

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. GSW  
in der Beschwerdesache XX, vertreten durch YYRndorf gegen die Bescheide des  
FA vom 9. August 2012, betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum  
Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag  
(DZ) für die Jahre 2009 und 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-  
Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **Übergangsbestimmungen:**

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat (UFS) aufgelöst. Die  
Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezembers 2013 bei  
dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG auf  
das Bundesfinanzgericht (BFG) über. Dementsprechend normiert § 323 Abs. 38  
Bundesabgabenordnung (BAO), dass die am 31. Dezember 2013 beim UFS als  
Abgabebehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom BFG als Beschwerden im  
Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

### **Sachverhalt:**

Mit Gesellschaftsvertrag vom 15. Jänner 2009 wurde die Beschwerdeführerin errichtet. Sie  
betreibt den Geschäftszweig Arbeitskräfteüberlassung mit Sitz in OO

Für den Zeitraum Februar 2009 bis Jänner 2010 nahm sie die Befreiung von Lohnabgaben  
nach § 1 Z 7 Neugründungs-Förderungsgesetz (NeuFöG) in Anspruch und führte aus

diesem Grund weder den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) noch den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) ab.

Unter der Geschäftsanschrift, OOO, finden sich neben der Beschwerdeführerin noch weitere „SS“ und zwar die SSG (vormals JSG) mit der StNr. AA sowie die JSG mit der St. Nr. BB (lt Firmenbuch: JSBG), die aus einer Umgründung hervorgegangen sind.

Im Zuge einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Lohnsteuer-, Sozialversicherungs- und Kommunalsteuerprüfung kam der Prüfer zur Ansicht, dass die Voraussetzungen des § 2 Z 1 und Z 2 NeuFöG nicht erfüllt seien. Die Beschwerdeführerin habe die Befreiung von Lohnabgaben nach § 1 Z 7 NeuFöG zu Unrecht in Anspruch genommen.

In seiner Begründung führte der Prüfer aus, dass entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin keine neue betriebliche Struktur geschaffen worden sei. Die bloße Gewerbeanmeldung oder Eintragung ins Firmenbuch sei mangels „werbend nach außen in Erscheinung treten“ noch keine Betriebsneugründung. Es habe nicht festgestellt werden können, dass die Beschwerdeführerin werbend nach außen auftrete. Es habe weder am Firmensitz noch im Internet werbende Maßnahmen gefunden werden können, die darauf schließen lassen könnten, dass der Betrieb Arbeitnehmer an Dritte verlease oder in einer anderen Form am Markt auftrete. Vielmehr sei von einer Auslagerung von einer bereits bestehenden betrieblichen Struktur – insbesondere der Belegschaft – auszugehen.

Ferner sei der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, AS, mit 60 % an der Beschwerdeführerin beteiligt und somit beherrschende Person. Dieser wäre bis 5. Februar 2008 bei der BBB mit Sitz in Wien als Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen gewesen. Die JSG wäre bis zum 9. Jänner 2008 an der Bb zu 100 % beteiligt gewesen. Somit sei AS in den gesetzlich geforderten 2 Jahren vor Betriebseröffnung bereits in gleicher Art und Weise unternehmerisch tätig gewesen. Daher könne die Begünstigung des Neugründungs-Förderungsgesetzes (NeuFöG) nicht gewährt werden.

Die Abgabenbehörde folgte den Feststellungen des Prüfers, erließ am 9. August 2012 die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2009 sowie 2010 und verwies als Begründung auf den Bericht des Prüfers und darin auf die Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 30. Juli 2012.

Dagegen richtete sich die Beschwerde der Beschwerdeführerin vom 12. September 2012. Eine Begründung wurde nicht angeführt.

Nach Aufforderung des Finanzamtes im Zuge eines Mängelbehebungsauftrages, das fehlende Inhaltserfordernis der Beschwerde, die Begründung, nachzureichen, legte diese durch ihren steuerlichen Vertreter folgenden Schriftsatz vor:

Durch die Gründung der Beschwerdeführerin sei eine völlig neue betriebliche Struktur geschaffen worden, welche sich wesentlich von der bisherigen Tätigkeit der JSG unterscheide.

Ausschließliche Leistung der Beschwerdeführerin sei die Arbeitskräfteüberlassung (FN Sie trete auch nach außen hin auf und biete ihre Leistungen an Dritte an. Die Anzahl der Abnehmer einer betrieblichen Leistung könne nicht über Bestehen einer betrieblichen Einheit absprechen. Vornehmlich würden die Leistungen an die JSG erbracht und fremdüblich abgerechnet werden. Neben dem Auftritt nach außen entstehe durch die Leistungserbringung auch ein möglicher Haftungsanspruch Dritter. Diese Ansprüche würden durch die Beschwerdeführerin getragen werden.

Die Beschwerdeführerin verfüge über eine eigenständige Infrastruktur, eigene Verwaltung und Büroräumlichkeiten.

AS sei zwar Geschäftsführer der BSB bis Februar 2008 gewesen, habe aber niemals Anteile an der BSB besessen, sodass er als deren Geschäftsführer nicht die Voraussetzungen eines Betriebsinhabers im Sinne des NeuFöG erfüllt habe. Eine Betriebsinhaberschaft sei erstmals durch die Beteiligung von 60% an der Beschwerdeführerin und der damit verbundenen Geschäftsführung entstanden.

Abschließend wurde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat beantragt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 17. Oktober 2012 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass aus der ursprünglichen JSG (nunmehr weitergeführt unter dem Namen SSG) die JSG abgespalten worden sei und habe diese den Teilbetrieb „Betonbohr- und Sägedienstbereich“ übernommen. Nur diese Firma trete öffentlich im Internet auf und sei im Telefonbuch eingetragen. Nur ein einziges Mal sei die Beschwerdeführerin im Internet erwähnt worden. Der bildlichen Darstellung im Internet sei nicht zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin eine marktgängige Leistung erbringen würde. Selbst die Mitarbeiter der Beschwerdeführerin seien in der Vollversammlung mit der JSG abgebildet. Ferner habe kein Nachweis erbracht werden können, dass die Beschwerdeführerin jemals ihr Personal an eine andere Unternehmung als die JSG überlassen hätte oder in einer anderen Form auf einem Markt für Dritte aufgetreten wäre.

Da es keine Leistungserbringung an Dritte gäbe, sei auch das Argument einer möglichen Inanspruchnahme zur Haftung gegenüber Dritten rein hypothetisch.

Nicht glaubwürdig sei, dass die Beschwerdeführerin eine eigene Infrastruktur habe, da sich ihr Sitz an der selben Adresse wie jener des einzigen Auftraggebers der Beschwerdeführerin - der JSG - befinde, der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, AS, sowie deren Prokuristen beim einzigen Auftraggeber angestellt seien und von diesem entlohnt werden würden. Eigenes Verwaltungspersonal beschäftige die Beschwerdeführerin ebenfalls nicht.

Letztlich sei ein Outsourcing für einen Teil des Personales durchgeführt worden, ohne dass sich an der Marktbeteiligung der JSG auch nur irgendeine erkennbare Änderung

eingestellt bzw. sich ein eigener organisatorisch selbstständiger oder abgeteilter Bereich der Beschwerdeführerin herausgebildet hätte.

Dass die Beschwerdeführerin die Voraussetzung des § 2 Z 2 NeuFög, wie im Erstbescheid behauptet, nicht erfüllen würde, wird in der Beschwerdeentscheidung nicht mehr Aufrecht erhalten.

Mit Schreiben vom 10. November 2012 stellte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter den Antrag, die Beschwerde betreffend die Jahre 2009 und 2010 dem Bundesfinanzgericht (vormals: UFS) zur Entscheidung vorzulegen.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Beschwerdeführerin mit Gesellschaftsvertrag vom 15. Jänner 2009 gegründet worden sei, über eigenes Personal, eigene Verwaltung, eigene Infrastruktur und eigene Büroräumlichkeiten verfüge.

Vorwiegend sei Personal der JSG zur Verfügung gestellt worden. Es bestehe jedoch keine Ausschließlichkeit der Überlassung von Personal an diese Firma, sondern sofern Kapazitäten frei seien, würde das Personal auch anderen Auftraggebern zur Verfügung gestellt werden.

Die Beschwerdeführerin sei als eigene Rechtspersönlichkeit in sämtlichen Internetforen abrufbar, trete nach außen als Unternehmerin auf, nehme am Wirtschaftsleben teil und trage selbstständig Verantwortung für ihre Handlungen.

Neben den Arbeitern sei auch eine Angestellte bei der Beschwerdeführerin beschäftigt, welche selbstständig Verwaltungsaufgaben durchführe und verrechne.

Die Geschäftsführung der Beschwerdeführerin sei entlohnt und eigenverantwortlich.

Für die betriebliche Struktur sei es nicht ausschlaggebend, Büroräumlichkeiten zu besitzen oder eigene Verwaltungsstrukturen zu begründen. Der Betrieb der Beschwerdeführerin zeichne sich durch selbstständige Abrechnung von Personalleistung aus und sei in der bestehenden Form geschaffen worden, ohne vorher bestanden zu haben.

Dem BFG liegt die Erklärung der Neugründung (Formular NeuFö1) vor.

Im Rahmen eines mündlichen Erörterungsgesprächs vor dem UFS (nunmehr: BFG) am 16. Juli 2013 brachten die Vertreter der Beschwerdeführerin ergänzend vor:

Mit Beginn im Februar 2009 seien zehn Arbeitnehmer aus dem Altbetrieb (gemeint ist die JSG) direkt in den Neubetrieb (gemeint ist der Betrieb der Beschwerdeführerin) übernommen worden. Diese seien bei der Altfirma abgemeldet (Gebietskrankenkasse und BUAG) und bei der Neufirma angemeldet worden. Im Laufe des Jahres 2009 seien weitere dreizehn Personen übernommen worden, die teilweise bereits im Altunternehmen gearbeitet hätten, bei anderen Unternehmen angestellt oder arbeitslos gewesen seien. Im selben Jahr seien auch 12 Neuaufnahmen erfolgt.

Bezüglich „werbend nach Außen in Erscheinung treten“ sei auszuführen, dass die Beschwerdeführerin einen eingeschränkten Kundenkreis habe (100 österreichweit, davon 15 potentielle Kunden, die mit Leasingkräften arbeiten würden). Bei der Werbung sei

insofern sensibel vorzugehen, als Kunden Mitbewerber seien. Durch die Neugründung habe man verhindern wollen, dass nicht die Mitarbeiter der Altfirma mit den QQQBussen auf den Baustellen erscheinen würden, sondern neutrale Mitarbeiter der Neufirma. Dadurch könnten diese Mitarbeiter nicht als „QQ“ identifiziert werden. Aus diesem Grund gäbe es auch keinen Internetauftritt der Beschwerdeführerin.

Für die Beschwerdeführerin, die JSG sowie die SSG werde eine einheitliche Telefonnummer verwendet. Die Aufträge würden aber über das Handy des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin abgewickelt werden.

Bei der Beschwerdeführerin sei Frau TT halbtags angestellt. Leistungen, die sie dem Altbetrieb gegenüber gelegentlich erbringe (Auftragsentgegennahme sowie Lohnverrechnung), würden gesondert abgerechnet werden, zumal dem Altbetrieb diesbezüglich eine Arbeitskraft zur Verfügung stehe.

Die Beschwerdeführerin verfüge über eine eigene E-Mail Adresse und verwende ein anderes, blaues, Briefpapier. Die Kunden der Beschwerdeführerin seien die JSG, die Bb, HH und DD. An einer Ausweitung des Kundenstockes werde permanent gearbeitet.

Hinsichtlich eines organisatorischen, wirtschaftlichen und technischen Zusammenhanges zwischen Beschwerdeführerin (Neufirma) und Altfirma wurde folgendes ausgeführt:

Am Altbetrieb ist mit 50 % BS, alleiniger Geschäftsführer, mit 25 % AS und mit 25 % RS beteiligt, hingegen ist bei der Beschwerdeführerin AS, alleiniger Geschäftsführer, zu 60%, BS zu 20 % und RS zu 20% beteiligt. Die Lohnverrechnung des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin erfolge über den Altbetrieb, werde aber mit dem Neubetrieb gegenverrechnet, sodass diese die Lohnkosten letztendlich trage. Die Lohnverrechnung der Frau TT werde direkt mit der Beschwerdeführerin verrechnet. Die Tätigkeiten der Altfirma und könnten nicht mit jenen der Neufirma verglichen werden. Auch mache der Geschäftszweig der Arbeitskräfteüberlassung diesbezügliche Anlagegüter nicht erforderlich. Die Büroräumlichkeiten des Neubetriebes befänden sich im Altbetrieb. Hiefür werde monatlich eine Miete von 400,00 Euro bezahlt. Inkludiert sei auch die Benützung der Infrastruktur.

Im Zuge des Erörterungsgespräches wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung zurückgezogen.

Dem BFG wurden sowohl seitens der Beschwerdeführerin als auch der Abgabenbehörde weitere Schriftsätze übermittelt.

Der Schriftsatz der Beschwerdeführerin vom 19. Juli 2013 beinhaltet folgende Aufstellung:

Rechnungen der Dienstleistung an Fremdfirmen:

	RG Nr.	Datum	Netto	Mwst.	Brutto
DD	1214	18.12.2012	€ 1.627,20	€ 325,44	€ 1.952,64
HHH	1304	28.03.2013	€ 1.159,38	€ 231,88	€ 1.391,26

B	1309	28.06.2013	€ 10.256,40	€ -	€ 10.256,40
---	------	------------	-------------	-----	-------------

Im darauf folgenden Schriftsatz der Abgabenbehörde vom 24. Juli 2013 wurde nochmals darauf hingewiesen, dass zur Erlangung der Begünstigung des NeuFöG zwingend das Vorliegen eines wie immer gearteten Außenauftrittes notwendig sei, jedoch eine derartige Aktivität der Beschwerdeführerin im Jahr 2009 nicht vorliege.

Die ersten Umsätze mit Dritten, also nicht mit dem Altunternehmen seien, nach Darstellung der Beschwerdeführerin, erst im Dezember 2012 erfolgt und entsprächen rund 0,2% des Jahresumsatzes. Für Umsätze mit dem Altunternehmen brauche man keinen Marktauftritt, da alle handelnden Personen – im Grunde nur Angehörige der Familie S – jedenfalls von vornherein über die zur Verfügung stehenden Leistungen des Neuunternehmens gewusst hätten. Es widerspräche jeder Lebenserfahrung, wenn ein Unternehmen welches bereits im 1. Jahr seines Bestehens auf 36 Beschäftigte anwachse, bei einem entsprechenden Marktauftritt, niemanden (von 2009 bis 2012) fände, der sich für die angebotene Leistung interessiere.

Im streitgegenständlichen Fall könne keine organisatorische Trennung von Alt- und Neuunternehmung erkannt werden, auch sei die wirtschaftliche Abhängigkeit nach wie vor gegeben.

In Bezug auf die Neugründereigenschaften des § 2 Z 1 NeuFöG iVm § 2 Abs. 1 der VO 2008/299 wurde im Schriftsatz der Abgabenbehörde auf 2 Entscheidungen des UFS verwiesen (RV/0539-G/06 und RV/0200-L/12).

Nach Ansicht der Abgabenbehörde sei Sinn des NeuFöG, Neugründern am Beginn ihrer unternehmerischen Tätigkeit - zur Erleichterung - einige Abgaben zu erlassen.

Der Beschwerdeführerin wurde der Schriftsatz der Abgabenbehörde zur Gegenäußerung übermittelt, die wie folgt lautet:

Es sei der Beschwerdeführerin wichtig festzuhalten, dass es zu keiner Betriebsübertragung, wie von der Abgabenbehörde angenommen, gekommen sei, sondern dass vom Betonbohr- und Sägedienst zur Arbeitskräfteüberlassung gewechselt wurde.

Die JSG sei ebenfalls ein dritter Leistungsabnehmer und daher der erste fremde Leistungsabnehmer. Es werde nochmals angeführt, dass beide Körperschaften unabhängig voneinander geführt werden und eine gegenseitige Beeinflussung der Geschäftsführung nicht möglich sei.

Die Beschwerdeführerin habe eine eigene Verwaltung, welche in angemieteten Räumlichkeiten ausgeübt werde. Sämtliches Anlagevermögen sei in der JSG verblieben, da es für eine Arbeitskräfteüberlassung nicht notwendig sei. Die von der Abgabenbehörde zitierten Beispiele für Verdichtung bzw Strukturänderung seien mit dem vorliegenden Sachverhalt nicht vergleichbar. Die Anzahl der neuen Dienstnehmer überwiege. Durch

den Unterschied der Tätigkeiten könne kein funktionierender und einsatzbereiter Betrieb übernommen worden sein.

Durch die Beschwerdeführerin sei eine neue betriebliche Form nämlich die der Arbeitskräfteüberlassung geschaffen worden. Eine Identität zur JSG bestehe nicht. Aufgrund der gesellschaftlichen Struktur sei die wirtschaftliche Selbständigkeit gegeben. Die Beschwerdeführerin erfülle die Voraussetzungen für die Zuerkennung der Begünstigung iSd NeuFöG.

Im Rahmen des Verfahrens vor dem BFG wurde bei der Beschwerdeführerin eine „Lohnzettelauswertung Arbeitgeber„ veranlasst. Diese ergab, dass im streitgegenständlichen Zeitraum 35 Arbeitnehmer gemeldet waren. 10 davon kamen direkt aus dem Altbetrieb, weitere 14 waren bereits im Vorjahr für die Altfirma tätig und 11 wurden neu aufgenommen. Von den ursprünglichen 12 Neuaufnahmen, wie im Erörterungsgespräch von der Beschwerdeführerin angegeben, ist GD auszuscheiden, da er laut Abfrage Versicherungsdatenauszug schon 2008 für die Altfirma tätig war und daher dieser Gruppe zuzuordnen ist.

#### **Der Entscheidung zugrunde gelegter Sachverhalt:**

Das Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen geht von folgendem festgestellten Sachverhalt aus:

Mit Gesellschaftsvertrag vom 15. Jänner 2009 wurde die Beschwerdeführerin errichtet. Sie betreibt den Geschäftszweig Arbeitskräfteüberlassung mit Sitz in OO

Neben der Beschwerdeführerin (Neufirma) finden sich noch die weiteren „SS“, nämlich die SSG [vormals JSG] (Altfirma) und die JSBG, die aus einer Umgründung hervorgegangen sind und Betonbohr- und Sägedienstleistungen anbieten.

Für den Zeitraum Februar 2009 bis Jänner 2010 nahm die Beschwerdeführerin die Befreiung von Lohnabgaben nach § 1 Z 7 Neugründungs-Förderungsgesetz (NeuFöG) in Anspruch und führte aus diesem Grund weder den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) noch den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) ab.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde hat die Beschwerdeführerin die Befreiung von Lohnabgaben nach § 1 Z 7 NeuFöG zu Unrecht in Anspruch genommen, da sie nicht die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllen würde.

Unstrittig ist, dass bei der Beschwerdeführerin im streitgegenständlichen Zeitraum 35 Arbeitnehmer gemeldet waren, wobei 10 Arbeitnehmer anlässlich der Gründung direkt aus dem Altbetrieb und weitere 14 Arbeitnehmer, die schon im Vorjahr für die Altfirma tätig waren, saisonal bedingt, im Laufe des ersten Halbjahres 2009 übernommen wurden. 11 ebenfalls im Laufe des Jahres 2009 aufgenommene Arbeitnehmer haben keinen Bezug zur Altfirma.

Strittig ist nunmehr, ob die Beschwerdeführerin im Februar 2009 neu im Sinne des § 2 NeuFöG gegründet wurde und damit für die ersten 12 Monate ihrer Tätigkeit im

Geschäftszweig Arbeitskräfteüberlassung die Befreiung vom Dienstgeberbeitrag und Zuschlag für den Dienstgeberbeitrag für die Entgelte der bei ihr während dieser Zeit beschäftigten Arbeitnehmer in Anspruch nehmen konnte.

Unstrittig ist, dass die Beschwerdeführerin die Voraussetzungen des § 2 Z 2 bis 5 NeuFöG erfüllt.

### **Beweiswürdigung:**

Der getroffene Sachverhalt gründet sich auf die von der Abgabenbehörde sowie durch das Bundesfinanzgericht aufgenommenen Beweise und den Inhalt des Verwaltungsaktes.

### **Rechtslage:**

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

Bezüglich des nachgeforderten 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 Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG 1967 gilt.

Gemäß § 1 Z 7 Neugründungs-Förderungsgesetz (NeuFöG) in der im beschwerdegegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung werden zur Förderung der Neugründung von Betrieben nach den Maßgaben der §§ 2 bis 6 NeuFöG unter anderem die im Kalendermonat der Neugründung sowie in den darauffolgenden elf Kalendermonaten für beschäftigte Arbeitnehmer (Dienstnehmer) anfallende Dienstgeberbeiträge zum Familienlastenausgleichsfonds (§§ 41 ff FLAG 1967) und die in diesem Zeitraum für beschäftigte Arbeitnehmer anfallende Kammerumlage nach § 122 Abs. 7 und 8 WKG 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 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.

In den parlamentarischen Materialien 1766 d.B. (XX. GP) zum Steuerreformgesetz 2000 wird zu § 2 NeuFöG unter anderem ausgeführt: 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.

§ 2 Abs. 1 der dazu erlassenen Verordnung BGBl. II Nr. 278/1999 (Verordnung des Bundesministers für Finanzen, des Bundesministers für Justiz, des Bundesministers für Umwelt, Jugend und Familie, des Bundesministers für Arbeit, Gesundheit und Soziales und des Bundesministers für wirtschaftliche Angelegenheiten zum Bundesgesetz, mit dem die Neugründung von Betrieben gefördert wird) bestimmt auszugsweise:

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.

### **Erwägungen:**

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 Beschwerdeführerin wesentlichen Betriebsgrundlagen neu oder bereits im Rahmen des Betriebes der Altfirma geschaffen und von der Beschwerdeführerin lediglich übernommen wurden.

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

§ 2 Z 1 NeuFöG legt fest, dass eine Neugründung eines Betriebes durch die Schaffung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur erfolgt. Ein Betrieb wird neu eröffnet, wenn die für den Betrieb wesentlichen Grundlagen neu geschaffen werden - unabhängig vom Umfang dieser Grundlagen - und der Betrieb verbend nach außen in Erscheinung tritt.

Für die Beurteilung, ob der beschwerdegegenständliche Betrieb im Sinne des NeuFöG neu gegründet wurde, sind die für den konkreten Betrieb neu geschaffenen wesentlichen Betriebsgrundlagen zu beurteilen.

Die Neugründereigenschaft muss 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.

Für die Entscheidung, ob ein Betrieb nun neu gegründet wird oder nicht, ist es somit wichtig zu wissen, was unter dem Begriff wesentliche Betriebsgrundlagen zu verstehen ist. Dazu sind Lit und Rsp zu § 24 EStG (zB *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988, Tz 21ff zu § 24, *Doralt*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Tz 12ff zu § 24) als Auslegungshilfe heranzuziehen. Es sind grundsätzlich solche Betriebsgrundlagen als wesentliche Betriebsgrundlagen zu qualifizieren, die geeignet sind, dem Erwerber die Fortführung des Betriebes zu ermöglichen (*Gaggl/Sander*, NeuFöG (2008) Rz 15).

Welche Betriebsmittel zu den wesentliche Grundlagen des Betriebes gehören, ist in funktionaler Betrachtungsweise nach dem jeweiligen Betriebstypus zu bestimmen (*Hofstätter in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer Kommentar, § 24 Rz 13). Die wesentliche Betriebsgrundlage richtet sich nach der Art des Betriebes und nach der Funktion des Wirtschaftsgutes.

Die Rechtsprechung des UFS (nunmehr: BFG) vom 21. November 2012, RV/0539-G/06 kommt bezüglich der für den konkreten Betrieb zu beurteilenden Tätigkeit der Arbeitsvermittlungs- bzw. Arbeitskräfteüberlassung zu dem Ergebnis, dass wesentliche Betriebsgrundlagen das zu vermittelnde oder zu überlassende Personal sein muss.

Das bedeutet für den streitgegenständlichen Fall:

Nach dem sich im Akt befindlichen Fragebogen, der anlässlich der Neugründung von der Beschwerdeführerin ausgefüllt wurde, wird als Bezeichnung der ausgeübten Geschäftstätigkeit die Überlassung von Arbeitskräften angegeben.

Das BFG sieht sich nicht veranlasst von der oben dargestellten Rechtsprechung des UFS (nunmehr: BFG) abzugehen und kommt bezüglich der für den konkreten Betrieb zu beurteilenden Tätigkeit der Überlassung von Arbeitskräften auch zu dem Ergebnis, dass wesentliche Betriebsgrundlagen das zu überlassende Personal ist.

Das BFG hat in einem weiteren Schritt zu beurteilen, ob das zu überlassende Personal neu geschaffen wurde.

Eine Übernahme und Weiterführung bestehender bzw. lediglich saisonal bedingt unterbrochener Dienstverhältnisse - im Geschäftszweig wie dem der Beschwerdeführerin nicht unüblich - lässt allein schon aufgrund des Naheverhältnisses zum bisherigen Betrieb keine neu geschaffene Betriebsgrundlage für den konkreten Betrieb erkennen.

Wie der Aktenlage und zwar der Lohnzettelauswertung Arbeitgeber 2008 und 2009 zu entnehmen ist, wurden die für den Betrieb der Beschwerdeführerin erforderlichen Arbeitnehmer daher insofern nicht „neu geschaffen“, als sie in einem überwiegenden Ausmaß im Laufe des Jahres 2009 vom bisherigen Betrieb übernommen wurden. Den 24 Übernahmen, die nachweislich schon 2008 für den Altbetrieb tätig waren, stehen

11 bzw - aufgrund einer Tagesanmeldung - 10 zum Altbetrieb ohne Bezug stehende Neuaufnahmen im Laufe des Jahres 2009 gegenüber. Ein vom Beschwerdeführer vorgebrachtes Überwiegen der Neuaufnahmen ist damit widerlegt.

Ein Eingehen auf die im Beschwerdeverfahren von beiden Verfahrensparteien vorgebrachten Argumente zum Kriterium „werbend nach außen in Erscheinung treten“ und zur organisatorischen, wirtschaftlichen oder finanziellen Verflechtungen der einzelnen Betriebe, kann verzichtet werden, da ihnen eine entscheidungsrelevante Bedeutung in Hinblick auf die Frage, welche wesentlichen Betriebsgrundlagen neu geschaffen wurden, nicht zukommt.

Dem Beschwerdebegehren konnte bereits aufgrund der bisherigen Ausführungen nicht entsprochen werden.

**Zulässigkeit einer Revision:**

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 3 B-VG i. V. m. § 25a Abs. 1 VwGG die Revision zulässig, da eine entsprechende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - soweit im Rechtsinformationssystem des Bundes ersichtlich – fehlt.

Salzburg-Aigen, am 4. August 2014