



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von Herrn Berufungswerber, Wohnadresse, vertreten durch A Steuerberatungsgesellschaft mbH & Co KG, Steuerberatungskanzlei, Kanzleiadresse, vom 26. Juli 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 29. Juni 2011 betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2006 und 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

#### **GPLA-Prüfung im Jahr 2011**

Der Berufungswerber (im folgenden „der Bw.“) ist Gastwirt. Ende Juni 2011 wurde bei ihm eine GPLA-Prüfung über den Prüfungszeitraum 2006 bis 2010 mit den Prüfungsgegenständen Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag (im folgenden „DB“) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (im folgenden „DZ“) beendet. Die GPLA-Prüfung führte laut Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 29.6.2011 zur Nichtanerkennung der bisher in Anspruch genommenen Befreiungen für den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, weil keine Neugründung iSd NeuFöG vorliege. Laut Gewerbeanmeldung (Bezirkshauptmannschaft B) handle es sich um eine Fortführung eines bestehenden Betriebes. Die Erklärung der (Teil-)Betriebsübertragung iSd § 5a iVm § 4 Neugründungsförderungsgesetz

vom 5.9.2006 sei von der WKO C bestätigt und sämtlichen erforderlichen anderen Behörden vorgelegt worden. Eine Begünstigung gem. § 4 iVm § 1 Z 7 NeuFöG liege somit nicht vor. Dementsprechend seien unter anderem der DB und der DZ für den Dezember 2006 und für 1.1.2007 bis 30.11.2007 nachzuverrechnen.

### **Festsetzungsbescheide Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vom 29.6.2011**

Gestützt auf diese Feststellungen erließ das Finanzamt am 29.6.2011 ua. folgende vier Bescheide:

- einen Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2006 mit einer Nachforderung iHv EUR 182,55,  
einen Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2006 mit einer Nachforderung iHv EUR 14,60,
- einen Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2007 mit einer Nachforderung iHv EUR 4.021,08,  
einen Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2006 mit einer Nachforderung iHv EUR 321,69.

### **Berufung vom 26.7.2011**

Am 26.7.2011 wurde gegen diese Bescheide Berufung erhoben und beantragt, die Bescheide ersatzlos aufzuheben, weil der Bw. eine nicht vorhandene betriebliche Struktur geschaffen habe. Gewerbebehördliche Aspekte seien in diesem Zusammenhang unerheblich.

Begründend wird den Feststellungen der GPLA-Prüfung entgegengehalten, dass am Standort „Geschäftsadresse“ seit jeher ein Hotel betrieben werde. Der Bw. habe mit Dezember 2006 Räumlichkeiten zum Betrieb eines Restaurantbetriebes („Gasthausname“) gepachtet. Der Hotelbetrieb sei bzw. werde vom Gebäudeeigentümer weitergeführt (worden). Neu gegründet sei vom Bw. das Restaurant geworden, das in dieser Form bislang nicht bestanden habe und auch mit dem Hotelbetrieb keine Einheit bilde. Der Bw. habe hierzu umfangreiche Investitionen tätigen müssen. Der Hotelbetrieb sei bzw. werde nur in der Sommersaison geführt (worden). Der Restaurantbetrieb sei vom Bw. demgegenüber ganzjährig geführt worden. Im Hotelbetrieb sei lediglich eine Frühstücksküche betrieben worden. Der Bw. habe im Rahmen seines Restaurantbetriebes eine Vollküche, die umfangreiche Investitionen erforderlich gemacht habe, geführt. Hotel- und Restaurantbetrieb haben jeweils eigenes Personal beschäftigt. Der Bw. habe im Zuge der Gründung kein Personal übernommen. Daher sei augenscheinlich, dass der Bw. eine bisher nicht bestandene betriebliche Struktur (Gasthausname ) geschaffen habe.

Der Nachweis der Gründung eines neuen Betriebes im Jahr 2006 könne auch im Umkehrschluss geführt werden. Der Bw. habe den Pachtvertrag im Herbst 2010 gekündigt. Gleichzeitig habe er sämtliches Personal gekündigt. Vom Gebäudeeigentümer werde der Hotelbetrieb wie bisher saisonal weitergeführt. Der nunmehrige Zustand ab Herbst 2010 spiegle die ursprüngliche Situation im Herbst 2006 wider und bringe das Fehlen der Gasthausname zum Ausdruck. Die Schließung der im Jahr 2006 neu gegründeten Bürgerstube habe in der lokalen gastronomischen Szene eine Lücke hinterlassen. Wenn also nunmehr die Situation jener vor Gründung der Gasthausname entspreche, allerdings die nunmehr fehlende Struktur der Gasthausname eine Lücke hinterlasse, müsse die Gasthausname logischerweise im Dezember 2006 neu geschaffen worden sein, da sie ansonsten ja nicht zu fehlen vermöchte.

### **Berufungsvorentscheidung vom 12.1.2012**

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12.1.2012 hat das Finanzamt die Berufung als unbegründet abgewiesen. Als Begründung wird ausgeführt, dass eine Betriebseröffnung nur vorliege, wenn die für den konkreten Betrieb wesentlichen Betriebsgrundlagen neu geschaffen werden. Aus den (in der Berufungsvorentscheidung detailliert beschriebenen) Vereinbarungen im Pachtvertrag gehe hervor, dass die betrieblichen Strukturen vor Abschluss des Pachtvertrages bereits bestanden haben und durch die Betriebspachtung und Eröffnung keine betrieblichen Strukturen geschaffen worden seien, die bisher nicht bestanden haben. Dabei sei es unwesentlich, ob der Betrieb ganzjährig geführt oder nur saisonell geöffnet habe. Ebenso unwesentlich sei es, ob das Personal übernommen oder eingestellt worden sei. Zu den wesentlichen Grundlagen eines Hotel- oder Restaurantbetriebes gehören das Grundstück, Gebäude und die Einrichtung. Die wesentlichen Grundlagen wie Grundstück, Gebäude und Einrichtung samt Küche, Gastlokal und Nebenräumlichkeiten bzw. der Gastronomiebetrieb seien bereits vorhanden gewesen und es wären keine wesentlichen Grundlagen neu geschaffen worden.

Investitionen seien in jene Wirtschaftsgüter erfolgt, die bei Beendigung des Pachtvertrages leicht zu übersiedeln, zu entfernen bzw. zu verwerten seien. Dies ergebe sich auch daraus, dass der Verpächter bereits einen Restaurantbetrieb an diesem Standort betrieben und im Internet das Restaurant „Gasthausname“ beworben habe.

Bei der Wirtschaftskammer D Bezirksstelle B sei das Formular NeuFö 3 am 5.9.2006 mit der Erklärung der (Teil-)Betriebsübertragung im Dezember 2006 vorgelegt worden und bei der BH B sei die Gewerbeanmeldung am 8.9.2006 nicht unter der Rubrik Neugründung erfolgt, sondern unter der Rubrik Fortführung eines bestehenden Betriebes, der vom Verpächter als Vorgänger geführt worden sei.

## **Vorlageantrag vom 6.2.2012**

Gegen die Berufungsvorentscheidung wurde am 6.2.2012 ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebracht. Darin wird zusammengefasst kritisiert, dass das Finanzamt mit keinem Wort darauf eingehe, dass der Bw. zum bestehenden Hotelbetrieb einen zweiten (weiteren) Betrieb geschaffen habe, der vor Beginn des Pachtverhältnisses nicht bestanden habe. Es liege keine Betriebseinheit vor. Die Behörde werde eingeladen, dies in Augenschein zu nehmen und sich ein authentisches Bild zu machen.

Der gesetzliche Terminus „betriebliche Struktur“ sei wesentlich weiter als der vom Finanzamt definierte Begriff „Betriebsgrundlage“. Das Finanzamt definiere aber beide Begriffe gleich und verkenne daher die Rechtslage. Nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen fließen in den Begriff „betriebliche Struktur“ unter anderem aufbau- und ablauforganisatorische Maßnahmen ein. Daher gehe die Begründung des Finanzamtes, dass es unerheblich sei, ob der Betrieb ganzjährig oder saisonell geführt werde oder ob Personal übernommen oder neu eingestellt werde, ins Leere.

Das Finanzamt möge die „betriebliche Struktur“ des Verpächters mit der „betrieblichen Struktur“, die der Bw. geschaffen habe, anhand betriebswirtschaftlicher Parameter vergleichen. Dieser Betriebsvergleich sei dem Bw. verschlossen, stehe aber der Behörde offen. Im Rahmen ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht sei die Behörde wohl rechtlich verpflichtet, diese Ermittlungen anzustellen. Es sei davon auszugehen, dass diese betriebswirtschaftlichen Merkmale ein völlig unterschiedliches Bild ergeben werden, womit die vom Bw. geschaffene „neue betriebliche Struktur“ auch diesbezüglich zum Ausdruck komme.

Die Begründung des Finanzamtes, die sich fast ausschließlich aus der Wiedergabe der Bestimmungen des Mietvertrages ableite, laufe darauf hinaus, dass es faktisch unmöglich sei, bei Miete von Geschäftsräumlichkeiten eine neue betriebliche Struktur zu schaffen. Die Definitionsmerkmale, die das Finanzamt anführt (Gebäude und Errichtung), haben faktische für jede ortsgebundene Tätigkeit Gültigkeit und seien somit ungeeignet, rechtlich relevante Abgrenzungslinien zu schaffen. In diesem Sinne führe auch Rz 63 der NeuFöR aus, dass bei der Miete von Geschäftsräumlichkeiten, in denen bisher ein Schnellimbiss betrieben wurde, sehr wohl durch eine andere Betriebsart eine neue Struktur geschaffen werden könne. Im vorliegenden Fall sei aus einer Frühstücksküche für Hotelgäste unter Schaffung neuer Strukturen (zB. Investitionen, Personal, Betriebsart, Lagerhaltung, Aufbauorganisation, Ablauforganisation, Markpositionierung, Marketing, etc.) eine Vollküche zum Betrieb eines Restaurants geschaffen worden.

Die Aussage der Behörde, es seien lediglich Investitionen in jene Wirtschaftsgüter erfolgt, die bei Beendigung des Pachtvertrages leicht zu übersiedeln, zu entfernen bzw. zu verwerten seien, erschöpfe sich in einer bloßen Behauptung. Die Behörde werde eingeladen, diese Aussage durch Darlegung der angestellten Ermittlungen und aufgenommenen Beweise zu begründen.

### **Verfahren vor dem UFS**

Die Berufung wurde am 13.2.2012 dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Der UFS hat am 13.9.2011 an den Verpächter des Bw einen Vorhalt mit Fragen zu den tatsächlichen Verhältnissen vor und nach der Verpachtung und was ab Beginn der Verpachtung durch den Bw. im Vergleich zu vorher neu war, gestellt. Der Verpächter nahm mit Schreiben vom 13.9.2012 zu den Fragen Stellung, bezog die meisten Fragen aber auf den Zeitraum während der Verpachtung, weshalb die Referentin des UFS nach Erhalt der Vorhaltsbeantwortung mehrere Telefonate mit dem Verpächter zur Klarstellung der tatsächlichen Verhältnisse vor und nach der Verpachtung geführt hat. Über diese Telefonate wurde ein vom Verpächter unterschriebener Aktenvermerk aufgenommen. Zwecks Vermeidung von Wiederholungen wird betreffend dem Inhalt des Schreibens vom 13.9.2012 sowie des Aktenvermerks auf den festgestellten Sachverhalt verwiesen.

Zur Visualisierung der Gasträumlichkeiten im Zeitpunkt des Beginns der Verpachtung mit Dezember 2006 wurden vom Verpächter 141 Fotos auf einer CD und die Inventarliste zum Pachtvertrag vorgelegt, die die Räumlichkeiten des gepachteten Gasthausbetriebes im Zeitpunkt der Übernahme zeigen bzw. beschreiben. Von der Schank wurden 2 Fotos vorgelegt, die die Veränderungen vor und nach Durchführung von Veränderungen durch den Bw. dokumentieren. Ebenso wurden 7 Fotos vorgelegt, die den heutigen Küchenzustand beschreiben samt schriftlicher Erklärung, was davon vom Bw. angeschafft und vom Verpächter bei Beendigung des Pachtverhältnisses mit Ende Oktober 2010 übernommen und was nach Ende der Verpachtung vom Verpächter selbst verwirklicht wurde. Der Verpächter des Bw. hat auch eine Rechnung vom 4.1.2011 vorgelegt, aus der ersichtlich ist, dass der Bw. an ihn Küchenmobiliar und Küchengeräte zum Preis von EUR 6.300,00 netto plus Umsatzsteuer anlässlich der Beendigung des Pachtvertrages verkauft hat.

Am 13.9.2012 wurde ein Vorhalt an den Bw. geschickt zu nachfolgenden Fragen. Die entsprechenden Antworten durch Vorbehaltsbeantwortung vom 28.9.2012 werden im Anschluss an die entsprechende Frage dargestellt.:

- Was hat der Bw. beruflich vor der Pacht des Gastlokals getan? Antwort: Der Bw. war vor der Führung des Betriebes ausschließlich auf unselbständiger Basis in seinem erlernten Beruf des

Kochs, Kellners und Konditors in der Gastronomie tätig.

- Konnte der Bw. aus seiner Sicht ohne weitere Investitionen das Gastlokal, so wie es übergeben wurde, weiterführen? Wenn nein, warum nicht? Antwort: Ohne die vorgenommenen Investitionen (alleine im Jahr 2006 rund TEUR 65) wäre der Betrieb nicht in der Form zu führen gewesen, wie er vom Bw. geführt wurde. Der Betrieb (insbesondere Küche und Bar) sei völlig unterdimensioniert gewesen: Der Verpächter habe saisonell ein Hotel mit Frühstücksküche betrieben, wohingegen der Bw. parallel dazu ein à la carte Restaurant im Jahresbetrieb geführt habe, wozu die entsprechenden Strukturen geschaffen werden mussten. Die erforderlichen Einrichtungsgegenstände (insbesondere die Küche betreffend) seien schlicht und einfach nicht vorhanden gewesen. So habe die Küche lediglich aus einem alten Gasherd und drei Holzkästen bestanden, die zudem weder lebensmittelhygienischen noch sicherheitstechnischen Anforderungen genügt haben. Da es sich um Mieterinvestitionen in ein fremdes Lokal gehandelt habe, seien nur solche Investitionen zum Betrieb eines ganzjährig geführten Restaurants durchgeführt worden, die notwendig gewesen seien, ansonsten hätte dies jeder betriebswirtschaftlichen Logik widersprochen.

- Aus dem im Steuerakt aufliegenden Anlagenverzeichnissen der Jahre 2006 bis 2008 ergibt sich, dass der Bw. in diesen Jahren rund TEUR 85 in die Betriebs- und Geschäftsausstattung (davon Festwerte BGA TEUR 11) investiert hat. Worin hat er konkret investiert, da für einige größere Anschaffungsbeträge lediglich Kücheneinrichtung Kaiser und Einrichtung Rechberger aufscheinen? Antwort: Konkret investiert wurde ua in Kücheneinrichtung, die auch sicherheitstechnischen und hygienischen Anforderungen entsprochen hätten, Kücheneinrichtungsgegenstände jedweder Art, wie zB. Geschirrspüler, Konvektomat, Fritteuse, Fleischwolf, Gläser, Bestecke, Teller, Tischdecken etc., Getränkebar, Gastgarten. Es wurde eine Liste der Neuzugänge für das Jahr 2006 beigelegt.

- Worin hat sich die Führung des Gastlokals vor der Verpachtung durch die Führung des Gastlokals durch den Bw. nach der Verpachtung unterschieden? Antwort: Vor der Verpachtung (gleich wie nach Beendigung des Pachtverhältnisses) sei kein Gastlokal geführt worden. Der Verpächter habe einen saisonell geführten Hotelbetrieb mit bloßer Frühstücksküche betrieben bzw. betreibe ihn, wohingegen der Bw. ein à la carte Restaurant im Jahresbetrieb geführt habe. Die Behörde werde eingeladen, dies in Augenschein zu nehmen.

Die vom UFS durchgeführten Sachverhaltsermittlungen wurden beiden Parteienvertretern mit der Einladung zur Stellungnahme zur Kenntnis gebracht.

Mit Schreiben vom 25.10.2012 antwortete der Bw., dass grundsätzlich keine Veranlassung bestehe, die vom Verpächter vorgebrachten Tatsachenfeststellungen in Zweifel zu ziehen. Das

weitere Vorbringen gleicht jenem im Vorlageantrag. Im Schreiben vom 25.10.2012 werden ebenso wie im anschließenden Fax vom 2.11.2012 Anträge gestellt. Die Behörde möge den gegenständlichen Betrieb zur Frage in Augenschein nehmen, ob eine neue betriebliche Struktur geschaffen worden sei. Das „Hotel E“ sei derzeit geschlossen. Für den Kunden sei dies durch einen Aushang ersichtlich. Nach außen hin werde nur das Hotel angeschrieben und beworben („Hotel E“). Der Betrieb eines Restaurants sei derzeit für einen nicht Ortskundigen nicht unmittelbar ersichtlich; jedenfalls werde kein Restaurantbetrieb beworben (keine Beschilderung, keine Hausbeschriftung, kein Aushang einer Speisekarte, kein Hinweis, dass das Restaurant geschlossen sei, auch kein Hinweis, dass an dieser Adresse ein Restaurant unter der Bezeichnung „Gasthausname“ betrieben werde). Es wird auch der Antrag gestellt zur Frage, ob der Bw. „eine bisher nicht vorhandene betriebliche Struktur geschaffen habe“, näher angeführte ortskundige Auskunftspersonen zu befragen. Anzumerken ist, dass für diese Personen nirgends die Adresse noch in der Mehrzahl der Fälle ein Name angegeben wurde.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1. Streitpunkt:**

Strittig ist vorliegend ausschließlich, ob der Bw. das von ihm in der Zeit 12/2006 bis 10/2010 geführte Gasthaus „Gasthausname“ neu gegründet hat und er daher für die ersten 12 Monate seiner Tätigkeit als Gastwirt die Befreiung vom Dienstgeberbeitrag und Zuschlag für den Dienstgeberbeitrag für die Entgelte der bei ihm während dieser Zeit beschäftigten Dienstnehmer in Anspruch nehmen kann.

#### **2. Sachverhalt:**

Aus dem Akteninhalt und durchgeführter eigener Ermittlungen (Einvernahme des Verpächters und des Lebensmittelinspektor der BH XXX, Internetrecherchen) ergibt sich für den UFS folgender entscheidungswesentliche Sachverhalt:

#### **Verhältnisse vor der Verpachtung**

Der Verpächter des Bw. (im folgenden „der Verpächter“) ist grundbücherlicher Eigentümer der Liegenschaft XY mit der Adresse Geschäftsadresse. Er führte bis zur Verpachtung des Gasthauses an den Bw. mit Anfang Dezember 2006 und ab Beendigung der Verpachtung mit Ende Oktober 2010 das auf dieser Liegenschaft errichtete Gebäude als Hotel und Restaurant unter dem Namen „Hotel-Restaurant E“.

Sowohl vor wie nach der Verpachtung wurde das Gasthaus wie das Hotel als Saisonbetrieb geführt, von Ende April bis Mitte Oktober, mit keinem fixen Ruhetag. Außerhalb der Saison waren/sind sowohl das Hotel als auch das Gasthaus geschlossen.

Das Gasthaus wurde vor der Verpachtung und wird nach der Verpachtung– bis auf wenige Ausnahmen, beispielsweise wenn 25 Gäste für Mittag angekündigt waren – nur als Abendbetrieb geführt. Die Öffnungszeiten waren im Regelfall (Ausnahmen an Theaterwochenenden) zwischen 18.00 bis 22.00. Es gab und gibt eine Speisekarte. Vom Lebensmittelkontrollor der Bezirkshauptmannschaft B wurde das Gastlokal im Rahmen einer Risikobewertung als solches mit geringem Speisenangebot und mäßiger Gästefrequenz eingestuft, sodass eine Kontrolle nur alle 2 bis 3 Jahre für erforderlich gehalten wurde. Nach dessen Schätzung wurden pro Tag etwa 15-20 Essen zubereitet.

Für das Abendessen im Rahmen des Restaurantbetriebes war – bis auf die Eigentümer, dem Verpächter und seine mitarbeitende Ehefrau – anderes Personal als für den Hotelbetrieb mit Frühstück tätig. Nur in Ausnahmefällen (zB. bei krankheitsbedingtem Ausfall des Stammpersonals) musste ein Mitarbeiter im Abendservice auch im Hotelbetrieb mit Frühstücksservice einspringen. Im Abendrestaurantbetrieb kochte der Verpächter und wurde dabei in der Küche von einer Küchenhelferin sowie einer Abwäscherin (unmittelbar vor der Verpachtung Frau F) unterstützt. Im Service war seine Frau und eine zweite Person tätig.

Das von Verpächter geführte Gastlokal war allgemein zugänglich, wurde aber hauptsächlich von Hotelgästen frequentiert.

Der Verpächter benutzte und benutzt für den Gasthausbetrieb dieselben Räumlichkeiten wie der Bw..

Das Hotel und der Gasthausbetrieb verfügten und verfügen über getrennte Eingänge und lassen sich daher örtlich trennen. Es gibt für den Hotelbetrieb eine eigene Rezeption, direkt beim Hoteleingang.

Das Gasthaus und das Hotel hatten vor und nach der Verpachtung eine voneinander unabhängige Preisgestaltung. Halbpensionsgäste zahlten den im Halbpensionsarrangement für die Verpflegung festgesetzten Preis, die anderen Gäste den in der Speisekarte angegebenen Preis.

Für das Restaurant wie für das Hotel wurde und wird das gleiche Geschäftspapier verwendet. Restaurant und Hotel wurden vom Verpächter nie getrennt beworben.

Vor der Verpachtung wurden für das Hotel und das Restaurant keine getrennten Kassen geführt, weil nur der Verpächter und seine Ehefrau kassiert haben.



Wenn auch die Betriebskosten nicht genau für jeden Bereich (Hotel und Restaurant) ermittelt werden konnten, wusste der Verpächter ungefähr, was er in jedem Bereich verdiente, weil der die Hotelumsätze und die diesen zugrundeliegenden Aufwendungen ungefähr kannte und der Rest auf das Restaurant entfiel. Außerdem stützte er sich auf eine Grundkalkulation im Restaurant, die sicherstellte, dass er seine Aufwendungen im Gasthausbetrieb deckte.

Die Lieferanten lieferten und liefern teilweise sowohl für den Frühstücksbetrieb als auch für den Abendrestaurantbetrieb, zB. ein Lieferant die Wurst für das Frühstücksbuffet, gleichzeitig aber auch Lamm für den Abendrestaurantbetrieb. Die Lebensmittel wurden und werden auch im selben Kühlraum ohne Unterscheidung, ob sie für den Frühstücks- oder den Restaurantbetrieb bestimmt waren, aufbewahrt.

Eine Trennung zwischen Gasthaus und Hotelbetrieb war und ist problemlos möglich, wie auch die Verpachtung an den Bw. zeigt, die ohne bauliche Maßnahmen möglich war.

### **Verpachtung - Konditionen**

Der Bw. hat Koch, Kellner und Konditor gelernt und vor Führung des berufsrelevanten Gasthauses immer auf unselbständiger Basis gearbeitet. Der Bw. verfügt seit 8.9.2006 über die Gewerbeberechtigung „Gastgewerbe gemäß § 111 Abs. 1 Ziffer 2 GewO 1994 in der Betriebsart „Restaurant“. Er meldete diese Gewerbeberechtigung nach der Anmeldung sogleich ruhend und zeigte die Wiederaufnahme der ruhend gemeldeten Gewerbeausübung am 1.12.2006 an.

Der Bw. war im Sommer 2006 stundenweise, insgesamt ca. 30 Stunden beim Verpächter, in der Küche als Koch beschäftigt.

Der Bw. schloss am 16.10.2006 mit dem Verpächter einen Pachtvertrag mit Beginn am 1.12.2006 für die Dauer von 5 Jahren.

Das Pachtobjekt umfasst nach § II Pachtobjekt folgende Räumlichkeiten: „ *Im Erdgeschoss des Gebäudes das Gastlokal, bestehend aus Gaststube, Biedermeierstube (nordseitig gelegen), Küche und 2 Kühlräumen, einer WC-Anlage für Herren und einer WC-Anlage für Damen, sowie die unter der Gaststube und der Diele befindlichen zwei Kellerräume zu Lagerzwecken, insbesondere für Getränke.*

*Im Zeitraum vom 15.10.-15.04. eines jeden Jahres ist vom Pachtverhältnis mitumfasst auch die südseitig gelegene Diele (Frühstücksraum).*

*Weiters ist mitumfasst vom Pachtverhältnis die Nutzung der Terrasse im Innenhof sowie des Gastgartens stadtplatzseitig.*

*Festgestellt wird, dass das Pachtobjekt zum Betrieb eines Gastlokals vollständig möbliert und ausgestattet ist, wobei sich die Möblierung und sonstige Ausstattung in erstklassigem Zustand befindet.*

*Einvernehmlich festgestellt wird, dass der Verpächter zur Mitnutzung des obbeschriebenen Pachtobjektes berechtigt ist und diese Mitnutzung insbesondere zu dem Zwecke der alleinigen Weiterführung des Hotelbetriebes sowie der Verabreichung des Frühstücks für Hotelgäste durch den Pächter dient. (...)."*

Aus § III (Verwendungszweck und Betriebspflicht) des Pachtvertrages ergibt sich, dass (wörtlich) *„die gepachteten Räumlichkeiten bzw. der gepachtete Gastronomiebetrieb nur zur Ausübung eines Gastgewerbebetriebes verwendet werden darf und als Ganzjahresbetrieb mit Betriebspflicht zu näher genannten Zeiten zu führen ist."*

Aus § VI Punkt 9 (Sonstige Rechte und Pflichten der Vertragsparteien) des Pachtvertrages geht hervor, dass *der Pächter berechtigt ist, das Gastlokal unter der Bezeichnung „Gasthausnahme1 " oder „Gasthausname " zu führen. Diese Bezeichnung ist eine geistige Schöpfung des Verpächters, dem sämtliche Rechte aus dieser Schöpfung verbleiben.*

Laut § VII (Zustand des Pachtobjektes) des Pachtvertrages *befindet sich das gesamte Pachtobjekt samt Möblierung und Inventar in technisch und optisch erstklassigem Zustand.*

Der Pachtvertrag hat Ende Oktober 2010 geendet.

Anlässlich der Gewerbeanmeldung am 8.9.2006 erklärte der Bw. am Pachtstandort nicht eine Neugründung, sondern einen bestehenden Betrieb unter Anführung des Vorgängers, dem Verpächter, fortzuführen. Am 5.9.2006 reichte der Bw. bei der WKO D das Formular NeuFö3 ein. Diese Formular trägt die Überschrift „Erklärung der (Teil-)Betriebsübertragung (§ 5a iVm § 4 Neugründungs-Förderungsgesetz)". Darin erklärte der Bw., dass die folgenden Voraussetzungen für die Übertragung eines Betriebes (Teilbetriebes) vorliegen:

- Es liegt ein Wechsel in der Person des Betriebsinhaber in Bezug auf einen bereits vorhandenen Betrieb (Teilbetrieb) auf Grund einer entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung des Betriebes (Teilbetriebes) vor.
- Die nach der Übertragung die Betriebsführung beherrschende Person (Betriebsinhaber) hat sich bisher nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt.

Der Bw. kreuzte bei den Kästchen, welche Abgaben und Gebühren für die unmittelbar durch die (Teil-)Betriebsübertragung veranlassten Vorgänge nicht erhoben werden sollen, lediglich die Stempelgebühren und Bundesverwaltungsangaben an. Auf dem Formular NeuFö3 wurde von der Wirtschaftskammer D Bezirksstelle B als zuständige gesetzliche Berufsvertretung die Erklärung der (Teil-)Betriebsübertragung unter Inanspruchnahme ihrer Beratung bestätigt.

## **Zeitraum während der Verpachtung**

Während der Verpachtung der Gasträumlichkeiten an den Bw. führte der Verpächter am selben Standort lediglich das Hotel mit Frühstücksbetrieb.

Der Bw. führte die gepachteten Räumlichkeiten im Gegensatz zum Verpächter als Gasthaus mit Ganzjahresbetrieb und bot auch ein Mittagsservice an. Die Speisekarte des Bw. sowie die Gästefrequenz war umfangreicher als beim Verpächter. Der Bw. führte das Gasthaus unter dem vom Verpächter erdachten Namen „Gasthausname “. Der Verpächter hat nie selbst diesen Namen für sein Restaurant verwendet.

Vom Lebensmittelkontrollor der Bezirkshauptmannschaft B wurde das Gastlokal unter der Führung des Bw. als solches mit umfangreichem Speiseangebot und höherer Gästefrequenz eingestuft, sodass eine zumindest jährliche Kontrolle für erforderlich gehalten wurde. Nach dessen Schätzung wurden pro Tag etwa 50 bis 100 Essen vom Bw. zubereitet. Die höhere Gästefrequenz brachte mit sich, dass der Bw. für die Aufbewahrung der Lebensmittel mehr Lagerfläche und auch mehr Kühlplatz brauchte sowie zB. Warmhalteflächen. Dies war der Grund, dass dem Bw. vom Lebensmittelkontrollor zumindest 2 Maßnahmen zur Durchführung aufgetragen wurden: die Anschaffung und Montage eines Handwaschbeckens in der Küche und aufgrund der starken Kondenswasserbildung im Kühlraum eine Investition in den Kühlraum (Tiefkühlzelle). Dem Verpächter wurde dies aus folgenden Gründen nicht aufgetragen: die wesentlich geringere Dimension seiner Küchenleistungen, weil es sich bei ihm um einen Saisonbetrieb handelte und er die Verpachtung in Aussicht gestellt hat.

Sämtliche Räumlichkeiten (Gäste-WCs, Gaststuben inklusive Möbel, Bilder, Leuchten und sonstiger Dekorationsstücke), die der Bw. im Rahmen der Verpachtung übergeben erhalten hat, waren voll funktionsfähig. Die im Gastgewerbe üblichen Kontrollen (Feuerpolizei, elektrotechnische Evaluierung, Lebensmittelinspektion (hinsichtlich Kühlung, Sauberkeit, Ablaufdatum, etc.), arbeitsmedizinische Besuche der AUVA) haben weder vor noch nach der Verpachtung diese Dinge zu Beanstandungen geführt. Auch die Küche war voll funktionsfähig, wenn auch nicht am neuesten Stand.

Der Bw. hat weder an den Gästen zugänglichen Bereichen (Innenausbau und –einrichtung) noch im Außenbereich – Schanigarten am Stadtplatz und Terrasse im Innenhof – baulich etwas verändert. An den Gasträumlichkeiten durfte er schon laut Pachtvertrag nichts ändern, weil es sich dabei um historisch eingerichtete Räumlichkeiten, teilweise im Biedermeierstil, handelte.

Für die beiden Außenbereiche benutzte der Bw. die Gartenmöbel des Verpächters. Im Gegensatz zum Verpächter, der den Schanigarten am Stadtplatz nicht bis kaum bewirtschaftet

hat, wurde der Schanigarten am Stadtplatz vom Bw. stark genutzt. Den Pachtzins für die Benutzung des Schanigartens am Stadtplatz zahlte weiterhin der Verpächter an die Stadtgemeinde.

Zu Beginn des Pachtverhältnisses führte der Bw. nachfolgende Anschaffungen/Veränderungen durch:

- Geschirr, Gläser, Besteck und Küchenwerkzeuge wie Schneidbretter, Küchenschüsseln, Pfannen, Fleischwolf etc. wurden nicht mitverpachtet. Diese Dinge schaffte der Bw. selbst an und nahm sie auch bei Beendigung des Pachtvertrages mit.

- Einführung eines bis dato nicht existenten Kassensystems

- Aufstockung der Küche und der Nebenräume (Lager, Kühlräume) mit neuen Geräten – 2. Kombidämpfer, eine zusätzliche Abwasch, eine neue Tellerspülmaschine, Tiefkühlzelle, Bioabfallkühlhaus.

- Der Bw. hat die Kücheneinrichtung teilweise anders arrangiert, als dies beim Verpächter der Fall war, sodass er auch zusätzliche Niromöbel (zB. Küchenkästen) angeschafft hat, um für sich den Arbeitsablauf optimal auf seine Gästefrequenz abzustimmen.

- Die neuen Elektrogeräte machten die Installation einer stärkeren Stromleitung erforderlich. Die Kosten für diese Zuleitung trugen je zur Hälfte der Verpächter und der Bw.

- Bei der Getränkeschank hat der Bw. die vorhandene Nirostaplatte durch eine Steinplatte ersetzt und eine neue Gläserspülmaschine angekauft. Die alte Gläserspülmaschine wurde an den Verpächter übergeben und wird von diesem nach wie vor verwendet. Neu war der Zukauf einer Eiswürfelmaschine.

Insgesamt hat der Bw. rund TEUR 85, wie sich aus den im Steuerakt des Bw. aufliegenden Einnahmen-Ausgabenrechnungen für 2006 bis 2010 ergibt, in die Betriebs- und Geschäftsausstattung (davon Festwert BGA TEUR 11) investiert.

Zwischen Gasthausbetrieb und Hotelbetrieb gab es im Tagesverlauf gesehen während der Verpachtung wenig Überschneidungen. Der Verpächter oder seine Mitarbeiter benützten in der Früh bis etwa 7.30 die Betriebsküche zum Brotbacken. Die Semmeln wurden im Kombidämpfer des Bw. gebacken. Um ca. 9.00 Uhr ist dann der Bw. gekommen und hat seine Küchenvorbereitungen getroffen, da war der Verpächter in der Küche schon wieder fertig. Das Frühstück selbst wurde im Frühstücksraum, der während der Saison nicht an den Bw. verpachtet war, am Vorabend hergerichtet und im Kühlraum des Restaurants (kleines Abteil für den Hotelbetrieb) über Nacht gelagert. Während der Verpachtung standen der

Hotelbetrieb und der Restaurantbetrieb bei Halbpensionsarrangements insofern in Beziehung, als der Bw. die Gäste mit Halbpension verpflegte und diese Verpflegung dann dem Hotelbetrieb in Rechnung stellte. Das Gasthaus wurde überwiegend von Externen besucht.

Zwei der Frauen, die beim Verpächter im Gasthausabendbetrieb beschäftigt waren, waren auch beim Bw. angestellt: für das Abwaschen Frau F, die beim Bw. dann das Pensionsalter erreicht hat und in Pension gegangen ist und die Küchenhilfe Frau G. Diese hat beim Verpächter saisonal bis 2005 gearbeitet, war 2006 in Karenz und hat beim Bw. während ihrer Karenz zu arbeiten begonnen. Das sonstige Küchen- und Servierpersonal wurde vom Bw. neu angestellt. Der Bw. hatte im Jahresdurchschnitt 8,7 vollbeschäftigte Arbeitnehmer beschäftigt.

### **Zeitraum nach Beendigung der Verpachtung**

Mit der Beendigung der Verpachtung an den Bw. Ende Oktober 2010 hat der Verpächter in der darauffolgenden Saison im Jahr 2011 wieder selbst das Gasthaus als Abendbetrieb geführt.

Anlässlich der Beendigung hat der Bw. dem Verpächter Küchenmobiliar sowie Küchengeräte im Wert von EUR 6.300,00 netto plus Umsatzsteuer abgekauft. Den Rest der vom Bw. angeschafften Gegenstände hat sich dieser zur weiteren Verwendung mitgenommen.

### **3. Beweiswürdigung:**

#### **3.1. Beweiswürdigung zum festgestellten Sachverhalt:**

Sachverhaltsmäßig ist vor allem strittig, ob der Verpächter vor Führung des Restaurants des Bw. unter dem Namen „Gasthausname“ bereits ein Gasthaus geführt hat und bejahendenfalls in welcher Weise.

Der festgestellte Sachverhalt beruht im Wesentlichen auf den Aussagen des Verpächters und des Lebensmittelinspektors der BH B, Herrn H, mit dem am 6.11.2012 ein Telefonat geführt wurde. Für den UFS gab es keinen Grund an der Richtigkeit dieser Aussagen zu zweifeln. Sämtliche Aussagen wurden gestützt durch den Inhalt des vorgelegten und auch vom Bw. unterschriebenen Pachtvertrages, durch die dem Pachtvertrag beigelegte Lichtbilddokumentation bestehend aus 141 Fotos und die umfangreiche Inventarliste, die ebenfalls Beilage zum Pachtvertrag war. Letztlich hat der Bw., dem der Aktenvermerk über das mit dem Verpächter geführte Telefonat zur Kenntnis gebracht wurde, in seiner Stellungnahme dazu *„grundsätzlich keine Veranlassung gesehen, die vom Verpächter vorgebrachten Tatsachenfeststellungen in Zweifel zu ziehen.“*

Die beschriebenen vom Bw. durchgeführten Veränderungen ergeben sich auch aus den Rechnungen, die der Bw. dem Finanzamt zum Nachweis für das Vorsteuerguthaben im 4.Quartal 2006 übermittelt hat. Die in diesen Rechnungen vermerkten Anlagegüter haben Eingang in die Anlagenpositionen Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie BGA Festwert des Anlagenverzeichnisses des Jahres 2006 gefunden. Gartenmöbel scheinen im Anlagenverzeichnis, weder für das Jahr 2006 noch Folgejahre, nicht als Anschaffung auf, weshalb davon ausgegangen wird, dass die im Pachtvertrag beschriebenen Gartenmöbel des Bw. verwendet wurden.

Dem Bw. wurde Gelegenheit gegeben im Rahmen seiner eigenen Vorhaltsbeantwortung bzw. in seiner Stellungnahme zum beschriebenen Aktenvermerk darzustellen, wie sich die Führung des Gastlokals vor der Verpachtung durch seine Führung nach der Verpachtung unterschieden hat. Aussagen zur Zeit vor der Verpachtung waren dem Bw. auch möglich, da der Bw. im Sommer 2006 beim Verpächter stundenweise – ca. 30 Stunden – über die Saison beschäftigt gewesen ist, damit er sich einen Eindruck über den laufenden Betrieb machen konnte.

Die Antworten des Bw. waren für den UFS teilweise nicht nachvollziehbar. Einerseits wurde im Vorbringen, bereits in der Berufungsschrift, suggeriert, der Verpächter hätte nur ein Hotel mit Frühstücksbetrieb geführt. Dies widerspricht aber eindeutig den Aussagen des Verpächters und auch des Lebensmittelinspektors, weiters den Fotos von der Küche, die bei einem bloßen Frühstücksbetrieb nicht in diesem Ausmaß erforderlich gewesen wäre, sowie den Fotos über die diversen Gaststuben, die auch bei einem Frühstücksbetrieb nicht erforderlich gewesen wären. Dass der Verpächter das Gastlokal auch noch im Jahr der Verpachtung, also 2006, geführt hat, ergibt sich für den UFS aus der durch Lohnzettel nachgewiesenen stundenweisen Beschäftigung des Bw. als Koch beim Verpächter. Die Anstellung des Bw. als Koch ergäbe, hätte der Verpächter kein Gastlokal geführt, keinen Sinn. Zudem wurde im Internet eine Bewertung des Hotels vom Juli 2006, ein Zeitraum vor der Verpachtung, gefunden ([www.tripadvisor.de](http://www.tripadvisor.de)), woraus eindeutig hervorgeht, dass es abends auch im Jahr 2006 einen Restaurantbetrieb gegeben hat.

Andererseits wird das weitere Vorbringen, dass die erforderlichen Einrichtungsgegenstände (insbesondere die Küche betreffend) „schlicht und einfach“ nicht vorhanden waren, durch die dem Pachtvertrag beigelegte Lichtbilddokumentation sowie Inventarliste, in der akribisch Raum für Raum die mitverpachteten Gegenstände aufgelistet wurden, aber auch durch die lediglich die Kücheneinrichtung partiell ergänzenden Anschaffungen des Bw. widerlegt. Dazu passt auch die Aussage des Lebensmittelkontrollors, wonach die Küche in einem funktionstüchtigen Zustand, wenn auch nicht auf dem neuesten Stand, war. Die Behauptung, der Betrieb (insbesondere Küche und Bar) sei völlig unterdimensioniert gewesen, sodass ohne

die vorgenommenen Investitionen – alleine im Jahr 2006 rund TEUR 65 – der Betrieb nicht in dieser Form zu führen gewesen wäre, erweisen sich angesichts der 3 Änderungen an der Bar - Austausch der Nirostaplatte in eine Steinplatte, Ankauf einer neuen Gläserspülmaschine und einer Eiswürfelmaschine – und den im Vergleich zu einer kompletten Küchenneugestaltung durchgeführten wesentlich geringfügigeren Änderungen als nicht glaubhaft. Dasselbe gilt für die Behauptung, die Neuanschaffungen betreffend Kücheneinrichtung sei auch aus hygienischen und sicherheitstechnischen Gründen erforderlich gewesen. Konkret ist dies nur für das Handwaschbecken und die Tiefkühlzelle aufgrund der vorgeschriebenen Maßnahmen der Lebensmittelpolizei belegbar.

### **3.2. Ablehnung von Beweisanträgen:**

Der Bw. hat mehrfach die Durchführung eines Lokalaugenscheines beantragt, damit sich die Berufungsbehörde ein authentisches Bild machen kann. In der Stellungnahme am 25.10.2012 zum ihm übermittelten Aktenvermerk über die Telefonate mit dem Verpächter hat der Bw. erstmals den Antrag gestellt, die Behörde möge zur rechtserheblichen Frage, ob der Bw. „eine bisher nicht vorhandene betriebliche Struktur“ geschaffen habe, zusätzlich, insbesondere ortskundige, Auskunftspersonen befragen.

Gemäß § 183 Abs. 3 BAO sind von den Parteien beantragte Beweise aufzunehmen. Davon ist unter anderem dann abzugehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind oder wenn aus den Umständen erhellt, dass die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind.

Beide Beweisanträge werden vom UFS abgelehnt.

Nach Ansicht des UFS ist die Durchführung eines Lokalaugenscheins zum jetzigen Zeitpunkt nicht geeignet, darüber Aufschluss zu geben, wie die tatsächlichen Verhältnisse vor und während der Verpachtung im Jahr 2006 bzw. 2007 waren, insbesondere, weil die Verpachtung durch den Bw. bereits Ende Oktober 2010, also vor rund 2 Jahren, geendet hat. Mittlerweile hat – unstrittig – der Verpächter des Bw. eigene Veränderungen durchgeführt und – ebenso unstrittig – hat der Bw. einen Teil der Anschaffungen, die nicht vom Verpächter abgelöst wurden, zur eigenen Weiterverwendung anlässlich der Beendigung des Pachtvertrages mitgenommen. Eine Bestandsaufnahme durch Lokalaugenschein zum jetzigen Zeitpunkt kann daher zur Frage, wie die tatsächlichen Verhältnisse im Berufszeitraum 2006 bis 2007 waren, nichts beitragen. Wie die Küche bzw. Schank jetzt aussieht, ergibt sich im Übrigen bereits hinsichtlich der Küche durch die vom Verpächter zur Verfügung gestellten Fotos der Küche, die er im Oktober 2012 aufgenommen hat, sowie durch die Vorher- und Nachherfotos der Schank. Zudem weist die umfangreiche Lichtbilddokumentation über die gepachteten

Räumlichkeiten die zu beweisenden Tatsachen für den UFS zu Beginn der Verpachtung ausreichend nach.

Eine beantragte Auskunftsperson - Herr H , Lebensmittelinspektor bei der BH B – wurde am 6.11.2012 telefonisch kontaktiert. Seine Auskünfte sind ohnehin in den Sachverhalt eingeflossen.

Die Ablehnung der Einvernahme weiterer Auskunftspersonen zur Frage, ob der Bw. eine bisher nicht vorhandene betriebliche Struktur geschaffen hat, beruht auf mehreren Gründen. Beweisanträge haben das Beweismittel und das Beweisthema, somit die Tatsachen und Punkte, die durch das angegebene Beweismittel geklärt werden sollen, anzugeben. Der ganz allgemein gehaltene Antrag, ortskundige Auskunftspersonen zu vernehmen, stellt mangels Bezeichnung des Namens und der Adresse der Auskunftspersonen keinen ordnungsgemäßen Beweis Antrag dar (ebenso der VwGH 31.7.1996, 92/13/0020 zur mangelnden Bezeichnung der Adresse eines Zeugen). Es wurden zwar im Fax vom 2.11.2012 erstmals zum Teil Namen genannt, aber keine Adressen.

Darüber hinaus bezieht sich die vom Bw. erwähnte, nicht vorhandene betriebliche Struktur, wie aus seinem gesamten Vorbringen hervorgeht, darauf, dass der Bw. aus einer Frühstücksküche für Hotelgäste unter Schaffung neuer Strukturen eine Vollküche zum Betrieb eines Ganzjahresrestaurants geschaffen hat. Die Behauptung, vor der Verpachtung habe lediglich eine Frühstücksküche für Hotelgäste bestanden, ist, wie oben ausgeführt wurde, eindeutig widerlegt. Das weitere Vorbringen, der Bw. habe eine Vollküche mit Mittags- und Abendbetrieb, anderer Karte, ganzjährig geöffnet, mit weitgehend neuem Personal und auch eigenen Investitionen geführt, wird ohnehin anerkannt und ist unstrittig.

#### **4. Rechtliche Beurteilung:**

**4.1.** 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 vorgesehen. So normiert § 1 Z 7 NeuFöG, dass 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) anfallenden Dienstgeberbeiträge zum Familienlastenausgleichsfonds (§§ 41 ff des FLAG 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, nicht erhoben werden.

## **4.2.**

**4.2.1.** Nach § 4 Abs. 1 NeuFöG in der im Berufszeitraum geltenden Fassung treten die Wirkungen nach § 1 Z 1 bis 6 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 (= Zeitpunkt der Neugründung),
3. jene Abgaben, Gebühren und Beiträge, bei denen die Wirkungen nach § 1 Z 1 bis 6 eintreten sollen.

Für den Bereich der im Berufungsfall relevanten Befreiung von bestimmten Lohnabgaben normiert § 4 Abs. 2 NeuFöG, dass die Wirkungen nach § 1 Z 7 NeuFöG nur dann eintreten, wenn der Betriebsinhaber ein amtliches Formular im Sinne des § 4 Abs. 1 NeuFöG erstellt. Gemäß § 4 Abs. 3 NeuFöG muss auf dem amtlichen Vordruck bestätigt sein, dass die Erklärung der Neugründung unter Inanspruchnahme der Beratung jener gesetzlichen Berufsvertretung, der der Betriebsinhaber zuzurechnen ist, erstellt worden ist.

**4.2.2.** Nach der höchstgerichtlichen Judikatur ist die Erklärung der Neugründung nach § 4 NeuFöG formgebunden. Es ist ein bestimmter amtlicher Vordruck zu verwenden und überdies eine Bestätigung einzuholen. Die Vorlage dieses formgebundenen Antrages ist materielle Voraussetzung für die Begünstigungen nach § 1 Z 1 bis Z 6 NeuFöG (VwGH vom 26. April 2001, 2000/16/0314, vom 24. April 2002, 99/16/0398, vom 26. Juni 2003, 2000/16/0362). Der amtliche Vordruck samt Bestätigung muss im Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld bereits geschaffen sein. 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).

Wie aus dem Sachverhalt hervorgeht, hat der Berufungswerber zwar ein den Erfordernissen für eine (Teil-)Betriebsübertragung entsprechendes Formular, das Formular NeuFö 3, nicht aber das inhaltlich den Vorschriften für eine Neugründung entsprechende Formular, das Formular NeuFö 1, erstellt.

Der Bw. konnte mit dem Formular NeuFö 3 im Hinblick auf den vorgegebenen Formularinhalt daher nicht das Vorliegen einer Neugründung nach § 2 NeuFöG samt den dort enthaltenen

und oben wiedergegebenen Voraussetzungen erklären. Dazu hätte es der Verwendung des Vordruckes NeuFö 1 bedurft, wo gerade diese Voraussetzungen aufgelistet sind (UFS vom 20.10.1011, RV/0334-K/11).

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

Das ändert jedoch nichts daran, dass die zitierte höchstgerichtliche Judikatur zur Formgebundenheit, die bisher lediglich zu den Befreiungen gem. § 1 Z 1 bis Z 6 NeuFöG ergangen ist, auch für den Bereich der Befreiung von bestimmten Lohnabgaben iSd § 1 Z 7 NeuFöG anzuwenden ist. Im Gegensatz zu den Befreiungen nach § 1 Z 1 bis Z 6 NeuFöG kommt es jedoch auf die Vorlage des amtlichen Vordruckes für die Befreiung nicht an. Diese Unterscheidung hat bei Selbstbemessungsabgaben wie den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, also jenen Abgaben, die die Abgabepflichtigen selbst zu ermitteln und zu bemessen haben, im Vergleich zu den in § 1 Z 1 bis Z 6 NeuFöG aufgezählten Befreiungen auch durchaus Sinn.

**4.2.4.** 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 der Bw. zum Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld (die Monate Dezember 2006 bis November 2011) das falsche Formular erstellt. Wie oben ausgeführt, ist die Erstellung der „richtigen“ Erklärung auf dem amtlichen Vordruck jedoch materiellrechtliche Voraussetzung für die Befreiung von bestimmten Lohnabgaben. Die Befreiung vom Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag steht dem Bw. daher bereits aus diesem Grund nicht zu.

**4.3.** Neben diesem formalen Gesichtspunkt ist die Berufung aber auch wegen Nichtvorliegens einer Neugründung abzuweisen.

**4.3.1.** Die Neugründung eines Betriebes liegt nach § 2 Z 1 NeuFöG vor, wenn durch Schaffung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur ein Betrieb neu eröffnet wird, der der Erzielung von betrieblichen Einkünften iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dient. Die Verordnung zum Bundesgesetz, mit dem die Neugründung von Betrieben gefördert wird (Neugründungs-Förderungsgesetz - NeuFöG) BGBl. II Nr. 1999/278 legt in § 2 Abs. 1 fest: *„Unter einem Betrieb im Sinne des § 2 Z 1 NeuFöG ist die Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Betriebsmittel in einer organisatorischen Einheit zu verstehen ist. Ein Betrieb wird neu eröffnet, wenn die für den konkreten Betrieb wesentlichen Betriebsgrundlagen neu geschaffen werden. Der Betrieb muss der Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünften aus selbständiger Arbeit (einschließlich Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit) oder von Einkünften aus Gewerbebetrieb dienen. Keine Neugründung eines Betriebes liegt bei Aufnahme einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993, vor.“* Ebenso liegt nach § 2 Z 3 NeuFöG keine Neugründung im Fall des bloßen Wechsels in der Person des die Betriebsführung beherrschenden Betriebsinhabers in Bezug auf einen bereits vorhandenen Betrieb (Teilbetrieb) durch eine entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung des Betriebes (Teilbetrieb) vor.

**4.3.2.** Für die Beurteilung, ob eine Neugründung vorliegt, ist das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse maßgebend. Entscheidend ist, ob die für den konkreten Betrieb wesentlichen Betriebsgrundlagen neu oder bereits vom Verpächter durch seine unternehmerische Tätigkeit geschaffen wurden. Im ersten Schritt ist daher zu prüfen, ob die wesentlichen Betriebsgrundlagen vom Bw. übernommen wurden. Im zweiten Schritt ist die Prüfung dahingehend fortzusetzen, ob jene wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen wurden, die für den konkreten Betrieb des Bw. bestimmend sind. Die Schaffung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur ist somit anzunehmen, wenn die wesentlichen Grundlagen zu einem bisher nicht vorhandenen Betrieb verdichtet werden (Exl/Proksch, Das Neugründungsförderungsgesetz und die NeuFöR, Lexis Nexis, Wien 2009, Seite 33).

Diese Prüfung führt auch zu einer Abgrenzung in Fällen, in denen Geschäftsräumlichkeiten vermietet werden. Auch in diesen Fällen ist entgegen den Befürchtungen des Bw. eine Neugründung möglich.

### **4.3.3. Wesentliche Betriebsgrundlagen:**

**a.** Der Begriff des Betriebes stammt aus dem EStG und der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlagen ist aus der Rechtsprechung zum Betriebsbegriff bekannt. Der Gesetzgeber wollte mit der Definition des Betriebes im NeuFöG auf diesen bekannten und auch durch die Rechtsprechung bereits befüllten Rechtsbegriff zurückgreifen. Der Betriebsbegriff im NeuFöG

ist deckungsgleich mit dem des EStG 1988 (UFS vom 24.02.2011, RV/0847-L/09). Es sind daher Literatur und Rechtsprechung zu § 24 EStG 1988 als Auslegungshilfe heranzuziehen (Gaggl/Sander, NeuFöG (2008), Rz 15).

**b.** Welche Wirtschaftsgüter die wesentlichen Betriebsgrundlagen bilden, ist in funktionaler Betrachtungsweise nach dem jeweiligen Betriebstypus (Art des Betriebes) zu beantworten (Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2012, § 24 Rz 17). Die Rechtsprechung stuft Gastronomieunternehmen als ortsgebundene Tätigkeiten ein. Deren wesentliche Betriebsgrundlagen sind das Grundstück, das Gebäude und die Einrichtung (siehe dazu die hg. Erkenntnisse vom 20. November 1990, 90/14/0122, vom 15. Februar 1994, 91/14/0248, und vom 19. September 1995, 95/14/0038, mwN). In den Hintergrund treten das Warenlager und das Personal (Vgl. auch Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2012, § 24 Rz 19 unter dem Stichwort „Gastronomieunternehmen“ und die dort angeführte Rechtsprechung).

Nach dem festgestellten Sachverhalt hat der Bw. die Gasträumlichkeiten, die dazu gehörige Einrichtung und die Küche samt Lagerräumlichkeiten gepachtet. Das Pachtobjekt war zum Betrieb eines Gastlokals vollständig möbliert und ausgestattet und wurde auch vorher als solches betrieben.

Im ersten Schritt kommt der UFS daher zum Ergebnis, dass der Bw. die für die Führung eines Gasthauses wesentlichen Komponenten übernommen hat.

#### **4.3.4. Wesentliche Betriebsgrundlagen für den vom Bw. konkret geführten Betrieb:**

Für die Frage, ob der Bw. die übernommenen Betriebsgrundlagen zu einem neuen Betrieb verdichtet und damit neue betriebliche Strukturen geschaffen hat, kommt es nach Ansicht des UFS drauf an, ob nach außen erkennbare Änderungen der wesentlichen Betriebsgrundlagen vorgenommen worden sind.

Die Neugründungs-Förderungs-Richtlinie bieten einige Beispiele, die als Orientierungshilfe im Berufungsfall dienen können. Nach NeuFöR Rz 63 kommt es darauf an, wie massiv die Gasträumlichkeiten neu umgestaltet wurden bzw. ob die Mietrechte an den Geschäftsräumlichkeiten originär erworben werden. Das Erfordernis der Durchführung eines baubehördlichen Verfahrens stellt ein Indiz für eine wesentliche Veränderung der baulichen Struktur dar und spricht somit für eine Neugründung. Nach NeuFöR Rz 145 stellt selbst die Übernahme eines seit drei Jahren stillgelegten Betriebes eine Übertragung dar, wenn die für den konkreten Betrieb wesentlichen Grundlagen noch vorhanden und einsetzbar sind. Wird hingegen das seit 3 Jahren stillgelegte Restaurant zu einem Haubenlokal durch Austausch der kompletten Einrichtung, Umbau der Küche und Erweiterung um eine Terrasse umgebaut, liegt

eine Neugründung vor, weil die für den konkreten Betrieb wesentlichen Grundlagen neu geschaffen werden.

Werden diese Abgrenzungskriterien auf den Berufungsfall übertragen, ergibt sich folgendes Bild: Der Bw. hat einen funktionierenden und einsatzbereiten Betrieb übernommen. Er hat lediglich Adaptierungsarbeiten in der Küche – Ankauf einiger neuer Geräte und Zukauf einiger Küchenkästen wegen Umarrangements der vorhandenen Kücheneinrichtung zwecks Optimierung seines Arbeitsablaufes -, in der Schank (Austausch Nirostaplatte gegen Steinplatte und Ankauf eines neuen Gläserspülgerätes, obwohl vorhandenes noch einsatzfähig war und einer Eiswürfelmaschine) und in den Lagerräumlichkeiten (Tiefkühlzelle) vorgenommen. Diese Adaptierungen erforderten nach dem festgestellten Sachverhalt keine baubehördliche Genehmigungen. Zwei der durchgeführten Adaptierungsmaßnahmen (Handwaschbecken und Tiefkühlzelle) wurden ihm von der Lebensmittelpolizei vorgeschrieben. Komplett neu hat er das Küchenwerkzeug, das Besteck, Gläser und das Geschirr angeschafft. Hingegen hat der Bw. die den Gästen zugänglichen Innen- und Außenbereiche (WC, Gaststuben, Schanigarten, Innenhofterrasse, Gartenmöbel) von ihm wie übernommen weitergeführt. Für Gäste des vom Bw. geführten Gasthauses war daher eine Änderung der wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht erkennbar.

Die im Vorlageantrag angesprochene interne Neuorganisation ist nicht aussagekräftig für die Frage, ob eine neue Struktur geschaffen wurde. Es ist generell davon auszugehen, dass, unabhängig davon, ob eine Neugründung oder eine Betriebsübertragung vorliegt, jeder Unternehmer seinen Betrieb nach seinen Vorstellungen gestaltet. So kommt es auch bei einer Betriebsübertragung nicht darauf an, dass der Erwerber den übernommenen Betrieb unverändert fortführt (VwGH vom 23.3.1999, 98/14/0141, vom 15. Februar 1994, 91/14/0248, und vom 23. April 1998, 96/15/0211, jeweils mwN).

Nach Ansicht des UFS waren die vom Bw. durchgeführten Adaptierungsmaßnahmen nicht so umfangreich, dass von einer Neuschaffung der für den konkreten Betrieb wesentlichen Betriebsgrundlagen auszugehen ist. Die Umstellung des bestehenden Gastlokals durch den Bw. auf einen Ganzjahresbetrieb mit Mittags- und Abendservice und umfangreicherer Speisekarte zur Erhöhung der und in der Folge auch erhöhter Gästefrequenz kann als Erweiterung des Geschäftsfeldes bei selber Betriebsart, nicht jedoch als Neugründung angesehen werden.

**5.** Die gegenständlich Berufung war daher aus den dargestellten Gründen abzuweisen.

Linz, am 27. Dezember 2012