöG)

194

Die Bestimmung des § 4 NeuFöG ist auf Betriebsübertragungen sinngemäß anzuwenden (§ 5a Abs. 2 Z 1 NeuFöG). Die Erklärung der Betriebsübertragung hat mit dem Formular NeuFö 3 zu erfolgen. Nähere Ausführungen siehe Rz 95 ff.

Beispiel:

In einem Vertrag über die Übertragung eines Betriebes wird auch eine Liegenschaft mit übergeben. Innerhalb der Anzeigefrist (bis zum 15. des zweitfolgenden Monats, in dem die Steuerschuld entstanden ist) wird der Vertrag mit Abgabenerklärung Gre 1 oder mit elektronischer Abgabenerklärung dem Finanzamt angezeigt. Es wird die Befreiung von der Grunderwerbsteuer nach § 5a Abs. 2 NeuFöG auf der Abgabenerklärung (oder im Vertrag) beantragt, aber das Formular NeuFö 3 nicht gleichzeitig beigelegt.

Für die Inanspruchnahme der Begünstigungen des § 1 Z 5 und § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG ist die Vorlage der Erklärung innerhalb der Anzeigefrist erforderlich und kann nicht nachgeholt werden (vgl. Rz 95, Rz 99 ff).

Im Falle der Selbstberechnung durch einen Parteienvertreter muss die Erklärung im Zeitpunkt der Durchführung der Selbstberechnung dem Parteienvertreter vorliegen (vgl. Rz 96 f).

9.1. Bestätigung der Beratung (§ 5a Abs. 2 Z 1 NeuFöG)

195

Die Ausführungen unter Rz 110 ff gelten sinngemäß.

9.2. Fälle vor Auflage der amtlichen Vordrucke (§ 5a Abs. 2 Z 1 NeuFöG)

196

Die Ausführungen unter Rz 126 gelten sinngemäß.

9.3. Elektronische Übermittlung (§ 5a Abs. 2 Z 1 NeuFöG)

197

Die Ausführungen unter Rz 127 ff gelten sinngemäß.

10. Meldeverpflichtung (§ 5a Abs. 2 Z 3 NeuFöG)

198

Wird die Betriebsinhabervoraussetzung iSd § 2 Z 2 NeuFöG nicht erfüllt oder wenn der neue Betriebsinhaber innerhalb von 5 Jahren nach der Betriebsübertragung

- den übernommenen Betrieb oder wesentliche Grundlagen davon entgeltlich oder unentgeltlich überträgt oder
- betriebsfremden Zwecken zuführt oder
- den Betrieb aufgibt (siehe EStR 2000 Rz 5629 bis Rz 5656),

entfällt der Eintritt der Wirkungen des § 1 Z 1, 3 und 5 NeuFöG bzw. § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG nachträglich.

199

Der Austausch von vorhandenem Anlagevermögen durch neues Anlagevermögen führt zu keinem rückwirkenden Wegfall der Begünstigungen. Wird der Betrieb hingegen um mehr als 25% eingeschränkt oder verkleinert, so fallen die Begünstigungen nachträglich weg.

200

Im Übrigen gelten die Ausführungen unter Rz 137 ff sinngemäß.

11. Zeitlicher Geltungsbereich (§ 6 NeuFöG)

201

Das Neugründungs-Förderungsgesetz ist anzuwenden auf

- Neugründungen nach dem 1. Mai 1999 und
- Betriebsübertragungen nach dem 31. Dezember 2001.

§ 5a Abs. 2 NeuFöG idF des BG BGBI. I Nr. 132/2002 ist auf Betriebsübertragungen nach dem 31. Dezember 2001 anzuwenden.

§ 4 Abs. 5 und § 7 Abs. 1 NeuFöG idF des BG BGBI. I Nr. 180/2004 traten mit 1. Jänner 2005 in Kraft.

§ 5a Abs. 2 NeuFöG idF des BG BGBI. I Nr. 180/2004 ist hinsichtlich der Gerichtsgebühren für die Eintragungen in das Grundbuch noch auf Betriebsübertragungen anzuwenden, bei denen die Grundbuchseintragung vor dem 1. November 2004 vorgenommen wurde.

12. Amtshilfe (§ 7 NeuFöG)

202

Die gesetzlichen Berufsvertretungen und die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft sind verpflichtet, Abschriften der amtlichen Vordrucke, auf denen Bestätigungen iSd § 4 NeuFöG angebracht worden sind, herzustellen und 7 Jahre ab Ende des Jahres, in dem die Bestätigung angebracht worden ist, aufzubewahren. Im Falle einer elektronischen Erklärungsübermittlung gemäß § 4 Abs. 5 NeuFöG sind die Daten bis zum Ablauf von 7 Jahren ab Ende des Jahres, in dem die Daten elektronisch übermittelt wurden, aufzubewahren. Die Aufbewahrung kann entweder in Form dauerhafter Wiedergaben der übermittelten Daten oder durch Speicherung der übermittelten Daten auf einem Datenträger erfolgen; eine Aufbewahrung auf Datenträgern ist nur zulässig, wenn die vollständige, geordnete und inhaltsgleiche Wiedergabe bis zum Ablauf der 7-jährigen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist.

203

Die gesetzlichen Berufsvertretungen und die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft sind verpflichtet, den für die Erhebung der in § 1 NeuFöG genannten Abgaben, Gebühren und Beiträge zuständigen Institutionen auf Verlangen Auskünfte zu erteilen, die zur Vollziehung dieses Gesetzes erforderlich sind.

204

Stellt sich nachträglich heraus, dass die tatsächlichen Verhältnisse gegen eine Neugründung oder Betriebsübertragung iSd NeuFöG sprechen, so ist die gesetzliche Berufsvertretung oder jede andere Behörde die hiervon Kenntnis erlangt, berechtigt, diese Umstände der jeweils zuständigen Behörde mitzuteilen. Analog zur bereits seit längerem in § 48b BAO vorgesehenen Verständigung anderer Behörden kann auch die Mitteilung gemäß § 7 Abs. 3 NeuFöG formlos erfolgen. Die jeweils zu informierenden anderen Institutionen ergeben sich aus den Formularen NeuFö 1 und NeuFö 3.