



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden, Hofrat Dr. Erwin Csaszar, dem sonstigen hauptberuflichen Mitglied, Hofrat Mag. Kurt Lorenz, und die weiteren Mitglieder, Dr. Raimund Brandl, Arbeiterkammer Burgenland, und KommR Dkfm. August Tree, Wirtschaftskammer Wien, über die Berufungen der Bw, vertreten durch Cabjolsky & Otto, Rechtsanwälte OG, 1010 Wien, Biberstraße 3, vom 14. Juni 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 21/22 vom 24. Mai 2006 betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für das Jahr 2004 nach der am 21. November 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Nach den Angaben im Schreiben der Berufungswerberin vom 13.1.2006, wurde sie als 100%iges A-Tochterunternehmen am 1.10.1997 neu gegründet. Betriebsgegenstand sei die Errichtung, Instandsetzung und Wartung verschiedenster Spezial-Elektroleitungsanlagen gewesen. Das Unternehmen hätte etwa 200 Arbeiter und 50 Angestellte gehabt. Die in den

Bundesländern wohnhaften Arbeitnehmer seien in eigens eingerichteten B-Betriebsstätten in A-Niederlassungen in den jeweiligen Landeshauptstädten, mit Ausnahme Vorarlberg und Burgenland, geführt worden. Ende 2003 sei der Personalstand auf etwa 110 Arbeiter und 35 Angestellte gesunken. Es hätte seit einiger Zeit Gerüchte über einen Firmenverkauf gegeben, da das Leitungsgeschäft nicht mehr in die Vertriebschiene von A-Österreich gepasst hätte.

Ab 1.1.2004 sei die Firma von Herrn C, dem 2001 ausgeschiedenen früheren Geschäftsführer, und seinen Partnern erworben worden. Sie hätten in der Folge beschlossen, eine Betriebsstätte, die geografisch, bezogen auf ihr Personal (größtenteils wohne dieses in der Steiermark oder in Kärnten) zentral gelegen sei, neu zu gründen. Da sie künftig größtenteils ihr Personal Dritten überlassen wollten, hätte sich als Betriebsgegenstand einerseits notwendigerweise, andererseits aus wirtschaftlichen Erwägungen, die Arbeitskräfteüberlassung sowie Arbeitsvermittlung angeboten. Die Familie D sei seit Jahren auf Grund früherer beruflicher Tätigkeiten in ihrem Zweitwohnsitz in E im Besitz von Räumlichkeiten, die für einen Betriebsstandort geeignet schienen. Herr D, der seit 4.5.1998 bei der Berufungswerberin als Personalleiter tätig sei, besitze seit 5.3.1997 die Bewilligung zur Überlassung von Arbeitskräften ([§ 257 GewO 1994](#)) und seit 13.12.2002 die Berechtigung zur Arbeitsvermittlung. Mit diesen idealen Voraussetzungen hätten sie ab Mitte Mai 2004 die Betriebsstättenneugründung unter Einbeziehung der Bestimmungen des NeuFöG wie folgt vorbereitet:

- mehrere Besprechungen mit der Interessenvertretung, WKO in Wien
- ausführliche Gespräche wären bei der WKO in Graz und Hartberg notwendig gewesen; diese Beratungsgespräche hätten schließlich dazu geführt, dass auf den beiden Erklärungen der Neugründung ([§ 4 NeuFöG](#)) die Richtigkeit ihrer Angaben bestätigt worden seien, die zu den im NeuFöG vorgesehenen Abgabenbefreiungen eine unbedingte Notwendigkeit seien. (Wie sie in Erfahrung bringen hätte können, sei seit einiger Zeit vorgesehen, dass die Finanzbehörde und die GKK gleichfalls vor Beginn einer neuen betrieblichen Tätigkeit ihr o.k. zu geben hätten, also sei das Gesetz bis Ende 2004 scheinbar nicht so klar gewesen)
- telefonische Auskünfte bei der Wiener und Steiermärkischen GKK und einem Finanzamt Steiermark, diese hätten ebenfalls bestätigt, dass das NeuFöG anzuwenden sei
- Abschluss einer Mietvereinbarung mit Frau D für Arbeitszimmer, Besprechungs- und Lagerraum
- für externe Zwecke sei ein Folder über ihre Aktivitäten erstellt worden, intern sei das Organigramm erweitert worden
- Es sei von Anfang an vorgesehen gewesen, dass die Betriebsstätte abgekoppelt von der Wiener Zentrale von Herrn Prok. F für kaufmännische und Herr D, als gewerberechtlicher Geschäftsführer, für die übrigen fachspezifischen Belange eigenverantwortlich geführt werde.

Es seien eigene Kostenstellen für die Betriebsstätte eingerichtet und monatliche Ergebnisrechnungen erstellt worden. Es sei der Telefonanschluss auf die B umgemeldet worden.

Die wesentlichen Voraussetzungen für die Neugründung eines Betriebes würden somit vorliegen:

- es sei durch Schaffung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur ein Betrieb neu eröffnet worden
- der Betriebsinhaber habe sich bisher nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt

Die weiteren drei Punkte in der Erklärung (keine Änderung der Rechtsform, kein bloßer Wechsel in der Person des Betriebsinhabers in Bezug auf einen bereits bestehenden vorhandenen Betrieb, keine Erweiterung um bereits andere Betriebe oder Teilbetriebe) würden auf sie nicht zutreffen.

Im Zuge der Prüfung hätte es mehrmals den Anschein gehabt, dass die Wirtschaftskammer aus Gefälligkeit das Vorliegen der Voraussetzungen für die Begünstigung bestätigt hätte. Die beratende Stelle hätte auf der Erklärung aber auch den Vermerk anbringen können, dass die Voraussetzungen nicht erfüllt seien. Es könne auch nicht im Sinne des Gesetzgebers sein, wenn ein relativ neu beschlossenes Gesetz durch eine dem Gesetzgeber unterstehende Institution, die Finanzbehörde, die klar vorgegebenen Richtlinien durch von anderer Stelle bewirkte Erlässe und Erkenntnisse so lange prüft, zerlegt und Gegenargumente bringt, dass für den Abgabepflichtigen die scheinbaren Begünstigungen mit einem Male nicht mehr gegeben sein sollen.

Hinsichtlich des weiteren Kapitels, nämlich ob in der neu gegründeten Betriebsstätte überhaupt Arbeitskräfteüberlassung praktiziert werde, liege klar auf der Hand, dass in jedem Fall der Personalüberlassung, das im AÜG zugrundeliegende Dreiecksverhältnis Arbeitskraft, Überlasser, Beschäftiger gegeben sei. Dies sei auch in einer am 1.12.2005 durchgeführten Überprüfung der Vorschriften des AÜG und des Arbeitsmarktförderungsgesetzes durch die BH G festgestellt worden. Es seien so gut wie keine Unregelmäßigkeiten beanstandet worden. Die Überprüfung hätte insofern durch die BH G stattgefunden, da sie auf Grund einer im besten Einvernehmen getroffenen Vereinbarung die Betriebsstätte E per 1.1.2005 nach H verlegt hätten. Dort hätte der Leiter der Finanz- und Rechnungswesens ähnliche Räumlichkeiten in seinem Anwesen, wie in der Steiermark.

Ihre Mitarbeiter seien zwar größtenteils ausgebildete Elektromonteure, sie hätten aber auch z.B. Schlosser, Schweißer und Hilfskräfte bei Firmen eingesetzt. Einige seien als Techniker in

fremden Branchen (z.B. IJ) tätig. Per 1.7.2004 hätten sie 63 Arbeiter und 6 Angestellte in der neuen Betriebsstätte eingesetzt. Es sei geplant gewesen bis zum Jahresende den Personalstand auf etwa 100 Mitarbeiter zu erhöhen. Noch im Spätsommer hätte es, was die Expansion betroffen hätte, zwischen dem Betriebsinhaber und dem gewerblichen Geschäftsführer Auffassungsdifferenzen gegeben, die dazu geführt hätten, dass der Personalstand bis September 2004 nur auf 73 Mitarbeiter gestiegen sei. Diese unterschiedlichen Meinungen hätten schließlich zur Verlegung der Betriebsstätte geführt. Herr D sei allerdings bis heute weiterhin als gewerberechtlicher Geschäftsführer für den Bereich Personaldienstleistungen tätig. Um nicht Einzelvereinbarungen mit den Mitarbeitern treffen zu müssen, sei die Betriebsvereinbarung im Juli 2004 abgeschlossen worden. Die Mitarbeiter seien früher für längere Zeiträume auf ein und demselben Projekt eingesetzt gewesen, jetzt würden sie je nach Bedarf öfter im Monat bei verschiedenen Beschäftigern tätig werden; sie seien mobiler und flexibler geworden. Vor 2004 seien B-Mitarbeiter immer wieder innerhalb des A-Konzerns eingesetzt gewesen, da diese Handhabung gem. [§ 2 Abs. 2 Z 5 AÜG](#) von den Bestimmungen dieses Gesetzes ausgenommen sei. Die Verrechnung sei einerseits über Verrechnungskonten, fallweise aber auch mit Faktura erfolgt. An fremde Firmen hätte mangels Berechtigung nicht überlassen werden können, da illegale Arbeitskräfteüberlassung vorgelegen wäre. Ab Juli 2004 sei von Beschäftigern Personal schriftlich oder telefonisch bestellt worden. Je nach Verfügbarkeit würde innerhalb eines Zeitraumes von etwa 10 Tagen Personal bereitgestellt werden. Der einzelne Mitarbeiter erhalte zuvor die im AÜG zwingend vorgesehene § 12-Mitteilung, in der die voraussichtliche Dauer, der Ort der Tätigkeit sowie die Lohnbedingungen festgehalten seien. Aufgrund der vom Beschäftiger bestätigten Stundenaufzeichnungen würden die Arbeitsstunden, Zulagen, Diäten, Kilometergelder etc. bei ihnen erfasst werden und der Arbeiter oder Angestellte bekomme seinen Lohn oder Gehalt über ihre Lohnverrechnung. In weiterer Folge würden die vereinbarten Stundensätze an den jeweiligen Beschäftigerbetrieb mittels Faktura verrechnet werden. In fallweise vorkommenden einsatzfreien Zeiten würden die Mitarbeiter angesparte Zeitausgleichsguthaben – wobei manchmal auch Vorgriffe möglich seien – oder Gebührenurlaub konsumieren. In den seltenen Fällen, wo Personal verfügbar sei und die K Kabelmontageabteilung dringend Bedarf anmelden würde, würden Arbeiter (max. 5%), bevor sie ohne Arbeitsleistung, aber bei voller Bezahlung zu Hause seien, natürlich eingesetzt werden; diese Vorgangsweise sei betriebswirtschaftlich ja selbstverständlich. Laut AÜG spreche nichts gegen diese Handhabung; es wäre anderenfalls eine völlig unpraktikable und für die Firma und den Mitarbeitern unzumutbare Lösung, in solchen Fällen immer An- und Abmeldungen vorzunehmen.

Im Zuge einer „gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben“ stellte der Prüfer unter anderem fest, dass ab Juli 2004 die für den DB und DZ beantragte Befreiung nach dem Neugründungs-Förderungsgesetz nicht gewährt werden könne. Nach dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung sei die Befreiung für die Schaffung eines Teilbetriebes (Überlassung von Arbeitskräften gem. § 94 Z. 72 und Arbeitsvermittlung gem. [§ 94 Z. 1 GewO 1994](#)) beantragt worden. Eine Gewerbeberechtigung liege vor. Der Gewerbewortlaut würde „Elektrotechnik – Installation elektrischer Starkstromanlagen und –einrichtungen“ lauten. Die Gesellschaft habe überwiegend in den letzten Jahren Arbeiter beschäftigt, die elektrotechnische Arbeiten durchgeführt hätten. Im Jahr 2003 seien 190, 2004 138 und 2005 116 Dienstnehmer abgerechnet worden. Im 2. Halbjahr 2004 seien ca. 70 Dienstnehmer aus der bestehenden Firmenstruktur (im weiteren kurz Altbetrieb) in den neu gegründeten Teilbetrieb (im weiteren kurz Neubetrieb) in NameOrt (35 m² Bürofläche, 38 m² Besprechungsraum und 60 m² Hallenfläche) „umgemeldet“ worden. Es sei eine Abmeldung bei der bisherigen Gebietskrankenkasse und eine Anmeldung bei der StGKK erfolgt. Die überwiegend durchgeführten Tätigkeiten der Arbeiter hätten sich nach Übernahme aus dem Altbetrieb nicht verändert. Auch bisher seien Dienstnehmer konzernintern (A) eingesetzt worden. Die Buchhaltung, Lohnverrechnung und Auftragsabwicklung seien überwiegend weiterhin in L durchgeführt worden. Bei objektiver Betrachtungsweise handle es sich bei der Betriebsstätte in E um die Erweiterung einer Betriebsstätte und nicht um eine Gründung eines weiteren Teilbetriebes, da nach allgemeiner Verkehrsauffassung eine organisatorische, wirtschaftliche und finanzielle Abgrenzung zwischen dem Altbetrieb und dem Neubetrieb nicht vollzogen worden sei. Für einen einheitlichen Betrieb würden die wirtschaftliche Unterordnung, Hilfsfunktion gegenüber dem anderen Betrieb und die Verwendung desselben Personals sprechen. In auftragsfreien Zeiten seien die Dienstnehmer des Neubetriebes im Altbetrieb beschäftigt worden.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und verwies als Begründung im angefochtenen Haftungs- und Abgabenbescheid 2004 auf den Bericht des Prüfers.

In der dagegen erhobenen Berufung wird auf die Erklärung gem. § 4 des NeugründungsFörderungsgesetzes der Neugründung des Teilbetriebes in M am 21. Juni 2004 bei der Regionalstelle N der Wirtschaftskammer O hingewiesen. Nach eingehender Beratung sei von der WKO N bestätigt worden, dass die wesentlichen Voraussetzungen für die Neugründung eines Betriebes vorliegen würden, nämlich

Es werde durch Schaffung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur ein Betrieb neu eröffnet.

Der Betriebsinhaber habe sich bisher nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt.

Es liege keine bloße Änderung der Rechtsform in Bezug auf einen bereits vorhandenen Betrieb vor.

Es liege kein bloßer Wechsel in der Person des Betriebsinhabers in Bezug auf einen bereits vorhandenen Betrieb vor.

Es werde 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.

Sie hätten per 1.7.2004 63 Arbeiter und 6 Angestellte bei der Stmk. GKK angemeldet. Diese Mitarbeiter würden einerseits dem Kollektivvertrag für die Angestellten des allgemeinen Gewerbes, andererseits dem Kollektivvertrag für das Gewerbe der Arbeitskräfteüberlassung unterliegen. Alle Mitarbeiter seien bei verschiedenen externen Firmen eingesetzt, wofür die Berechtigung zur Ausübung des Gewerbes für Arbeitskräfteüberlassung Voraussetzung sei. Bis 30.6.2004 seien auf Grund einer Übergangsregelung mit A, Mitarbeiter auch konzernintern ohne Geltung des AÜG überlassen worden. Die im Bescheid angeführte Behauptung, die überwiegend durchgeführten Tätigkeiten der Arbeiter hätten sich nicht verändert sei insofern ohne Relevanz, da in einem Personaldienstleistungsunternehmen allein die Bestimmungen des AÜG Geltung haben würden, die im Wesentlichen aus dem Dreiecksverhältnis Mitarbeiter – Überlasser – Beschäftiger bestehen würde und in den externen Beschäftigungsbetrieben völlig andere Arbeitsbedingungen gegeben seien. So hätten beispielsweise die bisher bei ihnen ausschließlich als Elektromonteur eingesetzten Mitarbeiter bei Sendestationsanlagenerrichtungen auch Hilfstätigkeiten beim Errichten der Fundamente (Betonier- und Grabarbeiten) beim Aufstellen der Maste (Mithilfe bei Schlosserarbeiten) sowie beim Errichten der Funkstrecken, neben ihren elektrotechnischen Aufgaben, verrichten müssen.

Die weitere Behauptung im Bescheid, die Lohnverrechnung und Auftragsabwicklung würde wie bisher durchgeführt werden, sei insofern unrichtig, als beide Bereiche zu etwa 90 % im Teilbetrieb E abgewickelt worden seien. Die Arbeiterpersonalverrechnung sei folgendermaßen durchgeführt worden: Die Obermonteure oder Bauleiter würden jede Woche die Stundenberichte der verschiedenen Baustellen an Herrn D in E übermitteln. Nach Überprüfung der plausiblen Richtigkeit der Stunden, Zulagen, Diäten u.ä. würden die Scheine von Herrn D bestätigt werden, an eine Mitarbeiterin, die aber lediglich die Daten in das EDV-System eingeben würde, in L weitergeschickt, von wo sie an die Lohnverrechnungsstelle weitergeleitet und automatisiert verarbeitet werden würden. Dort werde weder eine Überprüfung der einzelnen Abrechnung vorgenommen, noch würden arbeitsrechtliche Entscheidungen

getroffen werden. Es sei die Abrechnungsform eines Rechnungszentrums oder wie bei einer Steuerberatungskanzlei. Bei der Angestelltenabrechnung sei die Vorgangsweise eine Ähnliche; es würden die Monatsberichte Herrn D übermittelt werden, der sie nach Prüfung zur weiteren Bearbeitung freigeben würde.

Die wesentlichen Bestandteile einer Personalabteilung wie Einstellungen, Ausgliederungen, Arbeits- und Vertragsrecht, Überprüfung der einzelnen Abrechnungen auf deren Richtigkeit und das Aviso zur Überweisung der Auszahlungsbeträge seitens der Buchhaltung würden von Herrn D wahrgenommen und dies in E und nicht mehr in L. Ebenso geschehe die Auftragsabwicklung ganz allein in E, wo Mitarbeiter entweder schriftlich oder telefonisch angefordert werden würden. Die Disposition der betreffenden Mitarbeiter und der dazu gehörige Schriftverkehr werde in E abgewickelt; nur im Falle der Abwesenheit von Herrn D würden diese Arbeiten an eine Vertretung (meist Herr P) delegiert.

Die Buchhaltung werde vom Leiter des Rechnungswesens Herrn Q (er fungiere als selbstständiger Buchhalter und Controller analog zum Rechenzentrum der Lohnverrechnung) eigenverantwortlich durchgeführt. Im Rahmen dieser Tätigkeit besuche Herr Q den Teilbetrieb, für den ab Juli 2004 eine eigene monatliche Kosten- und Ergebnisrechnung erstellt werde, mehrmals monatlich.

Dem im angefochtenen Bescheid vorgebrachten Argument des einheitlichen Betriebes widerspricht die Berufungswerberin dahingehend, als der Teilbetrieb dem Betrieb in L wirtschaftlich nicht untergeordnet sei. Er agiere eigenständig und weise monatlich ein angemessenes Ergebnis aus. Dieser Teilbetrieb werde von Herrn P und D eigenverantwortlich und ohne Einfluss des Betriebsinhabers geführt. Die beiden Herren seien auf dem Gebiet der Arbeitskräfteüberlassung bewährte Fachleute und würden neben enormer Erfahrung über erwiesene Erfolge in Unternehmensbereichen bei Siemens verfügen, die sich mit dieser Materie befassen würden. Die Bemerkung „Hilfsfunktion gegenüber dem anderen Betrieb“ sei nicht nachvollziehbar und außerdem nicht zutreffend. Zum Thema Verwendung desselben Personals werde auf die Bedeutung der zwingend notwendigen Bestimmungen des AÜG hingewiesen und auf den Umstand, dass die Mitarbeiter früher auf B-eigenen Baustellen eingesetzt gewesen wären und ihr Unternehmen als Dienstgeber auf sie direkten Einfluss sowohl disziplinar als auch fachlich nehmen hätte können. In ihrer jetzigen Rolle als Überlasserbetrieb hätten sie diese Dienstgebereigenschaft größtenteils an die Beschäftigerbetriebe übertragen. Ihr als Arbeitskräfteüberlasserfirma müsse es überlassen werden, wo sie ihr Personal aus betriebswirtschaftlicher Sicht einsetzen würde. Es gebe keine Bestimmung, dass man als Personaldienstleister die Mitarbeiter nicht im „Altbetrieb“ vorübergehend einsetzen könne. Überdies sei die Argumentation der Prüforgane, dass, wenn

sie ihr bisheriges Personal in einer eigenen neu gegründeten Firma unter den gleichen Bedingungen wie in ihrem Teilbetrieb beschäftigt und eingesetzt hätten, es zu keinerlei Beanstandungen bezüglich der Abgabenbefreiungen nach dem NeuFöG gekommen wäre, nicht nachvollziehbar. Der steirische Teilbetrieb sei auch organisatorisch klar vom Hauptbetrieb abgegrenzt und könne jederzeit von diesem herausgelöst als eigenständiges Unternehmen, organisatorisch, finanziell und wirtschaftlich unabhängig agieren. Sowohl die Regionalstellen der Wirtschaftskammer O als auch der R Wirtschaftskammer (Schreiben vom 14.6.2006) hätten die Rechtmäßigkeit der Abgabenbefreiung für den Teilbetrieb in E bestätigt und wären sehr verwundert, wenn sie in den Genuss von Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag kämen, die ihnen nach eigenen Angaben gar nicht zustehen würden. Weiters wird ersucht das Schreiben vom 13.1.2006, mit welchem die Vorgangsweise bei der Errichtung und Führung des Teilbetriebes dargestellt wurde, bei der Entscheidung zu berücksichtigen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt damit, dass die wirtschaftlichen Über- oder/und Unterordnungen und Hilfsfunktionen eines Betriebes gegenüber dem anderen und die Verwendung desselben Personals Gründe für das Vorliegen eines einheitlichen Betriebes darstellen würden. Weiters entscheide bei Ausübung zweier Tätigkeiten in einem Betrieb die Organisation, aber vor allem die Verkehrsauffassung das Vorhandensein zweier Betriebseinheiten. Danach sei das Ausmaß der objektiven, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung der einzelnen Betriebe ausschlaggebend. Die Berufungswerberin und der „Teilbetrieb E“ seien durch die gemeinsame Lohnverrechnung und die Auszahlung der Gehälter und Löhne für die Arbeiter und Angestellten verflochten. Aus den vorgelegten Buchungsunterlagen lasse sich lediglich eine Kostenstelle E erkennen. Der zuständige Bereichsleiter für E, Herr D, sei als Inhaber eines Gewerbescheines, der auf Überlassung von Arbeitskräften lauten würde, Angestellter der Berufungswerberin und daher im wirtschaftlichen Organismus seines Arbeitgebers eingebunden. Er trete daher nicht allein als Teilbetriebsinhaber im Wirtschaftsleben nach außen hin werbend in Erscheinung. Eine Trennung der Berufungswerberin in zwei Teilbetriebe sei aus dem Dargelegten nicht zu erkennen. Es handle sich hierbei um eine Übertragung eines Betriebsteiles, der für sich alleine betrachtet keine Neugründung im Sinne der einschlägigen Bestimmungen darstellen würde.

Daraufhin wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit mündlicher Verhandlung vor dem Senat gestellt.

Im dem bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz am 29.2.2008 einlangenden Schreiben des steuerlichen Vertreters (Stellungnahme zur Berufung) wird der abweisenden Berufungsvorentscheidung entgegengehalten, dass Herr D als gewerberechtlicher

Geschäftsführer eingesetzt worden sei. Sein seit 4. Mai 1998 bestehendes Dienstverhältnis hätte seit November 2002 auf Basis einer Altersteilzeit bestanden und sei aus diesem Grund eine Anmeldung bei der GKK in S nicht möglich gewesen. Dieser Teilbetrieb sei, wie durch vorgelegte Schriftstücke dokumentiert, von den Herren D und P geleitet und geführt worden.

Das Rechnungswesen habe Herr Q im Rahmen seiner eigenen Gewerbeberechtigung als gewerblicher Buchhalter geführt. Alle vorgelegten Auswertungen seien detaillierte Kostenstellenauswertungen und Ergebnisrechnungen des Teilbetriebes E und nicht, wie fälschlicher Weise angenommen, Kostenstellenauswertungen des Hauptbetriebes in L. Hier liege ein Verständnisfehler vor. Es entspreche den Tatsachen, dass die automatisierte Lohnabrechnung ausgelagert worden sei, aber nicht die Personalverrechnung. Die zentralen Datenerhebungen, Aufzeichnungen, Einteilungen etc. würden im Teilbetrieb in E geführt. Lediglich die EDV-Verarbeitung bzw. der Druckvorgang sei ausgelagert worden. Die Überweisung der Löhne und Gehälter sei von eigenen Bankkonten des Teilbetriebes erfolgt.

Die Berufungswerberin habe dargetan, dass mit der Teilbetriebseröffnung der Arbeitskräfteüberlassung im Standort E eine neue betriebliche Struktur geschaffen worden sei, die vorher nicht bestanden habe. Daran ändere auch die Tatsache nichts, dass Dienstnehmer aus der Elektroinstallation in den neuen Betrieb der Arbeitskräfteüberlassung übernommen worden seien. Wesentlich sei, dass die nunmehrige Tätigkeit in der Arbeitskräfteüberlassung weit über die Tätigkeit im ehemaligen Akonzern hinausgehe. Eine Betriebsübertragung im Sinne des [§ 5a NeuFöG](#), wie in der Berufungsvorentscheidung ausgesprochen, liege nicht vor. Keine Neugründung würde vorliegen, wenn sich der Betriebsinhaber (Altbetrieb) innerhalb der letzten 15 Jahre vor dem Zeitpunkt der Neugründung eines Betriebes vergleichbarer Art betätigt hätte (§ 2 Abs. 3 VO NeuFöG). Es sei wesentlich für die Beurteilung des Sachverhalts, dass beide Teilbetriebe unterschiedlichen Klassen in der Systematik der Wirtschaftstätigkeiten, ÖNACE 1995, unterliegen würden. In diesem Zusammenhang werde auf die Entscheidung UFSI, GZ RV/0016-I/03, vom 25.11.2003 verwiesen. Die Arbeitskräfteüberlassung gehöre zur Klasse 78200, der Altbetrieb zur Klasse 43210.

Im Schreiben vom 15.11.2012 wird in Beantwortung des Vorhaltes der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 5.10.2012 darauf hingewiesen, dass ein Betrieb neu eröffnet werde, wenn die für den konkreten Betrieb wesentlichen Betriebsgrundlagen neu geschaffen werden. Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung zu § 24 EStG ist dabei eine funktionale Betrachtungsweise (Art des Betriebes) vorzunehmen (VwGH vom 22.11.2001, [91/15/0063](#)). Dabei sind die Umstände des Einzelfalles sowie das Gesamtbild der Verhältnisse des Betriebes ausschlaggebend (VwGH vom 21.11.1990, [90/13/0145](#)).

Weiters wurde erläutert, dass neue Arbeitnehmer eingestellt worden seien (am 5.7.2004 vier Angestellte, am 7.7.2004 eine Angestellte, am 12.7.2004 ein Angestellter, am 2.8.2004 zwei Angestellte und am 18.8.2004 ein Arbeiter).

Der im Vorhalt vom 5.10.2012 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz bekannt gegebenen Rechtsansicht, wonach das vom Altbetrieb übernommene Personal eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen würde, wird entgegengehalten, dass nach der Rechtsprechung des VwGH vom 24.4.1996, [94/15/0025](#), Personal als solches nur dann zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zählen würde, wenn die Beziehung des Unternehmens zu den Kunden von besonderen Eigenschaften, insbesondere einer besonderen fachlichen Qualifikation der Mitarbeiter abhängen würde. Auch im Erlass des BMF vom 13.8.1999 werde klar festgehalten, dass Arbeitskräfte grundsätzlich nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören würden.

In der am 21.11.2012 stattgefundenen mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat wurde auf das bisherige Vorbringen verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach [§ 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967](#) (FLAG 1967) haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten.

Bezüglich des nachgeforderten Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bestimmt [§ 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 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 Beitragsgrundlage nach [§ 41 FLAG 1967](#) gilt.

Nach [§ 1 Z 7 NeuFöG](#) in der im strittigen Zeitraum geltenden Fassung werden zur Förderung der Neugründung von Betrieben nach Maßgabe der [§§ 2 bis 6 NeuFöG](#) die im Kalendermonat der Neugründung sowie in den darauf folgenden elf Kalendermonaten für beschäftigte Arbeitnehmer (Dienstnehmer) unter anderem anfallenden und gegenständlich strittigen Dienstgeberbeiträge zum Familienlastenausgleichsfonds ([§§ 41 ff des FLAG 1967](#)) und die in diesem Zeitraum für beschäftigte Arbeitnehmer anfallende Kammerumlage nach [§ 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998](#), nicht erhoben.

Gemäß [§ 2 NeuFöG](#) liegt die Neugründung eines Betriebes 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.
2. Die die Betriebsführung 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.

§ 2 der dazu erlassenen Verordnung BGBl. 1999 II Nr. 278 bestimmt auszugsweise:

"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.

Abs. 2: Betriebsinhaber ist die die Betriebsführung beherrschende natürliche oder juristische Person. Betriebsinhaber im Sinne des [§ 2 Z. 2 NeuFöG](#) sind ungeachtet allfälliger gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen:

- Einzelunternehmer
- persönlich haftende Gesellschafter von Personengesellschaften.

Abs. 3: Keine Neugründung liegt vor, wenn sich der Betriebsinhaber (Abs. 2) innerhalb der letzten 15 Jahre vor dem Zeitpunkt der Neugründung als Betriebsinhaber (Abs. 2) eines Betriebes vergleichbarer Art betätigt hat."

Für die Beurteilung, ob der gegenständliche (Teil)Betrieb im Sinne des NeuFöG neu gegründet wurde, sind die für den konkreten Betrieb neu geschaffenen wesentlichen Betriebsgrundlagen zu beurteilen (vgl. ua. die Judikatur und Literatur zu [§ 24 EStG 1988](#), zB in Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988, Tz 21ff zu § 24 sowie Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Tz 12ff zu § 24).

Nach dem sich im Akt befindlichen Beratungsprotokoll der Wirtschaftskammer O vom 21.6.2004 wird als geplante Tätigkeit Arbeitsvermittlung und Überlassung von Arbeitskräften angegeben.

Der erkennende Senat kam bezüglich der für den konkreten Betrieb zu beurteilenden Tätigkeit der „Arbeitsvermittlung und Überlassung von Arbeitskräften“ zu dem Ergebnis, dass wesentliche Betriebsgrundlagen das zu vermittelnde oder zu überlassende Personal sein muss. Auch der gewerberechtl. Geschäftsführer, Herr D, hat auf die Frage in dem oben

genannten Beratungsprotokoll, welche für den Betrieb wesentlichen Betriebsgrundlagen neu geschaffen worden seien, unmissverständlich Büroausstattung und Dienstnehmer genannt.

Die für den Betrieb erforderlichen Dienstnehmer wurden nach den eigenen Angaben der Berufungswerberin jedoch nicht „neu geschaffen“, sondern in einem weitaus überwiegenden Ausmaß (ca. 70 wurden übernommen und lediglich 7 wurden neu aufgenommen) vom bisherigen Betrieb übernommen. Nach den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen des Prüfers ist es zu einer Abmeldung bei der bisherigen Gebietskrankenkasse und eine Anmeldung bei der StGKK gekommen. Der erkennende Senat kann daher in diesem Falle, dass Dienstnehmer vom bisherigen Betrieb für die Tätigkeit der „Arbeitsvermittlung und Überlassung von Arbeitskräften“ übernommen wurden, keine neu geschaffene Betriebsgrundlage für den konkreten Betrieb erkennen.

Zur weiteren genannten neu geschaffenen wesentlichen Betriebsgrundlage betreffend „Büroausstattung“ ist auszuführen, dass im Hinblick auf die Vorgabe in § 2 Abs. 1 der Verordnung zum NeuFöG, wonach ein Betrieb neu eröffnet wird, wenn die für den konkreten Betrieb wesentlichen Betriebsgrundlagen neu geschaffen werden, in der Büroausstattung für den konkreten Betrieb keine wesentliche Betriebsgrundlage erblickt werden kann, da eine Büroausstattung gleichsam für viele Betriebe und nicht nur für den gegenständlichen, konkreten Betrieb der Arbeitsvermittlung und Überlassung von Arbeitskräften, mehr oder weniger eine Betriebsgrundlage darstellt.

Bezüglich der eingewendeten Judikatur des VwGH vom 24.4.1996, 94/150025, wonach Personal als solches nämlich nur dann zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zu zählen ist, wenn die Beziehung des Unternehmens zu den Kunden von besonderen Eigenschaften, insbesondere einer besonderen fachlichen Qualifikation der Mitarbeiter abhängen würde, mag zwar für den in diesem Fall betroffenen „Sparmarkt“ Geltung haben, jedoch nach Ansicht des erkennenden Senates nicht für den gegenständlich zu beurteilenden Betrieb der Arbeitsvermittlung und Überlassung von Arbeitskräften.

Auf die in der Berufung angebotenen Beweise konnte verzichtet werden, da ihnen eine entscheidungswesentliche Bedeutung im Hinblick auf die Frage, welche wesentlichen Betriebsgrundlagen neu geschaffen wurden, nicht zukommt.

Dem Hinweis auf die Systematik der Wirtschaftstätigkeiten, ÖNACE 1995, kommt ebenfalls keine Bedeutung zu, da gegenständlich nicht die Art der Tätigkeit, sondern die wesentlichen Betriebsgrundlagen des neu gegründeten Betriebes strittig waren.

Nachdem bereits aufgrund der bisherigen Ausführungen dem Berufungsbegehren nicht entsprochen werden kann, erübrigt es sich unter Hinweis auf die Begründung des Finanzamtes auf das weitere Vorbringen näher einzugehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 21. November 2012