

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin A

in der Beschwerdesache

B GesmbH, Firmenadresse, vertreten durch C GesmbH, Kanzleiadresse,

- über die Beschwerde vom 03.11.2011 gegen die Bescheide vom 17.10.2011 des Finanzamtes D betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, jeweils für die Monate 04-09/2011, sowie

- über die Beschwerde vom 25.11.2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes D vom 12.12.2013 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, jeweils für den Zeitraum 10-12/2011, sowie gegen die Bescheide des Finanzamtes D vom 23.10.2013 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, jeweils für das Jahr 2012,

nach Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Im vorliegenden Beschwerdefall ist strittig, ob die Voraussetzungen des § 1 Z 7 NeuFöG vorliegen.

A. Verfahrensablauf vor der Abgabenbehörde:

1.

Die Beschwerdeführerin, eine GmbH, im folgenden abgekürzt mit „die Bf.“, wurde am 21.3.2011 durch Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft errichtet und am XX.X2.2011 in das Firmenbuch eingetragen. Sie betreibt den Geschäftszweig der Arbeitskräfteüberlassung.

2. Beschwerdezeitraum 04-09/2011

Nachschaufür den Zeitraum 04-09/2011

Bei der Bf. fand gem. § 144 BAO eine Nachschau für den Zeitraum 04-09/2011 statt. Die darüber aufgenommene Niederschrift gemäß § 144 BAO vom 19.9.2011 hält unter der Überschrift „Nichterhebung von DB und DZ gem. § 1 Z 7 NeuFöG“ fest:

„Sachverhalt

Die Bf. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 21.3.2011 gegründet und erzielte die ersten Umsätze im Mai 2011. Anlässlich der Eröffnung des Betriebes wurde ein Fragebogen versendet, der am 18.4.2011 an das zuständige Finanzamt übermittelt wurde und im Veranlagungsakt aufliegt. Eine Bekanntgabe der Neugründung iSd § 4 NeuFöG erfolgte nicht, sodass das Finanzamt keine Kenntnis von der Inanspruchnahme der Befreiungsbestimmung des § 1 Z 7 NeuFöG hatte und dementsprechend die einzuhebenden Abgabesignale festsetzte (K, U, A1). Erst im Zuge der GPLA-Prüfung wurde das Formular NeuFö 1 vorgelegt, welches mit dem Datum 24.2.2011 versehen ist, jedoch keinen Eingangsstempel des zuständigen Finanzamtes aufweist.

Im Anschluss wurden die im Beschwerdefall relevanten rechtlichen Grundlagen des NeuFöG durch Wiedergabe der einschlägigen Gesetzesstellen und deren Auslegung durch die Verwaltungspraxis und Rechtsprechung dargelegt

Ermittlungen durch die BP

Laut Gesellschaftsvertrag vom 21.3.2011 wurde die Bf. durch die E s.r.o. mit Sitz in CZ-F errichtet. Das Stammkapital beträgt EUR 35.000,00 und wurde zur Gänze durch die E s.r.o. übernommen, sodass diese Gesellschaft 100%-iger Eigentümer ist. Als Geschäftsführer scheint Herr G auf.

Die E s.r.o. wiederum weist ein Kapital von CZK 200.000,00 auf und hat als einzigen Gesellschafter Herrn G.

Als Unternehmensgegenstand der Bf. wird im Gesellschaftsvertrag unter Punkt II. „Personalvermittlung und Arbeitskräfteüberlassung sowie der Import, Export und Vertrieb von Waren aller Art“ genannt. Als ÖNACE-Code wurde 78.20-0 (Arbeitskräfteverleih, Personalverleih) vergeben.

Bereits am 27.3.2009 wurde durch Herrn G die H s.r.o. mit Sitz in CZ-F gegründet. Das Kapital dieser Gesellschaft beträgt ebenfalls CZK 200.000,00 und ist einziger Gesellschafter Herr G. Erst mit Abtretungsvertrag vom 9.6.2011 wurde dieser Anteil an Herrn I abgetreten.

Als OENACE-Codes wurden 2510 (Stahl- und Leichtmetallbau), 4120 (Bau von Gebäuden), 4310 (Abbrucharbeiten und vorbereitende Baustellenarbeiten), 4321 (Elektroinstallation) und 4520 (Instandhaltung und Reparatur von Kraftwagen) vergeben. Nach den Ermittlungen der Bp. trat diese Gesellschaft aber hauptsächlich als Arbeitskräfteüberlasser auf und befindet sich die tatsächliche Geschäftsleitung in J und nicht in CZ-F. Diesbezüglich wird im Besprechungsprogramm der H s.r.o. eine ausführliche Begründung ergehen.

Weiters gründete Herr G im Jahr 2007 ein Einzelunternehmen und wurde die Geschäftstätigkeit mit „Vermittlung von Geschäftsdienstleistungen“ angegeben. In der Niederschrift über die Erhebung anlässlich einer Neuaufnahme vom 15.01.2008 wurde der Tätigkeitsbereich mit „Geschäftsvermittlung (Personalvermittlung und Beratung)“ umschrieben. Als OENACE-Code wurde 78.10-0 (Arbeitskräftevermittlung) vergeben.

Beurteilung durch die BP

Nach Ansicht der Bp. kann die Befreiungsbestimmung des §1 Z 7 NeuFöG nicht angewendet werden. Wie bereits weiter oben ausgeführt, darf die die Betriebsführung bescherrschende Person (Betriebsinhaber) weder im Inland noch im Ausland innerhalb der letzten 15 Jahre vor dem Zeitpunkt der Neugründung als Betriebsinhaber eines Betriebes in vergleichbarer Art tätig gewesen sein. Herr G fungierte jedoch seit 1.9.2007 als Einzelunternehmer und war seit 27.3.2009 Geschäftsführer der H s.r.o. und übte somit bereits vorher eine vergleichbare Tätigkeit aus.

Weiters wurde den formellen Voraussetzungen nicht entsprochen, indem die Bekanntgabe der Neugründung an das zuständige Finanzamt unterlassen wurde. Die begehrte Gesetzesbestimmung kommt somit auch aus diesem Titel nicht zum Zuge.“

Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Monate April bis September 2011

Auf Basis der Prüfungsfeststellungen erging sodann in Form eines Sammelbescheides für jeden Monat von April bis September 2011, alle datiert mit 17.10.2011, je ein Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, in dem erstmals eine Bemessungsgrundlage und davon der Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag festgesetzt wurde.

Zur Begründung wurde auf die Niederschrift über die Nachschau gem. § 144 BAO vom 19.9.2011 hingewiesen.

Berufung gegen die Bescheide vom 17.10.2011

Mit Anbringen vom 3.11.2011 wurde gegen die vorhin genannten Bescheide vom 17.10.2011 über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Monate April bis September 2011 Berufung erhoben und beantragt, die Bescheide zur Gänze wegen inhaltlicher Unrichtigkeit aufzuheben.

Als Begründung wurde von der steuerlichen Vertretung der Bf. nach Darlegung der rechtlichen Grundlagen zusammengefasst bestritten, dass eine vergleichbare betriebliche Tätigkeit bisher erfolgt und dass formale Voraussetzung nicht eingehalten worden seien: „*Wie von der Behörde richtig festgestellt wurde, vergab man für die Tätigkeit des ehemaligen Einzelunternehmers G den OENACE-Code 78.10-0 (Arbeitskräftevermittlung), während für die Tätigkeit unserer Klientin der OENACE-Code 78.20-0 (Arbeitskräfteverleih) vergeben wurde. Bezuglich der Ausführungen zur H s.r.o. verweisen wir auf die oben genannten, noch anhängigen Rechtsmittel. Darin wird ausführlich geschildert, weshalb unseres Erachtens nicht von Arbeitskräfteverleih bzw. – überlassung gesprochen werden kann – die vermittelten Werkunternehmer wurden sämtlich selbständig tätig. Als Arbeitskräfteüberlasser muss unsere Klientin aber alle bürokratischen Schritte für die verliehenen Arbeitnehmer erledigen, die Lohnverrechnung durchführen, etc., weshalb nicht von einer vergleichbaren betrieblichen Tätigkeit gesprochen werden kann.*

Dem zweiten Argument der Behörde, wonach die Neugründung dem zuständigen Finanzamt nicht bekanntgegeben worden sei, wird § 4 Abs. 4 NeuFöG entgegengehalten – die Bekanntgabe wurde mittlerweile nachgeholt.

Andere Gründe, warum keine Neugründung im Sinne des § 2 NeuFöG vorliegen sollte, wurden von der Behörde nicht behauptet.“

Berufungsvorentscheidung vom 23.7.2013

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23.7.2013 wurde die Berufung gegen die Bescheide vom 17.10.2011 über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Monate April bis September 2011 als unbegründet abgewiesen.

Als Begründung wurde ausgeführt:

„*G war im Zeitraum vom 27.3.2009 bis zum 22.6.2011 Alleingesellschafter und Geschäftsführer der H s.r.o. mit Sitz in CZ-F, Adresse_H, Tschechien, und Ort der Geschäftsleitung in Adresse_H_in_Ö. Mit dieser Gesellschaft hat er vom Standort Adresse_H_in_Ö, aus von März 2009 bis zum 30.4.2011 das Personalgestellungsgewerbe (Arbeitskräfteüberlassung) betrieben, und hat dabei tschechische und slowakische Arbeitnehmer an österreichische Beschäftiger verleast. Nach der am 5.5.2011 erfolgten*

Durchsuchung wurden die Außenprüfungen AB.Nr. 122061/11 (Betriebsprüfung) und AB.Nr. 400050/12 (GPLA) durchgeführt, die am 20.06.2013 abgeschlossen werden konnten. Der genaue Sachverhalt ist den beiliegenden Grundlagenbescheiden (Umsatz- und Körperschaftsteuer 2009 bis 2011 vom 20.06.2013) inklusiver der angeschlossenen Berichte vom 20.06.2013 über das Ergebnis dieser Außenprüfungen zu entnehmen.

Am 23.11.2010 wurde die E s.r.o. von G gegründet, der seitdem Alleingesellschafter und einziger Geschäftsführer ist. Die E s.r.o. hat ihren statutarischen Sitz an derselben Adresse wie die H s.r.o.. Mit der Erklärung vom XX.X1.2011 errichtete die E s.r.o., vertreten durch den Geschäftsführer G, die Bf. mit Sitz und Geschäftsanschrift in Adresse_H_in_Ö, und dem Geschäftszweig Arbeitskräfteüberlassung. G vertritt seitdem die Bf. als einziger Geschäftsführer selbstständig. Die Bf. betreibt nun vom gleichen Standort aus wie die H s.r.o. seit 1.5.2011 das Personalgestaltungsgewerbe. Dazu hat sie die von der H s.r.o. in Adresse_H_in_Ö vorhandene Infrastruktur (Büro, Betriebs- und Geschäftsausstattung, EDV-Ausstattung, Kundendaten, Arbeitnehmerdaten, etc.) unentgeltlich übernommen. Insbesondere sind im Zuge der Übernahme der Geschäfte durch die Bf. die in Papierform vorhandene Arbeiter-Datenbank (Kartei) sowie der Kundenstock der H s.r.o. auf die Bf. übergegangen. Welchen Wert diese Arbeiter-Datenbank für G hat, trat anlässlich der Hausdurchsuchung am 5.5.2011 zu Tage: Er hat auf eine unverzügliche Rückgabe dieser Unterlagen bestanden, weil er ohne diese Unterlagen nicht in der Lage sei, den Geschäftsbetrieb der Bf. aufrecht zu erhalten, wodurch ihm ein großer Schaden entstünde. Am 13.5.2011 waren 20 Dienstnehmer (Leasingarbeiter) bei der OÖ GKK angemeldet, die größtenteils von der H1 übernommen wurden. Beispielhaft wird auf K, M, N, O, P, Q, R, S und T hingewiesen.

Da die Voraussetzungen des § 2 Z 1, 2 NeuFöG nicht vorliegen, war § 1 Z 7 NeuFöG nicht anzuwenden. Im Übrigen wird auf die Erstbescheide vom 17.10.2011 hingewiesen. Die gegenständliche Berufung vom 3.11.2011 war daher abzuweisen.

Beilagen:

- *Grundlagenbescheide Umsatz- und Körperschaftsteuer 2009 bis 2011 inkl. BP-Bericht, Besprechungsprogramm, etc. – H s.r.o.*
- *Grundlagenbescheide Lohnabgaben 2009 bis 2011 inkl. GPLA-Bericht, Besprechungsprogramm, etc. – H s.r.o.“*

Vorlageantrag vom 12.8.2013

Mit Anbringen vom 12.8.2013 stellte die steuerliche Vertretung der Bf. einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gem. § 276 Abs. 2 BAO und auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor der Berufungsbehörde.

Die Begründung richtet sich gegen die Sachverhaltsfeststellungen in der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 23.7.2013: „*Die in der Berufung vom 3.11.2011*

vorgebrachten Argumente wurden von der Behörde in keiner Weise gewürdigt, bzw. hat man sich offensichtlich mit diesen überhaupt nicht auseinander gesetzt.

Die von der Behörde angeführte „Begründung“ ist in Wirklichkeit gar keine Begründung. Nach Ritz, BAO, 4. Auflage, Rz 15 zu § 93, muss die Begründung in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für die Partei als auch die Höchstgerichte nachvollziehbar ist.

Die Erstbescheide vom 17.10.2011 enthalten jeweils keine Begründung in dieser Art. Sie verweisen bloß auf die Niederschrift über die Nachschau vom 19.9.2011. In dieser Niederschrift findet sich die Aussage: „Nach den Ermittlungen der Bp. trat diese Gesellschaft (gemeint: H1) aber hauptsächlich als Arbeitskräfteüberlasser auf ...“.

Dieses Ermittlungsergebnis ist falsch. Die Firma H s.r.o. ist niemals als Arbeitskräfteüberlasser tätig geworden. Bloß die Bp. hat mit ihrer einseitigen Ermittlungs- und Betrachtungsweise diese Behauptung/Fiktion geschaffen, welcher aber im Rechtsmittelverfahren des G bzw. der H s.r.o. gegen die Bescheide vom 24.6.2013 entgegen getreten wird.

Somit kann festgehalten werden, dass dieser BVE eine Begründung fehlt. Sie ist somit rechtswidrig.“

3. Beschwerdezeitraum 10-12/2011 und 01-12/2012

Auf Grundlage der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 23.7.2013 fand eine Prüfung der Lohnsteuer, des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum April 2011 bis Dezember 2012 statt. Im Bericht vom 23.10.2013 gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung wurde neben der Feststellung zur Privatnutzung des arbeitgebereigenen KFZ folgende Feststellung zu Abgabendifferenzen getroffen: „Abgabenvorschreibung für DB und DZ für 04-12/2011 und 01 bis 02/2012 infolge Nichtanerkennung des NeuFöG laut BVE vom 23.7.2013.“

In der Folge erging auf Basis des Prüfungsberichtes am 23.10.2013 ein Sammelbescheid für das Jahr 2011 und 2012, in dem je ein Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und ein Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag enthalten war.

Dagegen legte die steuerliche Vertreterin der Bf. mit Schreiben vom 25.11.2013 Berufung ein, anerkannte darin die steuerlichen Auswirkungen betreffend die Privatnutzung des arbeitgebereigenen KFZ, wendete sich aber gegen die Nichtanerkennung der Befreiungsbestimmung gem. NeuFöG laut BVE vom 23.7.2013. Die Begründung ist gleichlautend wie die im Vorlageantrag vom 12.8.2013 gegen die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 23.7.2013, weshalb auch auf die im anderen Beschwerdeverfahren vorgebrachten Argumente verwiesen wird.

Mit Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 12.12.2013 wurden der Bescheid vom 23.10.2013 über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2011 und der

Bescheid vom 23.10.2013 über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2011 aufgehoben, weil bereits für die Zeiträume 04-09/2011 bescheidmäßige Festsetzungen erfolgt sind, und mit neuen Bescheiden über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag betreffend den Zeitraum 10-12/2011 verbunden.

Gem. § 253 BAO idF FVwGG 2012/§ 274 gilt die Berufung auch gegen die neuen Feststellungsbescheide vom 12.12.2013 betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag vom Dienstgeberbeitrages für den Zeitraum 10-12/2011 gerichtet.

B. Verfahren vor dem UFS/dem BFG

1.

Der Vorlageantrag vom 12.8.2013 wurde am 14.8.2013, die Berufung vom 25.11.2013 wurde am 16.12.2013 dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

2.

Mit BGBl I 51/2012 (Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBl I 51/2012).

Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBl I 14/2013 (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Auch die gegenständlichen Berufungen waren daher als Beschwerden zu behandeln und darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

3.

Das BFG ließ sich die Akten des Landesgerichtes Linz als Strafgericht zur AZ XX/Hv_X/16x (insgesamt 4 Bände) vorlegen. In diesem Strafverfahren ging es um den Vorwurf von Abgabenhinterziehung gegen den für die abgabenrechtlichen Belange der H.s.r.o. zuständigen Geschäftsführer, Herrn G.

Am 20.04.2016 richtete die Staatsanwaltschaft Linz eine Anklageschrift an das Landesgericht Linz als Schöffengericht unter anderem gegen Herrn G als für die abgabenrechtlichen Belange der H.s.r.o. zuständigen Geschäftsführer wegen des Finanzvergehens der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs. 1 und

Abs. 2 lit.a) und b), 38 Abs. 1 und 2 Z 2 und 3 FinStrG idF BGBI I 2015/1963. Darin wird ihm unter anderem neben der Hinterziehung von Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer, in dem er die im Inland ausgeübte gewerbliche Tätigkeit der H s.r.o. und sohin auch deren Umsätze und Einkünfte gegenüber der Abgabenbehörde verschwieg, auch unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von Lohnkonten eine Verkürzung von selbst zu berechnender Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlägen zum Dienstgeberbeiträgen vorgeworfen, weil er es unterließ, für die bei der H s.r.o. im Inland beschäftigten Arbeitnehmer Lohnkonten zu führen und sohin für diese die genannten lohnabhängigen Abgaben für den Zeitraum Mai 2009 bis März 2011 nicht berechnete und abführte.

Als Begründung wurde in der Anklageschrift angeführt: „*Herr G und der Zweitbeschuldigte gründeten gemeinsam die Firma H s.r.o. – eingetragen am 27.03.2009 im Firmenbuch in U – mit Sitz in Adresse_H CZ-F, wobei der Zweitbeschuldigte unmittelbar nach der Gründung seinen 20%-igen Anteil an Herrn G abtrat. Dieser fungierte sohin als Alleingesellschafter sowie Geschäftsführer dieser Gesellschaft, welche sich mit Personalleasing bzw. Arbeitskräfteüberlassung beschäftigte und von ihm in Adresse_H in Ö, betrieben wurde. Konkret schaltete G in Tschechien und der Slowakei Inserate, um in der Folge mit den Interessenten Einstellungsgespräche am tatsächlichen Unternehmenssitz in J zu führen, wobei er sich zur Überwindung der Sprachbarriere tschechisch sprechender Mitarbeiterinnen bediente. Diese im Ausland angeworbenen Arbeitskräfte wurden sodann am österreichischen Markt an diverse Beschäftiger überlassen. Am statutarischen Sitz in CZ-F/Tschechien entfaltete die Gesellschaft hingegen keine ins Gewicht fallende Geschäftstätigkeit; an diesem Schein-Firmensitz befindet sich die Kanzlei des tschechischen Steuerberaters V, welcher den Beschuldigten bei der Firmengründung in Tschechien behilflich war. Per 31.03.2011 wurde der Betrieb der H s.r.o., deren Geschäftsführer und Alleingesellschafter zunächst G war, ehe dieser am 22.06.2011 seinen Anteil an I zur Gänze übertrug, an die Bf. veräußert.*

Die in Tschechien und der Slowakei angeworbenen Arbeitnehmer unterlagen den Vorgaben und Weisungen des G, welche dieser von der tatsächlichen Betriebsstätte in J aus erteilte, wo sich auch die gesamte – für die Geschäftstätigkeit erforderliche – Infrastruktur sowie sämtliche geschäftsrelevante Unterlagen (insbesondere auch eine umfangreiche Arbeitnehmerkartei zur Verwaltung des Personals) befanden.

(...)

Die tschechische Firmenadresse der tatsächlich in Österreich betriebenen H s.r.o. sowie deren Eintragung ins Firmenbuch in U dienten allein der Steuervermeidung gegenüber dem österreichischen Fiskus.

(...)

Zur Beweislage ist insbesondere auf die vorliegenden zeugenschaftlichen Angaben zu verweisen, deren Gesamtschau das klare Bild ergibt, dass die tatsächliche

Erwerbstätigkeit der H s.r.o. von J aus entfaltet wurde und die Registrierung der Gesellschaft allein dem Zweck diente, sich Abgaben zu sparen (...).

Nach Durchführung mehrer Hauptverhandlungen mit umfangreicher Beweisaufnahme, insbesondere durch die Einvernahme von Zeugen und Beziehung eines Sachverständigen, wurde in der letzten Hauptverhandlung am 4.05.2017 im Finanzstrafverfahren gegen G ein Urteil gefällt. Dieses wurde im mit „Protokollsvermerk und gekürzte Urteilsausfertigung“ übertitelten Schriftstück festgehalten. Herr G legte in dieser Verhandlung ein Geständnis im Hinblick auf die ihm zur Last gelegten Straftatbestände – mit Ausnahme der Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag - ab. Hinsichtlich der Nichtabführung der Lohnsteuer kam es lediglich zu einer geringeren Feststellung von verkürzter Lohnsteuer, weil in den ursprünglichen zur Last gelegten verkürzten Lohnsteuern in die Bemessungsgrundlage auch Lohnbestandteile eingeflossen sind, die in Österreich nicht der Besteuerung unterlegen haben bzw. als steuerfreier Aufwandsersatz eingestuft wurden. Vom Vorwurf der Verkürzung von selbst zu berechnenden Dienstgeberbeiträgen und Zuschlägen zum Dienstgeberbeiträgen wurde Herr G hingegen freigesprochen.

Dieser Freispruch geht, wie der Behördenvertreter, der auch im Finanzstrafverfahren vor dem Landesgericht Linz die Interessen der zuständigen Abgabenbehörde vertreten hat, in der mündlichen Verhandlung am 14.09.2017 erklärte, darauf zurück, dass die bei der H s.r.o. zur Arbeitskräfteüberlassung beschäftigten slowakischen und tschechischen Arbeitskräfte über ein tschechisches bzw. slowakisches Formular E 101 verfügten, wonach die Sozialversicherungszuständigkeit für diese Arbeitskräfte formell bei Tschechien bzw. der Slowakei lag und daher kein Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu erheben war.

4.

Die beantragte mündliche Beschwerdeverhandlung fand am 14.09.2017 statt. Darüber wurde folgende Niederschrift aufgenommen: „Die Richterin trägt die Sache vor und berichtet über die Ergebnisse der durchgeföhrten Beweisaufnahme. Insbesondere verweist sie auf dem der Ladung zur mündlichen Ladung angeschlossenen Vorhalt, in dem auch im Punkt 3 der derzeit vorliegende Sachverhalt dargestellt wird.“

Nach Beendigung des Vortrags der Richterin wird der steuerlichen Vertretung das Wort erteilt. Die steuerliche Vertretung führt aus wie in den bisherigen Schriftsätze im Rechtsmittelverfahren und ergänzt:

„Wir bestreiten Punkt 3.3 des derzeit feststehenden Sachverhaltes, so wie in der Ladung vom 17.08.2017 ausgeführt. Die Bf. hat nicht die Infrastruktur und auch nicht die zu überlassenen Arbeitskräfte der H s.r.o. übernommen. Sowohl die H s.r.o. wie das Einzelunternehmen G, das seit 2007 durchgehend betrieben wird, werden unter anderen ÖNACE Codes geföhrt, wie die Bf. (siehe Beschwerdeausführungen). Im Übrigen kam es gerade zu keiner Verurteilung im Finanzstrafverfahren gegen Herrn

G als Geschäftsführer der H s.r.o. mit dem Aktenzeichen XX/Hv_X/16x betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag. Die Bf. wurde neu gegründet, ist ein neues Unternehmen und weist eine neue Konzession auf. Die H s.r.o. hatte keine österreichische Konzession für die Arbeitskräfteüberlassung.

Der Behördenvertreter wendet dagegen ein, dass es nur deshalb zu keiner finanzstrafrechtlichen Verurteilung betreffend DB und DZ gekommen ist, weil die überlassenen Arbeitskräfte E 101 Formulare von Tschechien, Slowakei aufgewiesen haben und damit die sozialversicherungsrechtliche Zuständigkeit bei diesen beiden Staaten lag. Aufgrund der Wanderarbeitnehmerverordnung knüpft zwischenstaatlich die DB und DZ-Pflicht an der sozialversicherungsrechtlichen Zuständigkeit an, die somit für Österreich nicht gegeben war. Im Übrigen verweist der Behördenvertreter auf die finanzstrafrechtliche Verurteilung von Herrn G als Geschäftsführer der H s.r.o.. Hier wäre es zu keiner festgestellten Hinterziehung betreffend Lohnsteuer gekommen, wenn es sich bei den überlassenen Personen nicht um unselbstständig tätige Arbeitskräfte der H s.r.o. gehandelt hätte.

Die steuerliche Vertretung weist auf den Aufsatz von Keppert in der SWK aus den Jahren 2014 oder 2015 hin, wo Umdeutungsfälle wie der Beschwerdefall kritisch hinterfragt werden.

Der Behördenvertreter wendet weiters ein: Es wird auf das Besprechungsprogramm H s.r.o. vom 28.02.2013 hingewiesen, demonstrativ wird auf die Ausgangsrechnung 2010 - 603 vom 30.06.2010 verwiesen. Auf dieser Ausgangsrechnung ist ersichtlich H s.r.o., Niederlassung Austria, Adresse_H_in_Ö a, und zusätzlich sind ausschließlich österreichische Telefon- und Faxverbindungen ersichtlich. Im Zuge der Hausdurchsuchung wurden in den Geschäftsräumen Adresse_H_in_Ö a unter anderem auch Auftragsbestätigungen und sonstiger Schriftverkehr mit den Kunden der H s.r.o. vorgefunden, weiters die Pauschalrechnungen, die die scheinselbständigen tschechischen und slowakischen Arbeiter an die H s.r.o. gestellt haben und dort befanden sich auch die Personalbögen dieser Leiharbeiter. Daraus zieht die Abgangsbehörde den Schluss, dass sich sowohl (eigene Berichtigung: muss heißen „sehr wohl“) die Infrastruktur der H s.r.o. in Adresse_H_in_Ö a befunden hat und diese Infrastruktur der H s.r.o. wurde von der Bf. übernommen, insbesondere von Bedeutung ist der Kundenstock.

Der steuerliche Vertreter: Diese Unterlagen sind, auch wenn sie in J angetroffen worden sind, grundsätzlich als dem Sitz in Tschechien zugehörig anzusehen. Herr G hält fest, dass aufgrund des technologischen Fortschritts mittlerweile das Geschäft von überall ausgeführt werden kann. Man braucht nur E-Mail, Laptop, Internet und Handy. Mittlerweile werden die überlassenen Arbeitskräfte bei der Einstellung nicht einmal persönlich gesehen, sondern Online und telefonisch rekrutiert und disponiert.

Der Behördenvertreter wendet ein: Im Zeitraum der H s.r.o. sind die Einstellungsgespräche in den Büroräumen in Adresse_H_in_Ö a in J geführt worden.

Herr G: Die überlassenen Arbeitskräfte sowohl der H s.r.o. als auch der Bf. waren fast ausschließlich in Österreich tätig.

Im Sinne unserer bisherigen Ausführungen beantragen wir die Stattgabe unserer Beschwerde und die Gewährung der Befreiungen nach dem NeuFÖG.“

Über die Beschwerden wurde erwogen:

I. Streitpunkt:

Strittig ist dem Grunde nach, ob die mit Gesellschaftsvertrag vom 21.3.2011 gegründete Bf. eine Neugründung iSd NeuFÖG darstellt und daher für die Arbeitslöhne der im Zeitraum 04/2011 bis 02/2012 bei der Bf. beschäftigten Dienstnehmer kein Dienstgeberbeitrag und kein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gem. § 1 Z 7 NeuFÖG zu entrichten ist. Die Höhe der vorgeschriebenen Abgaben ist hingegen unstrittig.

II. Entscheidungswesentlicher Sachverhalt:

Nachfolgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt wird dem Erkenntnis zugrunde gelegt:

1.

Herr G gründete gemeinsam mit Herrn W die Kapitalgesellschaft H s.r.o. - eingetragen am 27.03.2009 im Firmenbuch in U - mit Sitz in Adresse_H. Herr W hat unmittelbar nach der Gründung seinen 20%-igen Anteil an Herrn G abgetreten. Herr G fungierte ab diesem Zeitpunkt als Alleingesellschafter sowie Geschäftsführer dieser Gesellschaft. Die Tätigkeit der Gesellschaft wurde in Österreich ausgeübt und war Arbeitskräfteüberlassung.

2.

Am 23.11.2010 wurde die E s.r.o. von G gegründet, der seit dem bis heute deren Alleingesellschafter und einziger Geschäftsführer ist. Die E s.r.o. hat ihren statutarischen Sitz in Adresse_H. Mit der Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 21.3.2011 (Nachtrag vom 12.4.2011) errichtete die E s.r.o., vertreten durch den Geschäftsführer G, die Bf. mit Sitz und Geschäftsanschrift in Adresse_H_in_Ö. G vertritt seitdem die Bf. als einziger Geschäftsführer selbständig. Geschäftszweig der Bf. ist ebenfalls die Arbeitskräfteüberlassung.

Für die Bf. ist seit 27.4.2011 eine Gewerbeberechtigung im Gewerbeinformationssystem erfasst, nämlich das reglementierte Gewerbe „Überlassung von Arbeitskräften“.

Die Bf. trat erstmals im April 2011 werbend auf. Die bei ihr im beschwerderelevanten Zeitraum beschäftigten Arbeitnehmer waren in Österreich sozialversichert.

3.

Das Formular NeuFö 1 wurde von der Bf. erstellt und am 24.02.2011 sowohl von ihr firmenmäßig sowie vom Gründerservice Wirtschaftskammer OÖ unterzeichnet.

III. Beweiswürdigung:

Der Sachverhalt ist bis auf die Frage, welche Wirtschaftstätigkeit die H s.r.o. seit ihrer Gründung bis zum 02/2012 ausgeübt hat, unstrittig. Er ergibt sich insoweit aus dem Firmenbuch bzw. GISA (Gewerbeinformationssystem Austria). Die Festlegung des erstmaligen werbenden Außenauftritts der Bf. mit 04/2011 ergibt sich aus der nicht strittigen Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag ab April 2011 im Beschwerdeverfahren.

Welche Wirtschaftstätigkeit die H s.r.o. tatsächlich ausgeübt hat, ist dagegen strittig. Darauf, wie das BFG zur Feststellung gekommen ist, dass die H s.r.o. ab ihrer Gründung als Arbeitskräfteüberlasser tätig geworden ist, wird unter Punkt IV. (rechtliche Beurteilung) eingegangen.

IV. Rechtliche Beurteilung

1. Rechtliche Grundlagen:

Das Neugründungsförderungsgesetz (NeuFöG) enthält zwei Tatbestände, an die unterschiedlich weite Steuerbefreiungen geknüpft sind: die Neugründung iSd § 2 NeuFöG und die Betriebsübertragung iSd § 5a NeuFöG. Nur für Neugründungen ist eine Befreiung für bestimmte Lohnabgaben, unter anderem Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, vorgesehen.

Gem. § 6 Abs. 5 NeuFöG ist § 1 Z 7 NeuFöG in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 76/2011 für Neugründungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2011 erfolgen (AbgÄG 2011, BGBl I 2011/76). Zum Zeitpunkt der Neugründung hält § 3 NeuFöG fest, dass als Kalendermonat der Neugründung jener gilt, in dem der Betriebsinhaber erstmals werbend nach außen in Erscheinung tritt.

Die GmbH wurde erstmals im April 2011 werbend tätig. Der Zeitpunkt der Neugründung erfolgte daher in diesem Monat. Dieser Zeitpunkt liegt vor dem 31.12.2011. Daher ist § 1 Z 7 NeuFöG noch in der Fassung vor BGBl. I Nr. 76/2011 anzuwenden.

§ 1 Z 7 NeuFöG noch in der Fassung vor BGBl. I Nr. 76/2011 lautete: Zur Förderung der Neugründung von Betrieben werden nach Maßgabe der §§ 2 bis 6 nicht erhoben die im Kalendermonat der Neugründung sowie in den darauffolgenden elf Kalendermonaten

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 § 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.

Nach § 2 Abs. 2 VO BGBI II 1999/278 idF BGBI II 2008/288 (Neugründungs-Förderungsverordnung) ist Betriebsinhaber die die Betriebsführung beherrschende natürliche oder juristische Person. Betriebsinhaber iSd § 2 Z 2 NeuFöG sind ungeachtet allfälliger gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen Gesellschafter von Kapitalgesellschaften, die zu mindestens 50% am Vermögen der Gesellschaft beteiligt ist. 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. Vergleichbare Betriebe sind solche der selben Klasse im Sinne der Systematik der Wirtschaftstätigkeiten, ÖNACE in der geltenden Fassung (herausgegeben von der Bundesanstalt Statistik Österreich) (§ 2 Abs. 3 der zitierten VO).

Gem. § 4 NeuFöG treten die Wirkungen nach § 1 unter den Voraussetzungen der Abs. 1 bis 4 ein. § 4 NeuFöG idF vor AbgÄG 2012 lautete:

"(1) Die Wirkungen nach § 1 Z 1 bis 6 treten nur dann ein, wenn der Betriebsinhaber bei den in Betracht kommenden Behörden einen amtlichen Vordruck vorlegt, in dem die Neugründung erklärt wird. Auf dem amtlichen Vordruck sind zu erklären:

- 1. das Vorliegen der Voraussetzungen nach § 2,*
- 2. der Kalendermonat nach § 3,*
- 3. jene Abgaben, Gebühren und Beiträge, bei denen die Wirkungen nach § 1 Z 1 bis 6 eintreten sollen.*

(2) Die Wirkungen nach § 1 Z 7 treten nur dann ein, wenn der Betriebsinhaber ein amtliches Formular im Sinne des Abs. 1 erstellt.

(3) Auf dem amtlichen Vordruck muß in den Fällen des Abs. 1 und 2 bestätigt sein, daß die Erklärung der Neugründung unter Inanspruchnahme der Beratung jener gesetzlichen Berufsvertretung, der der Betriebsinhaber zuzurechnen ist, erstellt worden ist. Betrifft die Neugründung ein freies Gewerbe, so hat die entsprechend dem vorhergehenden Satz zuständige gesetzliche Berufsvertretung auch zu bestätigen, dass der Betriebsinhaber über grundlegende unternehmerische Kenntnisse verfügt. Kann der Betriebsinhaber keiner gesetzlichen Berufsvertretung zugerechnet werden, ist eine Beratung durch die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft in Anspruch zu nehmen. Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, das Verfahren der Bestätigung sowie die Voraussetzungen, unter denen in Bagatelfällen ein solches Verfahren unterbleiben kann, mit Verordnung festzulegen.

(4) Konnten die Wirkungen des § 1 zunächst nur deshalb nicht eintreten, weil der amtliche Vordruck zur Erklärung der Neugründung noch nicht aufgelegt war, so treten bei nachträglicher Vorlage (Abs. 1) oder bei Ausstellung (Abs. 2) des amtlichen Vordrucks die Wirkungen des § 1 nachträglich (rückwirkend) ein. Abgaben und Gebühren im Sinne des § 1 Z 1 bis 6 sind in einem solchen Fall zu erstatten.

(5) Ist zwischen der gesetzlichen Berufsvertretung, der der Betriebsinhaber zuzurechnen ist, und den in Betracht kommenden Behörden ein ständiger Datenverkehr eingerichtet, können die Erklärungen gemäß § 4 Abs. 1 von der gesetzlichen Berufsvertretung an die in Betracht kommenden Behörden elektronisch übermittelt werden. In diesen Fällen entfällt die Verpflichtung zur Vorlage eines amtlichen Vordruckes. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Erklärungsübermittlung im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Justiz, dem Bundesminister für soziale Sicherheit, Generationen und Konsumentenschutz, dem Bundesminister für Wirtschaft und Arbeit und dem für die gesetzliche Berufsvertretung jeweils zuständigen Bundesminister festzulegen."

2. Rechtliche Erwägungen und Beweiswürdigung

2.1.

Die Abgabenbehörde führt vier Argumente an, warum im vorliegenden Beschwerdefall die Lohnabgabenbefreiungen des § 1 Z 7 NeuFöG nicht zur Anwendung kommt, eines davon ist formaler, die anderen drei inhaltlicher Natur.

Hinsichtlich des formalen Kriteriums steht die Abgabenbehörde auf dem Standpunkt, dass den formellen Voraussetzungen nicht entsprochen wurde, weil die Bekanntgabe der Neugründung an das zuständige Finanzamt nicht erfolgt ist.

Diesem Vorbringen ist zu entgegenzuhalten, dass es im Zusammenhang mit den Bestimmungen des § 1 Z 7 NeuFöG keiner Vorlage, sondern lediglich einer Erstellung des amtlichen Vordruckes bedarf (Vgl. UFS 25.11.2003, RV/0016-I/03; UFS vom 27.12.2012, RV/0200-L/12).

Zwar ist nach der höchstgerichtlichen Judikatur die Erklärung der Neugründung aufgrund des § 4 NeuFöG formgebunden. Es ist ein bestimmter amtlicher Vordruck zu verwenden und überdies eine Bestätigung einzuholen. Die Vorlage dieses formgebundenen Antrages ist jedoch nur für die Begünstigungen nach § 1 Z 1 bis Z 6 NeuFöG gem. § 4 Abs. 1 NeuFöG vorgesehen (VwGH vom 26. April 2001, 2000/16/0314, vom 24. April 2002, 99/16/0398, vom 26. Juni 2003, 2000/16/0362). Nach § 4 Abs. 2 NeuFöG bedarf es lediglich der Erstellung des amtlichen Vordruckes, nicht jedoch seiner Vorlage.

Für alle durch das NeuFöG gewährten Abgabenbefreiungen gilt, dass der amtliche Vordruck samt Bestätigung im Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld bereits geschaffen sein muss. Wird dieser erst nach diesem Zeitpunkt geschaffen, bringt er die bereits entstandene Abgabenschuld nicht zum Erlöschen (VwGH vom 18.9.2007, 2007/16/0095). Der VwGH bringt damit zum Ausdruck, dass der Zeitpunkt, zu dem die Steuerschuld - grundsätzlich - entsteht, auch für die Beurteilung der Voraussetzungen einer Steuerbefreiung von Bedeutung ist (VwGH 30.4.2003, 2002/16/0271).

Die Steuerschuld für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entsteht jeweils für die Arbeitslöhne, die in einem Kalendermonat an die vom Dienstgeber beschäftigten Dienstnehmer gewährt werden (§ 41 Abs. 3 FLAG). Zu diesem Zeitpunkt musste auch die in der Erstellung des amtlichen Vordruckes, in dem die Neugründung erklärt wird, gelegene formale Voraussetzung des § 4 Abs. 2 iVm § 4 Abs. 1 Z 1 NeuFöG erfüllt sein. Zur Überprüfung, ob die Erstellung zum maßgeblichen Zeitpunkt erfüllt war, sind die in Betracht kommenden Stellen (zB. Finanzamt, Gebietskrankenkasse) befugt, die Vorlage des Vordruckes zu verlangen (NeuFöR Rz 109).

Nach dem festgestellten Sachverhalt hatte die Bf. erstmals ab April 2011 Dienstnehmer, für deren Arbeitslöhne die Beitragsbefreiung in Anspruch genommen wurde. Zu diesem Zeitpunkt war das Formular NeuFö 1 unter Inanspruchnahme der Beratung durch die WKO OÖ bereits erstellt. Die gesetzlichen Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 iVm Abs. 3 NeuFöG idF vor AbgÄG 2012 sind daher erfüllt. Die Befreiung vom Dienstgeberbeitrag

und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag kann somit der Bf. aus diesem Grund nicht verweigert werden.

2.2.

2.2.1.

Inhaltlich spricht nach der Abgabenbehörde das Nichtvorliegen der Tatbestände des § 2 Z 1, Z 2 und Z 4 NeuFÖG gegen eine Neugründung.

2.2.2.

2.2.2.1.

Nach § 2 Z 2 NeuFÖG liegt eine Neugründung nur vor, wenn die die Betriebsführung innerhalb von zwei Jahren nach der Neugründung beherrschende Person (Betriebsinhaber) sich bisher nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt hat.

Die die Betriebsführung innerhalb von 2 Jahren nach der Neugründung beherrschende Person (Betriebsinhaber) darf gemäß § 2 Abs. 3 der NeugründungsVO, BGBl. II Nr. 278/1999, weder im Inland noch im Ausland innerhalb der letzten 15 Jahre vor dem Zeitpunkt der Neugründung als Betriebsinhaber eines Betriebes in vergleichbarer Art tätig gewesen sein. Die 15-Jahre-Frist wird vom Zeitpunkt der Neugründung rückgerechnet.

Als Betriebsinhaber gilt bei Kapitalgesellschaften jeder Gesellschafter, der zu mindestens 50% am Vermögen der Gesellschaft beteiligt ist. Hinsichtlich der Beteiligung am Vermögen der Gesellschaft sind mittelbare Beteiligungen unmittelbaren Beteiligungen gleichzuhalten. Wird daher wie im Beschwerdefall eine Gesellschaft – die Bf. - gegründet, an der eine andere Gesellschaft – die E s.r.o. - zu 100 % beteiligt ist, ist zu untersuchen, ob der zu 100% an der E s.r.o. beteiligte Gesellschafter, Herr G, sich in der Vergangenheit bereits vergleichbar beherrschend betrieblich betätigt hat.

Herr G war vor der Gründung der Bf. alleiniger Gesellschafter und alleiniger Geschäftsführer der H s.r.o.. Er beherrschte daher die Betriebsführung sowohl unmittelbar zu 100% der H s.r.o. als auch mittelbar zu 100% der Bf. Seine Betriebsinhaberschaft bei beiden Gesellschaften ist daher gegeben.

Die entscheidende Frage ist daher, ob die H s.r.o. eine vergleichbare Tätigkeit wie die Bf. ausübte.

Nach den angeführten VO liegt eine vergleichbare betriebliche Tätigkeit des Betriebsinhabers vor, wenn sie in dieselbe Klasse im Sinne der Systematik der Wirtschaftstätigkeiten (ÖNACE in der geltenden Fassung, herausgegebenen von der Bundesanstalt Statistik Österreich) einzuordnen ist.

Nach dem festgestellten Sachverhalt hatte die H s.r.o. den gleichen Betriebsgegenstand wie die Bf., nämlich die Arbeitskräfteüberlassung. Es kann daher nicht zweifelhaft sein, dass beide Gesellschaften derselben Wirtschaftsaktivitätsklassifikation zuzuordnen sind.

Damit liegt aber keine Neugründung iSd § 2 Z 2 NeuFöG vor. Die im § 1 Z 7 NeuFöG angesprochenen Lohnabgabenbefreiungen stehen daher nicht zu.

2.2.2.2.

Im Zuge des gesamten Beschwerdeverfahrens wurde von der Bf. bestritten, dass die H s.r.o. die gleiche Tätigkeit, nämlich die Arbeitskräfteüberlassung, wie die Bf. ausübt. Dies zeigt sich auch daran, dass beide Gesellschaften unterschiedlichen ÖNACE Codes unterfallen. Argumentiert wurde damit, dass die H s.r.o. im Gegensatz zur Bf. selbständige Werkvertragsnehmer vermittelte. Es habe auch keine Gewerbeberechtigung für das reglementierte Gewerbe „Arbeitskräfteüberlassung“ vorgelegen.

Das BFG ist entgegen diesem Vorbringen aus nachfolgenden Gründen zur Feststellung gelangt, dass die H s.r.o. als Betriebsgegenstand die Arbeitskräfteüberlassung zum Inhalt hatte.

Zunächst ist festzuhalten, dass für die Beurteilung, ob eine Neugründung vorliegt, das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse zu berücksichtigen ist. Welcher ÖNACE Code gewählt wurde, ist nur dann stichhaltig, wenn dieser der tatsächlichen Tätigkeit entspricht. Durch das Abstellen auf die tatsächlichen Verhältnisse ist es für die Feststellung, ob eine vergleichbare Tätigkeit durch den die Betriebsführung beherrschenden Gesellschafter ausgeübt wurde, entgegen der Meinung der Bf. auch unbeachtlich, ob die vergleichbare Tätigkeit in der Vergangenheit mit oder ohne Gewerbeberechtigung ausgeübt wurde.

§ 116 BAO hält fest:

„§ 116. (1) Sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, sind die Abgabenbehörden berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen.“

(2) Entscheidungen der Gerichte, durch die privatrechtliche Vorfragen als Hauptfragen entschieden wurden, sind von der Abgabenbehörde im Sinn des Abs. 1 zu beurteilen. Eine Bindung besteht nur insoweit, als in dem gerichtlichen Verfahren, in dem die Entscheidung ergangen ist, bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen war.“

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe zB. VwGH 1.9.2015, Ro 2014/15/0023) entfaltet ein rechtskräftiges Strafurteil bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Schulterspruch beruht, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandselementen zusammensetzt. Die Bindungswirkung erstreckt sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen (vgl. etwa

die Erkenntnisse vom 24. September 1996, 95/13/0214, VwSlg. 7123/F, vom 30. Jänner 2001, 95/14/0043, VwSlg. 7578/F, und vom 24. Jänner 2013, 2010/16/0169, je mwN; vgl. auch Ritz, BAO5, § 116 Tz 14, mwN).

Diese Bindung besteht allerdings (im Hinblick auf die Ableitung der Bindungswirkung aus der materiellen Rechtskraft des Strafurteils, vgl. hierzu etwa Lässig in Wiener Kommentar zur Strafprozessordnung, 185. Lfg., § 398 Rz 3) nur hinsichtlich jener Personen, denen gegenüber das StrafUrteil ergangen ist, nicht aber gegenüber Dritten (vgl. die Erkenntnisse vom 25. März 1999, 97/15/0059, VwSlg. 7379/F, und vom 21. März 2012, 2009/16/0272).

Das Strafurteil richtete sich unter anderem gegen Herr G (den handelsrechtlichen Geschäftsführer der H s.r.o.). Die Bf. war in dieses Strafverfahren nicht involviert.

Betreffend die Bf. besteht demnach keine Bindung an das verurteilende Straferkenntnis (vgl. auch OGH vom 29. März 2006, 3 Ob 300/05x, wonach ein Verein an das seinen Obmann verurteilende Straferkenntnis im Hinblick auf die Trennung zwischen juristischer Person und dem für sie handelnden Organwalter nicht gebunden ist).

Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhalts geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Gemäß den zuletzt genannten Bestimmungen kann die Abgabenbehörde auch in der Beurteilung des abgabenrechtlichen Sachverhalts auf die Ergebnisse des Finanzstrafverfahrens zurückgreifen.

Das durchgeführte Finanzstrafverfahren war vom Grundsatz der Offizialmaxime und vom Grundsatz der amtswegigen Sachverhaltsermittlung beherrscht und zielte auf die Erforschung der materiellen Wahrheit ab. Im Rahmen des gegenständlichen Finanzstrafverfahrens war daher alles, was zur Be- oder Entlastung der beschuldigten Personen führte, von Amts wegen zu erforschen. Im Zuge des durchgeführten Finanzstrafverfahrens ist es zur Vernehmung zahlreicher Zeugen gekommen. Hauptthema des Finanzstrafverfahrens war, wie sich aus der Anklageschrift ergibt (Vgl. Punkt B.3), ob die H s.r.o. im Inland auf dem Gebiet der Arbeitskräfteüberlassung tätig wurde. Herr G wurde im Sinne der Anklage – unter Anpassung der Verkürzungsbeträge – verurteilt. Warum es bei den Lohnabgaben nur zu einer Verurteilung hinsichtlich nicht abgeführt Lohnsteuern für die überlassenen Arbeitskräfte, nicht aber hinsichtlich der Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gekommen ist, hat der Behördenvertreter, der auch dem gerichtlichen Finanzstrafverfahren beiwohnte, - auch rechtlich – nachvollziehbar geschildert (Vgl. die über die mündliche Verhandlung aufgenommene Niederschrift – Punkt II.3).

Das Strafurteil beruht unter anderem auf dem Geständnis von Herrn G als dem für abgabenrechtliche Belange der H s.r.o. zuständigen Geschäftsführer. Es ist dem BFG kein Grund ersichtlich, warum sich der Genannte in dem die H s.r.o. betreffenden

Strafverfahren zu Unrecht im Sinne der Anklage selbst belastet haben soll, wenn die zur Last gelegten Tatsachen nicht stimmen sollten, noch dazu, weil an eine Verurteilung in einem Strafverfahren wesentlich gravierende Sanktionen geknüpft sind, als die, die sich in einem „bloßen“ Abgabenverfahren ergeben. Seine Infragestellung des gesamten Finanzstrafverfahrens und dessen Ausgang im Zuge der mündlichen Verhandlung, die vier Monate nach seiner Verurteilung im Finanzstrafverfahren stattgefunden hat, mit denselben Argumenten, die er vor seinem Geständnis im Finanzstrafverfahren vorgebracht hat, kann daher nicht als glaubwürdig eingestuft werden.

Für das BFG steht daher fest, dass die H s.r.o. die gleiche Betriebstätigkeit in Form der Arbeitskräfteüberlassung hatte wie die Bf..

2.2.3.

Bereits beim Nichtvorliegen von einem der drei von der Abgabenbehörde herangezogenen Tatbestände liegt keine Neugründung vor. Nach Ansicht des BFG ist bereits der Tatbestand des § 2 Z 2 NeuFöG im Beschwerdefall nicht erfüllt, sodass bereits aus diesem Grund keine Befreiung vom Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gegeben ist. Es ist daher darauf, ob weitere Tatbestände, die gegen eine Neugründung sprechen, erfüllt sind, - insbesondere die Übernahme des Betriebes der H1 s.r.o. durch die Bf.- nicht mehr einzugehen.

2.4.

Die Beschwerden waren daher aus dem genannten Grund als unbegründet abzuweisen.

V. Zur Nichtzulässigkeit der ordentlichen 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Die Beantwortung der Frage, ob eine vergleichbare Tätigkeit des die Betriebsführung der Bf. beherrschenden Gesellschafters bereits in der Vergangenheit vorgelegen hat, welche letztendlich ausschlaggebend für die Lösung der gegenständlichen Rechtsfrage war, hatte im Beschwerdefall im Rahmen der Beweiswürdigung bezogen auf das konkret vorliegende Geschehen und unter Würdigung der Umstände des Einzelfalles zu erfolgen (siehe VwGH 31.03.1987, 86/14/0165). Es lag sohin keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Linz, am 27. September 2017