

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Susanne Haim, den Richter Mag. Ulrich Petrag sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Peter Neumann und Johann Möslinger in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Reinhard Stulik Stb GesmbH & Co OG, Färbergasse 3, 3150 Wilhelmsburg, über die Beschwerde vom 29. März 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten vom 16. März 2016 betreffend Dienstgeberbeitrag 2012, Dienstgeberbeitrag 2013, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2012 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2013 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 29. September 2021 in Anwesenheit der Schriftführerin Elisabeth Ebner zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 28.2.2012 reichte die Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.) das Formular NeuFö 1 bei der Wirtschaftskammer ***1*** ein, in der eine Neugründung im Sinn des § 4 NeuFÖG erklärt wurde. Am selben Tag wurde von der Wirtschaftskammer ***1*** bestätigt, dass die Erklärung der Neugründung unter Inanspruchnahme der Neugründung erstellt wurde.

Bei der Bf. fand im Jahr 2016 eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO statt, bei der folgendes festgestellt wurde (Betriebsprüfungsbericht vom 16.3.2016 zu AB.Nr. 400361/16):

Die Befreiung nach § 4 Neugründungs-Förderungsgesetz könne nicht anerkannt werden, da keine neue betriebliche Struktur geschaffen worden wäre. Die wesentlichen Betriebsmittel

wären beim Kauf des Hotels vorhanden gewesen. Es wären lediglich Sanierungen durchgeführt und Anlagengegenstände ausgetauscht worden.

Eine Neugründung würde vorliegen, wenn eine bisher nicht vorhandene betriebliche Struktur durch Neueröffnung eines gewerblichen, land- und forstwirtschaftlichen oder dem selbständigen Erwerb dienenden Betriebes geschaffen werde. Der neue Betriebsinhaber dürfe sich dabei innerhalb der letzten 5 Jahre (15 Jahre bis 31.12.2015) nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt haben. Weiters dürfe keine bloße Änderung der Rechtsform in Bezug auf einen bereits vorhandenen Betrieb vorliegen; auch dürfe kein bloßer Wechsel in der Person des Betriebsinhabers in Bezug auf einen bereits vorhandenen Betrieb durch eine entgeltliche oder unentgeltliche Betriebsübertragung vorliegen.

Aufgrund dieser bei der Außenprüfung getroffenen Feststellungen setzte das Finanzamt Lilienfeld ***17*** (im Folgenden: Finanzamt) am 16.3.2016 für die Jahre 2012 und 2013 Dienstgeberbeiträge (für 2012:

€ 11.717,88; für 2013: € 11.635,35; bisher für 2013 verbucht € 9.982,80) sowie Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag (für 2012: € 1.041,58; für 2013: € 1.034,25; bisher für 2013 verbucht € 887,34) fest und verwies in der Begründung auf den Betriebsprüfungsbericht vom 16.3.2016.

Gegen diese Bescheide wurde mit Schreiben vom 23.3.2016, eingelangt beim Finanzamt am 30.3.2016, fristgerecht Beschwerde erhoben und diese wie folgt begründet:

Die Beschwerde richte sich gegen die Rechtswidrigkeit in Folge der Verletzung von Verfahrensvorschriften da die belangte Behörde den gegenständlichen Bescheiden zugrunde gelegten Sachverhalt mangelhaft ermittelt habe und die Bescheide betreffend den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2012 und 2013 mangelhaft begründet wären, weil der Erwägung (Anmerkung: richtig wohl: aus den Erwägungen) der belangten Behörde nicht ersichtlich wäre auf Basis welcher konkreten Beweismittel und welcher daraus gezogenen logischen Schlussfolgerungen sie zu dem Sachverhalt gelangt sei den Sie der Abgabefestsetzung zu Grunde gelegt hat.

Weiters würde Rechtswidrigkeit des Inhaltes der angefochtenen Bescheide vorliegen, da die beklagte (Anmerkung: richtig wohl: belangte) Behörde trotz des NeuFöG Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag festgelegt hätte.

Sachverhalt: Die Bf. hätte im Jahr 2012 die Liegenschaft in den ***6*** von der Bank ***13*** erworben auf der sich ein Hotelgebäude befinden würde. Die Liegenschaft wäre um einen Kaufpreis von € 350.000,- erworben worden sowie das Inventar um € 100.000. Das Hotel wäre vor dem Erwerb 3 Jahre stillgelegt gewesen und es hätten wesentliche Umbauarbeiten getätigt werden müssen, die € 450.000,- betragen hätten. Somit könne nicht davon gesprochen werden, dass die betriebliche Struktur vorhanden gewesen wäre. Eine Eröffnung des Betriebes wäre ohne Investitionen nicht möglich gewesen. Die betriebliche Struktur wäre

daher weder vom Gebäude noch vom Inventar oder einem Kundenstock vorhanden gewesen, es hätte auch kein Personal gegeben.

Steuerliche Würdigung durch die Finanzverwaltung: Die Befreiung nach § 4 Neugründungs-Forderungsgesetz könne nicht anerkannt werden, da keine neue betriebliche Struktur geschaffen worden wäre. Die wesentlichen Betriebsmittel wären beim Kauf des Hotels vorhanden gewesen. Es wären lediglich Sanierungen durchgeführt und Anlagegegenstände ausgetauscht worden. Eine Neugründung würde vorliegen, wenn eine bisher nicht vorhandene betriebliche Struktur durch Neueröffnung eines gewerblichen, land- und forstwirtschaftlichen oder dem selbstständigen Erwerb dienenden Betriebes geschaffen wird.

Der neue Betriebsinhaber dürfe sich dabei innerhalb der letzten 5 Jahre (15 Jahre bis 31.12.2015) nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt haben. Weiters dürfe keine bloße Änderung der Rechtsform in Bezug auf einen bereits vorhandenen Betrieb vorliegen; auch dürfe kein bloßer Wechsel in der Person des Betriebsinhabers in Bezug auf einen bereits vorhandenen Betrieb durch eine entgeltliche oder unentgeltliche Betriebsübertragung vorliegen.

Steuerliche Würdigung durch die Bf.: Die betrieblichen Strukturen wären in keiner Weise gegeben und die neuen Betriebsinhaber wären nicht in vergleichbarer Art beherrschend tätig gewesen. Die Finanzverwaltung hätte die Tätigkeit der neuen Betriebsinhaber nie bezweifelt und sogar bei den Besprechungen nicht bezweifelt, dass die neuen Betriebsinhaber bisher in dieser Art tätig gewesen wären, da der Prüferin die Inhaber auch bekannt gewesen wären. Im Prüfungsbericht wäre jedoch eine Ausführung der Richtlinien übernommen worden obwohl dies vorher nicht angezweifelt worden wäre und daher auch keine Beweismittel verlangt worden wären und auch nach Aktenlage des Finanzamts ermittelbar gewesen wären. Somit hätte die Behörde verabsäumt, diesen Sachverhalt zu ermitteln. Die Bf. wäre jedoch der Meinung, dass das Finanzamt die Versagung der Begünstigungen nach dem NeuFöG auf das Vorhandensein der betrieblichen Strukturen stützen würde. Wenn jedoch die gleiche Summe wie der Kaufpreis investiert werden hätte müssen, könne keine Rede davon sein, dass die betriebliche Struktur vorhanden gewesen wäre.

Weiters hätte die Finanzbehörde den Sachverhalt nicht ausreichend ermittelt da eine Besichtigung vor Ort nicht vorgenommen worden wäre. Die betriebliche Struktur hätte erst wieder geschaffen werden müssen und wäre nicht vorhanden gewesen da die wesentlichen Grundlagen nicht vorhanden gewesen wären.

Rechtswidrige Verweigerung der Steuerfreiheit gem. NeuFöG: Wie bereits oben ausgeführt, wären die betriebliche Strukturen nicht vorhanden gewesen und somit wären diese erst geschaffen worden und die Begünstigungen gem. NeuFöG stünden zu und der Sachverhalt wäre nicht ausreichend ermittelt worden sonst hätte dies zu einem anderen Ergebnis geführt.

In der Beschwerde wurde die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide beantragt bzw. in eventu die Bescheide über den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2012 und 2013 aufzuheben.

Weiters wurde beantragt keine Beschwerdeentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 BAO zu erlassen, dass der gesamte Beschwerdesenat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO entscheiden möge und eine mündliche Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO durchzuführen.

Mit Vorhalt vom 28.2.2018 wurde die Bf. vom Finanzamt mit Fristsetzung bis 23.3.2018 um die Beantwortung folgender Fragen ersucht:

Es wäre bei der Prüfung festgestellt worden (verkürzt dargestellt), dass keine neue betriebliche Struktur geschaffen worden wäre da die wesentlichen Betriebsmittel beim Kauf vorhanden gewesen seien ...

In der Beschwerde werde angeführt (wiederum verkürzt dargestellt), dass wesentliche Investitionen getätigt hätten werden müssen und eine Eröffnung ohne diese Investitionen nicht möglich gewesen wäre, dass weder vom Gebäude noch vom Inventar gesehen eine Eröffnung möglich gewesen wäre, ...

Die Bf. werde daher eingeladen, folgende Unterlagen vorzulegen:

Es wäre mit Kaufvertrag vom 23.2.2012 von der „***12***“ Inventar iHv netto € 100.000,- gekauft worden - „Das Inventar besteht aus den in der Beilage (welche einen integrierten Bestandteil des Vertrages darstellt) aufgelisteten Gegenständen“. Es ließe sich nun nicht mehr nachvollziehen, ob dies bei der Prüfung vorgelegen wäre – Die Bf. werde daher eingeladen diese Liste vorzulegen.

Weiters würde sich die Frage stellen, warum eine Hoteleröffnung ohne die Investitionen nicht möglich gewesen wäre (wie in der Beschwerde behauptet).

Es würden unbestritten (lt Anlageverzeichnis in der Bilanz) hohe Investitionen/Umbauarbeiten vorliegen. Der Beschwerde würden aber keine Unterlagen beigelegt, welche diese „Behauptung“ stützen würden.

Es würde sich daher die Frage stellen - und die Bf. werde hiermit eingeladen die entsprechenden Belege vorzulegen - welche Investitionen konkret getätigt worden wären.

Gebe es entsprechende (Um-)Baupläne, Baubeschreibungen oder dgl. oder eine Bauverhandlung?

Gebe es eine Dokumentation, dass die vorhandene Struktur (zB aufgrund des längeren Stillstandes defekt war - denkbar wäre in diesem Zusammenhang beispielhaft gefrorene Wasserleitungen/Heizungsrohre, die eine Wiederinbetriebnahme unmöglich machen)?

Würde es sich tatsächlich um notwendige Investitionen für die Wiederinbetriebnahme oder um Adaptierungsarbeiten/Modernisierungsarbeiten/... handeln, die man tätigen würde um zB ein älteres Hotel auf den aktuellen Stand der Mode zu bringen?

Welche sonstigen Belege oder Beweismittel können die in der Beschwerde angeführten Umstände stützen?

Mit Schreiben vom 7.3.2018 beantwortete die Bf. diesen Vorhalt wie folgt:

Wie bereits in der Beschwerde dargestellt worden wäre, hätten wesentliche Investitionen getätigt werden müssen um die Neueröffnung des Hotels zu ermöglichen. Unter anderem wären folgende Investitionen getätigt worden:

Die Bodenbeläge der Zimmer und der Seminarräume hätten erneuert werden müssen, da diese teilweise Löcher aufgewiesen hätten und zudem den neuen Brandschutzbestimmungen nicht entsprochen hätten. Eine behördliche Genehmigung wäre nicht erteilt worden.

Es wäre eine Saunalandschaft installiert worden.

Es wäre ein gesamter Küchenblock neu angeschafft und über Leasing finanziert worden. Ohne diesen Küchenblock, im Wert von netto € 25.000,-, hätte der Betrieb nicht aufgenommen werden können. (siehe Anhang)

Zusätzlich wären zahlreiche Küchengeräte wie z.B. ein Kombidampfer, ein Fleischwolf, eine Warmhaltebrücke, Aufschnittmaschinen, eine Mikrowelle und eine Kaffeemaschine angeschafft worden.

Es hätte eine Wäscherei eingerichtet werden müssen da diese Geräte nicht mehr vorhanden gewesen wären und aufgrund der abgeschiedenen Lage kein Mietwaschservice zu erhalten gewesen wäre. Allen Anbietern wäre die Entfernung zu groß gewesen.

Wie das Finanzamt sehen würde wäre ein Betrieb ohne den Küchenblock, den nötigen Küchengeräten und der Wäscherei nicht möglich gewesen. Zudem wäre keine behördliche Genehmigung erfolgt.

Dass das übernommene Inventar nicht mehr zeitgemäß gewesen wäre werde auch über den Kaufpreis von lediglich € 100.000,- ersichtlich.

Diesem Schreiben war die Beilage des Kaufvertrages vom 23.2.2012 betreffend das erworbene Inventar sowie ein nicht unterfertigter Leasingvertrag betreffend einen Kochblock „***14***“ abgeschlossen zwischen der Bf. als Leasingnehmerin und der ***15*** als Leasinggeberin samt der zu diesem Vertrag zugehörigen Unterlagen angeschlossen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 29.3.2018 wies das Finanzamt in der Folge die Beschwerde vom 23.3.2016 als unbegründet mit nachstehend wiedergegebener Begründung ab:

Um die Begünstigungen gemäß § 1 Z 7 NeuFöG in Anspruch nehmen zu können würde es ua. der Schaffung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur bedürfen. Dass die übrigen Voraussetzungen vorliegen, wäre auch im Zuge der Prüfung nicht beanstandet worden (keine bloße Änderung der Rechtsform, beherrschende Personen waren bisher nicht in vergleichbarer Art tätig,...)

Weiters wäre unbestritten, dass ein Grundstück samt Gebäude und das Inventar von der ***12*** gekauft worden wäre (es gebe 2 Kaufverträge - einen über Grundstück und Gebäude und einen über das Inventar).

Im Vorhalteverfahren vom 28.2.2018 wäre die Bf. eingeladen worden, Unterlagen vorzulegen, an denen erkennbar wäre, dass eine Hoteleröffnung ohne Investitionen nicht möglich gewesen wäre,...

Im Antwortschreiben vom 7.3.2018 werde angegeben (verkürzt dargestellt), dass - die Bodenbeläge Löcher gehabt hätten und der Bodenbelag den Brandschutzbestimmungen nicht mehr entsprechen würde.

- eine Saunalandschaft installiert worden wäre
- ein neuer Küchenblock angeschafft worden wäre da ansonsten der Betrieb nicht aufgenommen hätte werden können (es wäre der zugehörige Leasingvertrag vorgelegt worden)
- zahlreiche Küchengeräte angeschafft worden wären
- eine Wäscherei eingerichtet hätte werden müssen da diese Geräte nicht mehr vorhanden und kein Mietwaschservice zu erhalten gewesen wäre da das Hotel zu abgelegt wäre.

Ein Betrieb werde neu eröffnet, wenn die für den konkreten Betrieb wesentlichen Betriebsgrundlagen neu geschaffen werden. Als wesentliche oder hauptsächliche Betriebs- und Geschäftsgrundlagen würden jene Wirtschaftsgüter verstanden werden, die aus dem Blickwinkel des Erwerbers die Fortführung des Betriebes ermöglichen würden. Werden die Räumlichkeiten samt Einrichtung erworben, wären die Voraussetzungen einer Betriebsneugründung nicht erfüllt. Die Errichtung einer Saunalandschaft würde ein weiteres Angebot im Rahmen des Hotelbetriebs darstellen, wäre aber nicht betriebsnotwendig. In der Vorhaltsbeantwortung würde in den Raum gestellt, dass ein Fortbetrieb mit diesem Teppich und mit der vorhandenen Küche nicht möglich wäre - ein Beleg, dass dies so gewesen sei, werde jedoch nicht erbracht. Die nicht mehr vorhandene Wäscherei werde nicht als betriebsnotwendig erachtet, da der Betriebsgegenstand Hotel bzw. Restaurant nicht zwangsläufig einer Wäscherei bedürfe. Unbestritten würden in einem Gastronomiebetrieb

hohe Wäschemengen anfallen - ob ein Mietwaschservice auch an einem abgelegenen Ort erhältlich ist oder nicht wäre wohl eher eine Preisfrage.

Weiters würde sich bis dato nicht erschließen, welcher Umstand mangelhaft ermittelt worden wäre bzw. was eine eventuelle Betriebsbesichtigung bringen würde. Auch bei der Vorhaltsanfrage im Rahmen der Beschwerdeentscheidung wären keine neuen Beweise vorgelegt worden.

Gegen diese Beschwerdeentscheidung wurde am 16.4.2018 (eingelangt beim Finanzamt am 19.4.2018) fristgerecht ein Vorlageantrag eingebracht. In diesem Vorlageantrag wurde zunächst der Beginn der Ausführungen in der erhobenen Beschwerde wiederholt und sodann vorgebracht wie folgt:

Steuerliche Würdigung durch die Bf.: § 4 Neugründungs-Förderungsgesetz würde die Erklärung der Neugründung normieren und würde sich nicht wie im Bescheid beschrieben mit den Befreiungen befassen. Unter welchen Voraussetzungen eine Neugründung vorliegt würde hingegen § 2 Neugründungs-Förderungsgesetz wie folgt normieren:

„§ 2. Die Neugründung eines Betriebes liegt unter folgenden Voraussetzungen vor:

1. Es wird durch Schaffung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur ein Betrieb neu eröffnet, der der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dient...."

In der Verordnung BGBl. II Nr. 278/1999 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 390/2015 werde der Begriff Betrieb wie folgt konkretisiert:

„§ 2. (1) Unter einem Betrieb im Sinne des § 2 Z 1 NeuFöG ist die Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Betriebsmittel in einer organisatorischen Einheit zu verstehen. Ein Betrieb wird neu eröffnet, wenn die für den konkreten Betrieb wesentlichen Betriebsgrundlagen neu geschaffen werden...."

Der Betrieb wäre vor dem Kauf für 3 Jahre geschlossen gewesen. Es wäre somit kein Personal vorhanden gewesen. Durch die Neueröffnung wäre es somit zum Entstehen eines neuen Betriebes gekommen. Bezugnehmend auf die bestehende betriebliche Struktur werde Bezug auf die Neugründungs-Förderungs-Richtlinien Rz 145 genommen:

„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."

Im vorliegenden Fall wären die für den Betrieb wesentlichen Grundlagen nicht vorhanden gewesen. Konkret wären für die Aufnahme des Betriebes folgende Investitionen notwendig gewesen:

Die Bodenbeläge der Zimmer und der Seminarraume hätten erneuert werden müssen da diese teilweise Löcher aufgewiesen hätten und zudem den neuen Brandschutzbestimmungen nicht entsprochen hätten. Eine behördliche Genehmigung wäre nicht erteilt worden.

Es wäre ein gesamter Küchenblock neu angeschafft und über Leasing finanziert worden. Ohne diesen Küchenblock, im Wert von netto € 25.000,-, hätte der Betrieb nicht aufgenommen werden können.

Zusätzlich wären zahlreiche große Kuchengeräte wie z.B. ein Kombidampfer, ein Fleischwolf, eine Warmhaltebrücke, Aufschnittmaschinen, eine Mikrowelle und eine Kaffeemaschine angeschafft worden.

Es hätte eine Wäscherei eingerichtet werden müssen da diese Geräte nicht mehr vorhanden gewesen wären und aufgrund der abgeschiedenen Lage kein Mietwaschservice zu vernünftigen Preisen zu erhalten gewesen wäre.

Die gesamte Einrichtung der Seminarraume hätte neu angeschafft werden müssen.

Die gesamte EDV hätte neu angeschafft und eingerichtet werden müssen.

Es wäre eine Saunalandschaft installiert worden.

Für den Betrieb eines Hotels wären die Küche samt der nötigen Ausstattung, sowie den bestehenden Vorschriften entsprechende Bodenbeläge wesentliche Betriebsgrundlagen. Ohne diesen wäre ein Betrieb nicht möglich gewesen.

Saubere Wäsche und Handtücher wären für den Betrieb eines Hotels unerlässlich. Preise außenstehender Firmen für die Reinigung dieser wären durch den langen Anfahrtsweg nicht wirtschaftlich gewesen. Die Einrichtung einer eigenen Wäscherei für einen wirtschaftlichen Betrieb somit ebenfalls unerlässlich.

Das Gebäude wäre vor dem Kauf im Eigentum der Bank ***13*** gewesen welche das Hotel jedoch nie selbst betrieben, sondern nur verpachtet hätte. Viele Geräte und Einrichtungsgegenstände welche zuvor im Eigentum der Pächter gewesen wären hätten daher neu angeschafft werden müssen.

Festgehalten wird, dass die Finanzverwaltung ihre Bescheide alleine aufgrund dieser angeblich vorhandenen betrieblichen Struktur erlassen hätte. Alle anderen Voraussetzungen wären auch nach Auffassung der Finanzverwaltung erfüllt.

Abschließend wäre zu sagen, dass wenn ein Gebäude samt übernommenem Inventar um € 450.000,- erworben werde und anschließend Investitionen iHv ebenfalls € 450.000,- getätigt werden hätten müssen so wäre alleine aus diesem Verhältnis des Kaufpreises zu den getätigten Investitionen ersichtlich dass wesentliche Betriebsgrundlagen neu geschaffen hätten werden müssen und bisher keine betriebliche Struktur vorhanden gewesen wäre.

Auch das Vorliegen eines Kundenstammes könne durch die abgeschiedene Lage die daraus resultierende geringe Laufkundschaft iVm der Tatsache, dass das Hotel für 3 Jahre geschlossen gewesen wäre nur verneint werden.

Rechtswidrige Verweigerung der Steuerfreiheit gem. NeuFöG: Wie bereits oben ausgeführt worden wäre, wären die betrieblichen Strukturen nicht ausreichend vorhanden gewesen und hätten somit geschaffen werden müssen. Die Begünstigungen gem. NeuFöG würden somit zustehen

Der Sachverhalt wäre nicht ausreichend ermittelt worden sonst hätte dies zu einem anderen Ergebnis geführt.

Mit Vorlagebericht vom 21.8.2018 legte das Finanzamt die Beschwerde vom 23.3.2016 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde. Dieser Antrag wurde wie folgt begründet:

Das Neugründungsförderungsgesetz (NeuFöG) würde zwei Tatbestände enthalten, an die unterschiedlich weite Steuerbefreiungen geknüpft wären: die Neugründung iSd § 2 NeuFöG und die Betriebsübertragung iSd § 5a NeuFöG. Nur für Neugründungen wäre eine Befreiung für bestimmte Lohnabgaben vorgesehen (§ 1 Z 7 NeuFöG).

Ein Betrieb werde neu eröffnet, wenn die für den konkreten Betrieb wesentlichen Betriebsgrundlagen neu geschaffen werden und der Betrieb werbend nach außen in Erscheinung tritt. Es müssten dafür folgende kumulative Voraussetzungen des § 2 NeuFöG erfüllt sein. Gegenständlich wäre strittig, ob eine bisher nicht vorhandene betriebliche Struktur geschaffen worden wäre.

Die Neugründereigenschaft müsse nicht nur subjektiv aus dem Blickwinkel des Neugründers nach der Regel des § 2 Z 2 NeuFöG vorliegen, sondern darüber hinaus müsse objektiv ein neuer Betrieb entstehen. Für die Beurteilung, ob eine Neugründung vorliege, wäre das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse zu berücksichtigen. Bei Kauf eines Betriebes in Form der wesentlichen Betriebsgrundlagen wären 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 wären. Würden hingegen nur einzelne bestimmte Betriebsgegenstände des Vorbesitzers übernommen und würde der Erwerber dieser Gegenstände umfassende Anschaffungen oder Adaptierungen tätigen, sodass nach dem Gesamtbild eine neue betriebliche Struktur geschaffen werde, stünden die Begünstigungen für Neugründungen zu. Wenn durch den Übergang der wesentlichen Betriebsmittel der Erwerber in die Lage versetzt werde, die Tätigkeit ohne weiteres fortzusetzen, könne von der Schaffung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur nicht mehr gesprochen werden (vgl. UFS 12.01.2010, RV/2898-W/07).

Wenn die Bf. einwende, dass wenn die gleiche Summe wie der Kaufpreis investiert werde, keine Rede von einer vorhandenen betrieblichen Struktur sein könne, so wäre dem entgegenzuhalten, dass dies nicht immer per se im Umkehrschluss die Schaffung einer neuen betrieblichen Struktur zur Folge hätte, da es auch möglich wäre, die bereits vorhandene betriebliche Struktur durch eine modernere/höherwertige auszutauschen bzw. Investitionen zu tätigen, die nicht mit der betrieblichen Struktur in Zusammenhang stünden.

Welche Wirtschaftsgüter die wesentlichen Betriebsgrundlagen bilden, würde sich aus einer funktionalen Betrachtungsweise nach dem jeweiligen Betriebstypus ergeben (Art des Betriebes) (Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2012, § 24 Rz 17). Hotels würden ortsgebundene Tätigkeiten darstellen, deren wesentliche Betriebsgrundlagen das Grundstück, das Gebäude und die Einrichtung wären.

Hinsichtlich dem Grundstück und dem Gebäude wären zu keiner Zeit Umbauarbeiten oder Veränderungen seitens der Bf. behauptet worden, welche zu einer neuen betrieblichen Struktur geführt haben könnten, sodass hier unbestritten angenommen werden könne, dass der Zustand jenem vor dem Kauf entspricht. In Bezug auf die Einrichtung wäre die Inventarliste für den Kauf maßgeblich. Inwiefern die Bodenbeläge aufgrund ihres beim Kauf erworbenen Zustandes geeignet gewesen wären, gegen die Brandschutzbestimmungen zu verstoßen und dadurch eine Erneuerung für die Eröffnung des Hotels notwendig gewesen wäre, hätte die Bf. im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht nicht nachweisen können. Wenn von der Bf. ein gesamter Küchenblock inkl. ein paar Küchengeräten (zB Kombidämpfer, Fleischwolf) neu angeschafft wurden, so wäre hier anzumerken, dass die Küche lt. Inventarliste bereits funktionsfähig eingerichtet gewesen wäre. Die Bf. würde selbst in ihrer Vorhaltbeantwortung anführen, dass das übernommene Inventar nicht mehr zeitgemäß gewesen wäre. Defektes Inventar wäre

jedoch nicht behauptet worden und Nachweise für notwendige Investitionen bzgl den Brandschutzbestimmungen wären nie erbracht worden. Die Einrichtung/Anschaffung von Seminarräumen, einer Wäscherei, einer Saunalandschaft und einer Software würden keine Schaffung einer für den Hotelbetrieb wesentlichen Betriebsgrundlage darstellen. Es wären somit die für die Führung eines Hotels wesentlichen Komponenten bereits beim Kauf von der ***12*** miterworben worden.

Wenn die Bf. beanstandet, dass keine Besichtigung vor Ort stattgefunden habe, so wäre anzuführen, dass ein Lokalaugenschein zum jetzigen Zeitpunkt nicht geeignet wäre, darüber Aufschluss zu geben, wie die tatsächlichen Verhältnisse vor dem Verkauf gewesen sind und auch seitens der Abgabenbehörde nicht festgestellt werden könne, ob der erworbene Zustand den Brandschutzbestimmungen entspricht, so dass sich an der rechtlichen Beurteilung nichts ändern würde. Auch in der behaupteten mangelhaften Begründung könne kein Verfahrensfehler erblickt werden, der den Bescheid rechtswidrig machen würde, weil in der Begründung der BVE ausführlich auf das Vorbringen des Beschwerdeführers eingegangen worden wäre und diesbezüglich auch der Sachverhalt ausreichend anhand der Aktenlage (aufgrund des Vorhaltes) ermittelt worden wäre.

Mit Beschluss vom 18. Mai 2021 richtete das Bundesfinanzgericht an die Gemeinde ***6*** folgendes auf § 158 Abs. 1 BAO gestützte Auskunftersuchen:

Es wird um Bekanntgabe ersucht, ob anlässlich der Übernahme des Hotels „***6***“ (***8*** ***7***; ***9*** Grundbuch ***10***) mit 23.2.2012 durch die Bf. bauliche Maßnahmen am Hotel vorgenommen wurden, die einer Baubewilligung gem. § 29 Steiermärkisches Baugesetz, LGBL. Nr. 59/1995, idgF bzw. einer Meldung gem. § 21 Steiermärkisches Baugesetz, LGBL. Nr. 59/1995, idgF bedurft haben. Sollten nach dem 23.2.2012 solche Baumaßnahmen durch die Gemeinde ***6*** genehmigt bzw. dem Bauamt angezeigt worden sein, wird um Übermittlung der diesbezüglichen Bescheide bzw. der entsprechenden Anzeige ersucht.

Dieses Auskunftersuchen wurde von der Gemeinde ***6*** (Bauabteilung) am 26. Mai 2021 fernmündlich dahingehend beantwortet, dass seit 2012 betreffend das Hotel „***6***“ weder eine Baugenehmigung für einen Umbau/eine Adaptierung erteilt wurde noch Baumaßnahmen dem Bauamt gemäß § 21 Stmk Baugesetz gemeldet worden sind.

Ebenfalls am 18. Mai 2021 wurde an die Bezirkshauptmannschaft ***11*** folgendes Auskunftersuchen gestellt:

Beim Bundesfinanzgericht ist eine Beschwerde der Bf. anhängig, die das Hotel „***6***“ im Jahr 2012 erworben hat und in der es um die Frage geht, ob diese Gesellschaft den Hotelbetrieb im Sinn des NeuFöG neu gegründet hat oder nicht.

Für die Beurteilung dieser Frage ist auch von Relevanz, ob seit dem Erwerb des Hotels „***6***“ im Rahmen eines Betriebsanlagenbewilligungsverfahrens gem. §§ 74 ff GewO 1994 Adaptierungen/Sanierungsmaßnahmen des Hotels von der Gewerbebehörde zur Erwirkung der Betriebsanlagenbewilligung aufgetragen wurden.

Seitens der Bf. wurde im Beschwerdeverfahren vorgebracht, dass die Bodenbeläge der Zimmer und Seminarräume hätten erneuert werden müssen, weil diese den neuen Brandschutzbestimmungen nicht entsprochen haben und eine behördliche Genehmigung mit den bisherigen Bodenbelägen nicht erteilt worden wäre.

Sollten solche Maßnahmen aufgetragen worden sein, wird um deren Bekanntgabe gebeten.

Auch möge mitgeteilt werden, ob sich seit dem Erlöschen der letzten Betriebsanlagengenehmigung vor dem Erwerb durch die Hotel ***2*** die Brandschutzbestimmungen tatsächlich im Hinblick auf Bodenbeläge geändert haben und wenn ja inwiefern. Die ***Bf1*** verfügt für den Standort ***8*** ***6***, ***7***, über eine aufrechte Gewerbeberechtigung (GISA-Zahl: ***5***).

Die letzte Gewerbeberechtigung vor jener der ***Bf1*** hatte nach Informationen des Gerichts die ***4*** (GISA-Zahl: ***3***), die am 14.1.2009 zurückgelegt wurde, sodass grundsätzlich die Regelung des § 80 Abs. 1 GewO 1994 zur Anwendung kommen würde.

Dieses Auskunftersuchen beantwortete die Bezirkshauptmannschaft ***11*** (Anlagenreferat) mit Schreiben vom 14. Juni 2021 wie folgt:

Es wird mitgeteilt, dass seitens der Bezirksverwaltungsbehörde ab 1.3.2012 keine Aufforderungen zur Adaptierung oder Sanierung des Hotels am oben angeführten Standort der ***2*** vorgeschrieben wurden. Die Betriebsanlagengenehmigung für den Gastgewerbebetrieb am Standort ***8*** ***7*** ist vor der Übernahme durch die Bf. am 1.3.2012 nicht erloschen, sodass diese neu erwirkt werden hätte müssen. Zum Stand 1.3.2012 galt – wie bis zum heutigen Tage – eine Betriebsunterbrechung von fünf Jahren als Erlöschen der Genehmigung (§ 80 Abs. 1 GewO 1994). Letztmalig wurde mit Bescheid des Bezirkshauptmannes vom 16.5.2014, GZ: ***18***, die Änderung des Wellnessbereiches als emissionsneutrale Änderung zur Kenntnis genommen. In diesem Zusammenhang wurden keine zusätzlichen Auflagen vorgeschrieben

Diese beiden Auskunftersuchen samt Antworten der Gemeinde ***6*** sowie der Bezirkshauptmannschaft ***11*** wurden der Bf. am 16.6.2021 gemäß § 184 Abs. 3 BAO zur Kenntnis übermittelt und eine Frist für eine allfällige Stellungnahme mit drei Wochen ab Zustellung gesetzt. Bis dato ist keine Stellungnahme durch die Bf. erfolgt.

Am 29. September 2021 fand die von der Bf. beantragte mündliche Verhandlung vor dem Senat statt und wird bezüglich des Verlaufes auf die Niederschrift über die mündliche Verhandlung verwiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 28.12.2011 gegründet und am 19.1.2012 zu FN ***16*** des Landesgerichts ***17*** im Firmenbuch eingetragen. Dies ergibt sich aus dem Firmenbuch und ist zwischen den Parteien nicht strittig.

Mit Kaufvertrag vom 15.2./23.2.2012 erwarb die Bf. die Liegenschaft ***9*** Grundbuch ***10*** von der ***12*** samt allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör um einen Kaufpreis von € 350.000,00 zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer. Die Übergabe und Übernahme des Kaufgegenstandes in den Besitz der Bf. ist mit Vertragsunterfertigung erfolgt. Von diesem Zeitpunkt an gingen Gefahr und Zufall, Nutzen und Lasten auf die Bf. über (Punkt III. des Kaufvertrages vom 15.2./23.2.2012). Auf dieser Liegenschaft hat sich das Hotel „***6***“ samt Nebengebäuden befunden bzw. ist nach wie vor dort situiert.

Zum Zeitpunkt der Übernahme des Hotels „***6***“ durch die Bf. bestand eine von der Bezirkshauptmannschaft ***11*** erteilte aufrechte Betriebsanlagenbewilligung für den Gastgewerbebetrieb und wurde anlässlich der Übernahme durch die Bf. keine neue Betriebsanlagenbewilligung erteilt, weil vor der Übernahme an diesem Standort das Hotel „***6***“ vom vormaligen Pächter bis Jänner 2009 betrieben wurde (§ 80 Abs. 1 GewO 1994). Das Hotel „***6***“ war zum Zeitpunkt des Erwerbes durch die Bf. nicht in Betrieb.

Die Bezirkshauptmannschaft ***11*** als zuständige Gewerbebehörde hat der Bf. als Übernehmerin des Hotels „***6***“ keine Auflagen zur Adaptierung oder Sanierung des Hotels vorgeschrieben. Insbesondere wurde auch kein Verstoß gegen brandschutztechnische Vorschriften – und daher auch nicht, dass die sich im Objekt befindlichen Bodenbeläge in den Zimmern und den Seminarräumen den Brandschutzbestimmungen nicht entsprochen hätten – festgestellt. In diesem Zusammenhang wird festgestellt, dass sich vor dem Erwerb durch die Bf. die Brandschutzbestimmungen im Hinblick auf Bodenbeläge nicht geändert haben.

Von der Bezirkshauptmannschaft ***11*** als zuständige Gewerbebehörde wurde seit dem Erwerb des Hotels „***6***“ durch die Bf. lediglich die Änderung des Wellnessbereiches als emissionsneutrale Änderung am 16.5.2014 zu GZ: ***18*** zur Kenntnis genommen. Auch diesbezüglich hat die Gewerbebehörde der Bf. keine zusätzlichen Auflagen vorgeschrieben.

Mit einem weiteren Kaufvertrag vom 23.2.2012 hat die ***12*** der Bf. das Inventar des Hotels „***6***“ um einen Kaufpreis von € 100.000,00 veräußert. In diesem Kaufvertrag wurden folgende Abreden betreffend das erworbene Hotelinventar getroffen:

„Punkt II.

Die vertragsgegenständliche Einrichtung und Geräte gehen, so wie sie liegen und stehen, auf die Käuferin über. Die Übergabe und Übernahme des Kaufgegenstandes in den Besitz der Käuferin erfolgt anlässlich der Vertragsunterfertigung. Von diesem Zeitpunkt an gehen Gefahr und Unfall, Nutzen und Lasten auf die Käuferin über.

III.

Die Verkäuferin leistet dafür Gewähr, dass der Vertragsgegenstand frei von bürgerlichen und außerbürgerlichen Lasten, insbesondere frei von sonstigen Bestand-, Benutzungs- und Besitzrechten Dritter in den Besitz und das Eigentum der Käuferin gelangt. Jegliche Gewährleistung ist ausgeschlossen.

IV.

Die Verkäuferin haftet nicht für ein bestimmtes Ausmaß, eine bestimmte Eigenschaft, Verwendbarkeit oder einen Ertrag des Vertragsgegenstandes.

Die Käuferin erklärt, dass sie sich über den technischen Zustand des Kaufgegenstands informiert hat. Die Käuferin kennt die Kaufsache aus eigener Wahrnehmung und hat die technische Anlage und Geräte anlässlich einer Besichtigung bereits auf deren Funktionstüchtigkeit und Gesetzeskonformität geprüft. Trotz des generellen Ausschlusses der Gewährleistung hat die Verkäuferin zugesagt, die Instandsetzung der Küchenlüftungsanlage und die Überprüfung der Küchenganlage auf eigene Kosten soweit möglich noch vor Übergabe vorzunehmen.

Die Verkäuferin haftet dafür, dass außerbürgerliche Forderungen Dritter hinsichtlich des Kaufgegenstandes, insbesondere auch hinsichtlich des Zubehörs nicht aushaften.

Die Verkäuferin verpflichtet sich, etwaige noch bestehende Garantie-, Gewährleistungs- oder Schadenersatzansprüche gegenüber Dritten, den Kaufgegenstand betreffend, an die Käuferin über Aufforderung zu übertragen.“

Laut Beilage zu diesem Kaufvertrag wurde folgendes funktionsfähiges Inventar übertragen:

Einrichtung von 12 Appartements bestehend aus Schlafzimmer, Kinderzimmer, Wohnraum, Badzimmer inkl. WC und Balkon

Einrichtung von 24 Fremdenzimmern

Einrichtung von zwei Personalappartements

Hotelausstattung (Restaurant mit Tischen und Stühlen für 110 Personen; Rezeption; Zirbenstube mit sieben Tischen und Kachelofen; Kaminzimmer mit 12 Tischen; Kellerstüberl; Seminarräume ohne Einrichtung)
Küche mit folgender Einrichtung/Gerätschaften: Nirosta-Küchenregale; Gasherd – 6flaming; Griller; Kipper; Mikrowellenherd, Schneidmaschine klein; Schneidegerät; Abwaschstation; Salat- und Frühstücksbearbeitung; Kühlhaus; Tiefkühlzellen; Kühlladen; Kühlschrank; Geschirrspüler
Gänge mit Glasvitrinen und diversen Sitzmöbeln
gestalteter Vorplatz
Gastgarten mit diversen Gartenmöbeln

Die Bf. hat ab der Übernahme des Hotels „***6***“ an den Gebäuden keine baulichen Maßnahmen (insbesondere Neubauten sowie Zu- bzw. Umbauten; Aufstockungen) vorgenommen, die einer Baubewilligung gemäß § 29 Steiermärkisches Baugesetz, LGBl. Nr. 59/1995 idgF, bzw. einer Meldung gemäß § 21 Steiermärkisches Baugesetz, LGBl. Nr. 59/1995 idgF, bedurft haben. Das Hotel „***6***“ wird von der Bf. seit 1.3.2012 als Gastgewerbe in der Betriebsart Hotel geführt.

Von der Bf. wurden im Jahr 2012 die Bodenbeläge der Zimmer und der Seminarräume ausgetauscht. Diese haben zum Teil Löcher aufgewiesen. Dass der Austausch aufgrund von brandschutztechnischen Vorschriften geboten gewesen wäre, kann hingegen nicht festgestellt werden. Insgesamt hat die Bf. im Jahr 2012 einen Betrag von € 139.093,90 unter dem Titel „Sanierungskosten“ im Anlagevermögen aktiviert, wobei das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung davon ausgeht, dass ein Großteil auf den Austausch der Böden sowie die Installation der Saunalandschaft entfallen ist.

Überdies hat die Bf. einen Küchenblock im Wert von netto € 25.295,83 geleast sowie folgende Küchengeräte bzw. –utensilien angeschafft:

Kombidämpfer (dabei handelt es sich um ein Gargerät)
Untergestell
Gar- und Warmhaltegerät
Wärmebrücke
Fleischwolf
Mikrowelle
Aufschnittmaschine

Festgestellt wird, dass die Küche mit der von der ***12*** erworbenen Einrichtung funktionsfähig war.

Auch das übrige von der ***12*** erworbene Inventar – dazu zählt insbesondere die Einrichtung der Fremdenzimmer und der Appartements sowie der Personalzimmer/-

wohnungen - befand sich in einem gebrauchsfähigen Zustand ebenso wie das Hotelgebäude samt Nebengebäuden.

Folgende Investitionen wurden von der Bf. ebenfalls im Jahr 2012 getätigt:

Ein Betrag von € 5.643,98 wurde für die Ausstattung der Seminarräume investiert, auf die EDV (inkl. Homepage) entfiel ein Betrag von € 26.401,51 (Inv.Nr. 20, 30 und 460). Für Dekoration (inklusive Pflanzen), eine Sitzgruppe, Teppiche sowie andere Möbel hat die Bf. einen Betrag von insgesamt € 16.171,73 investiert (Inv.Nr. 70, 80, 90, 100, 110, 120, 140, 150, 310, 340, 380, 390 und 450).

Darüber hinaus wurde eine Saunalandschaft eingerichtet (vgl. auch Inv.Nr. 40, 60 und 430), zwei Waschmaschinen und zwei Trockner sowie eine Bügelmaschine angeschafft (Inv.Nr. 400, 410 und 420).

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen betreffend den Erwerb der ***9*** Grundbuch ***10*** samt darauf befindlichem Hotel von der ***12*** sowie bezüglich des ebenfalls von der ***12*** erworbenen Inventars ergeben sich aus dem Inhalt der vorgelegten Kaufverträge samt Beilage.

Dass für das Hotel „***6***“ zum Zeitpunkt der Übernahme durch die Bf. eine von der Bezirkshauptmannschaft ***11*** erteilte aufrechte Betriebsanlagenbewilligung für den Gastgewerbebetrieb bestanden hat und anlässlich der Übernahme durch die Bf. keine neue Betriebsanlagenbewilligung erteilt wurde, ergibt sich aus dem Schreiben der Bezirkshauptmannschaft ***11*** vom 14.6.2021. Dass das Hotel „***6***“ zum Zeitpunkt des Erwerbes durch die Bf. nicht in Betrieb war, ergibt sich sowohl aus dem Vorbringen der Bf. („... drei Jahre stillgelegt...“), dem das Finanzamt auch nicht entgegengetreten ist sowie aus der Zurücklegung der Gewerbeberechtigung des vormaligen Betreibers der Hotels im Jänner 2009.

Die Feststellung, dass die Bf. ab der Übernahme des Hotels „***6***“ an den Gebäuden keine baulichen Maßnahmen (insbesondere Neubauten sowie Zu- bzw. Umbauten; Aufstockungen) vorgenommen hat, die einer Baubewilligung gemäß § 29 Steiermärkisches Baugesetz, LGBL. Nr. 59/1995 idgF, bzw. einer Meldung gemäß § 21 Steiermärkisches Baugesetz, LGBL. Nr. 59/1995 idgF, bedurft haben, ergibt sich aus der Antwort der Gemeinde ***6*** vom 26. Mai 2021 auf das diesbezügliche Auskunftersuchen an die Gemeinde ***6*** vom 18.5.2021.

Aus dem Umstand, dass ab der Übernahme des Hotels „***6***“ an den Gebäuden keine baulichen Maßnahmen vorgenommen wurden, die einer Baubewilligung gemäß § 29 Steiermärkisches Baugesetz, LGBL. Nr. 59/1995 idgF, bzw. einer Meldung gemäß § 21 Steiermärkisches Baugesetz, LGBL. Nr. 59/1995 idgF, bedurft haben, folgt auch, dass sich das Hotelgebäude samt Nebengebäuden in einem gebrauchsfähigen Zustand bei der Übernahme

durch die Bf. befunden hat. Überdies ist zu berücksichtigen, dass die Bf. über den Vorhalt des Finanzamtes vom 28.2.2018, eine Dokumentation vorzulegen, dass die vorhandene Struktur defekt gewesen wäre (zB aufgrund von gefrorenen Wasserleitungen/Heizungsrohren) eine solche Dokumentation oder andere diesbezügliche Unterlagen nicht vorgelegt wird.

Dass das Hotel „***6***“ von der Bf. seit 1.3.2012 als Gastgewerbe in der Betriebsart Hotel geführt wird, ergibt sich aus einer vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Abfrage im Gewerbeinformationssystem ***13*** (GISA; GISA-Zahl ***5***).

Die Feststellung, dass von der Bf. im Jahr 2012 die Bodenbeläge der Zimmer und der Seminarräume ausgetauscht wurde und die Böden zum Teil Löcher aufgewiesen haben, gründet sich auf das entsprechende Vorbringen der Bf., dem vom Finanzamt auch nicht entgegengetreten wurde.

Dass der Austausch aufgrund von brandschutztechnischen Vorschriften geboten gewesen wäre, kann deswegen nicht festgestellt werden, weil einerseits die Bf. keinerlei Beweise für die Richtigkeit ihres diesbezüglichen Vorbringens vorgelegt hat, obwohl dies der Bf. bereits in der ergangenen Beschwerdeentscheidung vorgehalten wurde. Andererseits hat auch ein vom Bundesfinanzgericht erfolgtes Auskunftersuchen vom 18.5.2021 an die zuständige Gewerbebehörde, die Bezirkshauptmannschaft ***11***, keine Anhaltspunkte für die Richtigkeit dieses Vorbringens ergeben. In diesem Auskunftersuchen wurde bei der Gewerbebehörde nämlich das von der Bf. diesbezüglich erstattete Vorbringen aufgenommen. In der Antwort der Bezirkshauptmannschaft ***11*** wurde dazu ausgeführt, dass von dieser keine Aufforderung zur Adaptierung oder Sanierung des Hotels „***6***“ an die Bf. ergangen ist. Überdies wurde vom Vertreter der Bf. in der mündlichen Verhandlung vom 29.9.2021 selbst eingeräumt, dass man nach dem Erwerb des Hotels von der ***12*** dieses baubehördlich hätte eröffnen können.

Die Feststellung, dass die Bf. im Jahr 2012 einen Betrag von € 139.093,90 unter dem Titel „Sanierungskosten“ im Anlagevermögen aktiviert hat, ergibt sich aus dem dem Finanzamt am 9.10.2013 vorgelegten Jahresabschluss 2012. Dass von diesen „Sanierungskosten“ ein Großteil auf den Austausch der Böden sowie die Installation der Saunalandschaft entfallen ist, ergibt sich aus dem Vorbringen im Vorlageantrag, da in diesem diesbezüglich nur die Erneuerung der Bodenbeläge und die Installation der Saunalandschaft angeführt wird (S. 3 des Vorlageantrages).

Dass die Küche mit der von der ***12*** erworbenen Einrichtung funktionsfähig war gründet sich auf die in der Beilage zum Kaufvertrag vom 23.2.2012 angeführte Einrichtung und wurde im Kaufvertrag in Punkt IV. ausdrücklich festgehalten, dass die Käuferin die technischen Anlagen und Geräte anlässlich einer Besichtigung auf deren Funktionstüchtigkeit und Gesetzeskonformität hin geprüft hat und dass hinsichtlich der nicht funktionierenden Anlagenteile (Küchenlüftungsanlage) die Verkäuferin die Instandsetzung übernommen hat.

Überdies wurde das gesamte von der ***12*** erworbene Inventar im Anlageverzeichnis unter Inv.Nr 50 „gesamte Hoteleinrichtung“ aktiviert und auf eine Nutzungsdauer von 10 Jahren abgeschrieben. Eine außerplanmäßige Abschreibung wegen technischer Abnutzung wurde hingegen nicht vorgenommen. Diese Überlegungen gelten gleichermaßen für das übrige von der ***12*** erworbene Inventar.

Die angeführten Beträge für Seminarausstattung und EDV ergeben sich aus den Anlageverzeichnis, das Bestandteil des Jahresabschlusses 2012 ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3 Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben Dienstgeber, die im Bundesgebiet Arbeitnehmer beschäftigten, Dienstgeberbeiträge zu leisten.

Hinsichtlich des ebenfalls beschwerdegegenständlichen Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bestimmt § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 (WKG 1998), dass die Landeskammern und die Bundeskammer zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 2 Wirtschaftskammergesetz 1998 anfallenden Arbeitslöhnen zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlagen nach § 41 FLAG 1967 gilt.

§ 1 Z 7 Neugründungs-Förderungsgesetz (NeuFöG) idF BGBl I Nr. 76/2011 bestimmt: Zur Förderung der Neugründung von Betrieben werden nach Maßgabe der §§ 2 bis 6 nicht erhoben: die für beschäftigte Arbeitnehmer (Dienstnehmer) anfallenden Dienstgeberbeiträge zum Familienlastenausgleichsfonds (§§ 41 ff des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967), Wohnbauförderungsbeiträge des Dienstgebers oder Auftraggebers (§ 3 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Einhebung eines Wohnbauförderungsbeitrages), Beiträge zur gesetzlichen Unfallversicherung (§ 51 Abs. 1 Z 2, § 52 und § 53a des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes) unbeschadet des Bestandes der Pflichtversicherung in der gesetzlichen Unfallversicherung sowie die in diesem Zeitraum für beschäftigte Arbeitnehmer anfallende Kammerumlage nach § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 nach Maßgabe folgender Bestimmungen:

Die Begünstigung kann im Kalendermonat der Neugründung sowie in den folgenden 35 Kalendermonaten für beschäftigte Arbeitnehmer (Dienstnehmer) in Anspruch genommen werden.

Die Begünstigung besteht für den Kalendermonat, in dem erstmals ein Arbeitnehmer (Dienstnehmer) beschäftigt wird und die folgenden elf Kalendermonate. Erfolgt die erstmalige

Beschäftigung vor der Neugründung, beginnt der Begünstigungszeitraum mit dem Kalendermonat der Neugründung.

Ab dem zwölften Kalendermonat, das dem Kalendermonat der Neugründung folgt, ist die Begünstigung nur noch für die ersten drei beschäftigten Arbeitnehmer (Dienstnehmer) anzuwenden.

Eine Neugründung eines Betriebes iS des NeuFöG liegt vor, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind (§ 2 NeuFöG):

1. Es wird durch Schaffung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur ein Betrieb neu eröffnet, der der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dient.
2. Die die Betriebsführung innerhalb von zwei Jahren nach der Neugründung beherrschende Person (Betriebsinhaber) hat sich bisher nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt.
3. Es liegt keine bloße Änderung der Rechtsform in Bezug auf einen bereits vorhandenen Betrieb vor.
4. 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.
5. Es wird im Kalendermonat der Neugründung und in den folgenden elf Kalendermonaten die geschaffene betriebliche Struktur nicht durch Erweiterung um bereits bestehende andere Betriebe oder Teilbetriebe verändert.

Im gegenständlichen Fall ist lediglich strittig, ob die Bf. im Jahr 2012 durch die Übernahme des Hotels „***6***“ durch Schaffung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur einen Betrieb neu eröffnet hat, der der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dient.

In den parlamentarischen Materialien 1766 d.B. (XX. GP) zum Steuerreformgesetz 2000 finden sich zu diesem Tatbestandsmerkmal folgende Erläuterungen: Die Schaffung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur wird anzunehmen sein, wenn die wesentlichen Grundlagen des neu zu gründenden Betriebes zu einem bisher nicht vorhandenen Betrieb verdichtet werden.

Auf Basis des NeuFöG wurde mit BGBl. II Nr. 278/1999 von den Bundesministern für Finanzen, für Justiz, für Umwelt, Jugend und Familie, für Arbeit, Gesundheit und Soziales, sowie für wirtschaftliche Angelegenheiten, eine Verordnung erlassen, die die Regelung des § 2 Z 1 NeuFöG wie folgt näher präzisiert:

§ 2 Abs. 1:

„Unter einem Betrieb im Sinne des § 2 Z 1 NeuFöG ist die Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Betriebsmittel in einer organisatorischen Einheit zu verstehen. Ein Betrieb wird neu eröffnet, wenn die für den konkreten Betrieb wesentlichen Betriebsgrundlagen neu geschaffen werden. Der Betrieb muss der Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünften aus selbständiger Arbeit (einschließlich Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit) oder von Einkünften aus Gewerbebetrieb dienen. Keine Neugründung eines Betriebes liegt bei Aufnahme einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993, vor.“

Der Tatbestand des § 2 Z 1 NeuFöG wird auch als objektive Neugründereigenschaft bezeichnet (vgl. Wolf, Praxisfragen zum Neugründungs-Förderungsgesetz, FJ 2000, 99, Punkt 2.).

Für die Beurteilung, ob eine Neugründung iSd des NeuFöG vorliegt, ist das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse maßgebend. Es ist entscheidend, ob die für den Betrieb der Bf. wesentlichen Betriebsgrundlagen neu geschaffen oder bereits im Rahmen des bisherigen Betriebes des Hotels „***6***“ von der Bf. lediglich übernommen wurden (vgl. BFG 22.5.2015, RV/4100116/2013).

Auf Grund der Verwendung der Wortfolge "wesentliche Betriebsgrundlagen" in § 2 Abs. 1 der VO zum NeuFöG ist die Rechtsprechung zu § 24 EStG 1988 sinngemäß heranzuziehen (vgl. Wolf, aaO). Es sind jene Betriebsgrundlagen als „wesentlich“ zu qualifizieren, die geeignet sind, dem Erwerber die Fortführung des Betriebs zu ermöglichen (vgl. Gaggl/Sander, NeuFöG (2008), Rz 15).

Welche Betriebsmittel zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören, bestimmt sich nach dem jeweiligen Betriebstypus (vgl. zB VwGH 24.4.1996, 94/15/0025; VwGH 28.1.2005, 2000/15/0214).

Die wesentlichen Betriebsgrundlagen werden bei gastronomischen Unternehmungen wie auch einem Hotelbetrieb durch das Grundstück, das Gebäude und die Einrichtung gebildet (vgl. zB VwGH 11.7.2000, 99/16/0465; Fraberger/Papst in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁸, Tz 43 zu § 24 unter dem Stichwort „Hotelgewerbe“).

Ob von den Käufern das miterworbene Inventar als abgewohnt und unverkäuflich angesehen wurde und daher aus diesem Grunde Investitionen vorgenommen wurden, ist in diesem Zusammenhang nicht von Bedeutung (VwGH 19.9.1995, 95/14/0038).

Von keiner Relevanz ist auch ob bei der Übernahme noch Stammkunden vorhanden sind oder nicht, weswegen die diesbezüglichen Ausführungen im Vorlageantrag zum Nichtvorliegen eines Kundenstammes, das Beschwerdevorbringen es hätten wesentliche Betriebsgrundlagen bei der Übernahme des Hotels „***6***“ gefehlt, nicht zu stützen vermögen (VwGH 25.5.2000, 2000/16/0238).

Aufgrund des festgestellten Sachverhaltes ergibt sich, dass sämtliches Inventar, welches für den Betrieb eines Hotels erforderlich war, im Zuge des Hotelkaufes miterworben wurde und dieses auch in einem gebrauchsfähigen Zustand war, um ein Hotel (weiter)führen zu können.

Die vorgenommenen Investitionen der Bf. vermögen daran nichts zu ändern:

Der Austausch der Bodenbeläge ist aufgrund des festgestellten Sachverhaltes aus optischen Gründen erfolgt (Löcher im Boden) und war daher zum Fortbetrieb des Hotels nicht erforderlich. Bei diesen Aufwendungen handelt es sich daher zum Zwecke der Adaptierung des bestehenden Hotelbetriebes getätigte Investitionen.

Die Anschaffung eines Küchenblockes samt einigen Küchengeräten ändert nichts daran, dass die Bf. mit dem Kaufvertrag vom 23.2.2012 eine funktionsfähige Küche erworben hat. Adaptierungen der Küche, um diese den Vorstellungen des Erwerbers anzupassen, ändern nichts an der objektiv gegebenen Möglichkeit der Fortführung des bestehenden Hotelbetriebes. Festzuhalten ist, dass damit vom Bundesfinanzgericht nicht die betriebswirtschaftliche Sinnhaftigkeit der getätigten Investitionen in Abrede gestellt wird.

Die Einrichtung einer Wäscherei zählt nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Hotelbetriebs. Ob Reinigungsunternehmen die anfallende Wäsche – aufgrund der abgeschiedenen Lage – nicht zu einem „vernünftigen“ Preis reinigen würden, ist eine betriebswirtschaftliche Frage und ändert nichts daran, dass das Hotel „***6***“ auch ohne Einrichtung einer Wäscherei weitergeführt werden hätte können.

Auch die Einrichtung von Seminarräumlichkeiten kann nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Hotelbetriebs gezählt werden zumal die Seminarräume selbst (bis auf den Austausch der Böden) in unveränderter Form weiterbenutzt wurden und es sich beim Anbot von Seminaren um ein Zusatzangebot eines Hotelbetriebes handelt. Dies trifft auch auf die Installation der Saunalandschaft zu (vgl. dazu auch VwGH 29.01.2004, 2000/15/0144).

Schließlich ist festzuhalten, dass auch die EDV selbst nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Hotelbetriebes gehört und eine Übernahme der bestehenden EDV von einem bisherigen Betreiber wohl aus Gründen des Datenschutzes sowie des Umstandes, das IT-Equipment relativ rasch veraltet ist (immer größere Hardwareanforderungen der Software sowie wachsender Speicherbedarf) in den wenigsten Fällen in Betracht kommt.

Entgegen der Ansicht der Bf. ist auch die Höhe der getätigten Investitionen (vgl. die Ausführungen auf S. 4 des Vorlageantrages: „Abschließend ist zu sagen, dass wenn ein Gebäude samt übernommenem Inventar um € 450.000 erworben wird und anschließend Investitionen iHv ebenfalls € 450.000 getätigt werden müssen so ist alleine aus diesem Verhältnis des Kaufpreises zu den getätigten Investitionen ersichtlich dass wesentliche Betriebsgrundlagen neu geschaffen werden mussten“ sowie die diesbezüglichen Ausführungen

in der mündlichen Verhandlung vom 29.9.2021) von keiner rechtlichen Relevanz ist (VwGH 15.2.1994, 91/14/0248), weil mit dem erworbenen Hotel samt erworbenem Inventar eine Fortführung des Hotelbetriebes möglich war und die Verbesserung bereits bestehender betrieblicher Strukturen zu keiner Neuschaffung von Betriebsgrundlagen führt. Überdies wurde dabei nicht berücksichtigt, dass gebrauchtes Inventar von der ***12*** erworben wurde, deren Wert natürlich unter jenem von neu angeschafften Gütern liegt.

Dass das Hotel vor dem Kauf drei Jahre geschlossen war bzw. laut Beschwerde vor dem Erwerb drei Jahre „stillgelegt“ war und daher – wie in der mündlichen Verhandlung am 29.9.2021 vorgebracht – ein „kompletter Neustart“ erfolgt ist, ist für die Frage ob eine Neugründung im Sinn des § 2 NeuFöG vorliegt, ebenfalls von keiner rechtlichen Relevanz (vgl. zB VwGH 29.1.2004, 2000/15/0144).

Soweit in der mündlichen Verhandlung vom 29.9.2021 vorgebracht wurde, dass der Betrieb – so wie vom Vorpächter – nicht betreibbar gewesen sei, weil sich die Struktur geändert habe und man um am Markt zu bestehen etwas Neues bieten müsse (wie die Saunalandschaft) ist festzuhalten, dass es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht darauf ankommt, ob der Erwerber bereit ist, den erworbenen Betrieb unverändert fortzuführen, wenn die insgesamt erworbenen Wirtschaftsgüter objektiv die Fortführung des Betriebs ermöglichen (VwGH 31. 3. 2003, 99/14/0068). Es ist also nicht entscheidend, ob der Erwerber den Betrieb unverändert weiterführen will (VwGH 23. 3. 1999, 98/14/0141). Betreffend das Vorbringen, dass das Hotel „übermäßig“ von Seminaren leben würde, weil es aufgrund seiner abgeschiedenen Lage für Teambuilding sehr geeignet wäre, ist darauf hinzuweisen, dass die Seminarräume beim Erwerb des Hotels durch die ***12*** bereits vorhanden waren und daher eine entsprechende bauliche Umgestaltung nicht erforderlich gewesen ist.

Auch das Vorbringen, dass bei der Übernahme kein Personal vorhanden gewesen ist (vgl. S. 3 des Vorlageantrages) vermag das Beschwerdebegehren nicht zu stützen, weil Arbeitskräfte bei einem Hotelbetrieb nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zählen (VwGH 9.9.2004, 2001/15/0215; VwGH 27.9.1994, 93/17/0066). Bei einem Hotelbetrieb zählt auch der Kundenstock – entgegen dem Vorbringen der mündlichen Verhandlung vom 29.9.2021 – nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen (vgl. zB UFSF vom 27.07.2004, RV/0233-F/02).

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die Bf. aufgrund des von der ***12*** erworbenen Hotels „***6***“ samt Einrichtung dieses ohne große bauliche Veränderungen unverändert fortführen konnte, weswegen keine Neugründung im Sinn des § 2 NeuFöG vorliegt und daher die Beschwerde als unbegründet abzuweisen war.

4 Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil

das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revision war nicht zuzulassen, weil das Bundesfinanzgericht bei der Beurteilung welche Betriebsgrundlagen für einen Hotelbetrieb als wesentlich anzusehen sind, der zitierten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt ist.

Linz, am 29. September 2021