



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Tiefenböck, über die Revision der R mbH in S, vertreten durch die Treuhand-Union Linz Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH in 4030 Linz, Denkstraße 49, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 1. Februar 2017, Zl. RV/5100989/2012, betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2006 bis 31. Dezember 2007, zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Die revisionswerbende Gesellschaft wurde nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts mit Gesellschaftsvertrag vom 15. Februar 2006 gegründet, wobei als Gegenstand des Unternehmens die „Übernahme und Fortführung des Produktionsbetriebes“ der R GmbH angeführt ist.
- 2 Unter Verwendung des amtlichen Vordruckes NeuFö 1 erklärte die Revisionswerberin gegenüber dem Finanzamt die Neugründung gemäß § 4 NeuFöG, gab in diesem Formular vom 13. März 2006 als Kalendermonat der Neugründung „04/2006“ an und nahm in der Folge für den Zeitraum April 2006 bis März 2007 die Befreiung von den lohnabhängigen Abgaben nach § 1 Z 7 NeuFöG in Anspruch.
- 3 Anlässlich einer den Zeitraum 1. Jänner 2006 bis 31. Dezember 2010 umfassenden Außenprüfung (betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) gelangte der Prüfer in seinem Bericht vom 31. August 2011 u.a. zum Schluss, dass Vergünstigungen des NeuFöG mangels Schaffung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur nicht zustünden, weil die Revisionswerberin (Gesellschafter: 49% H Holding,



51% R BeteiligungsgmbH) mit 15. Februar 2006 gegründet worden sei und per 1. April 2006 alle Produktionsmitarbeiter (nicht die Verwaltungsangestellten) von der R GmbH (Gesellschafter: 100% R BeteiligungsgmbH) mit allen Rechten und Pflichten übernommen worden seien. Überdies seien das Firmengebäude und der Betriebsinhaber gleich geblieben. Einer der Gründe für die Neustrukturierung sei gewesen, dass ein Großteil der bisherigen mittelbaren Gesellschafter eine weitere Finanzierung der R GmbH nicht mehr alleine hätte mittragen wollen. Daraufhin habe sich die H Holding direkt mit 49% an der revisionswerbenden Gesellschaft beteiligt und für die weitere Finanzierung gesorgt. Alleine in den Jahren 2008/09 und 2009/10 seien von den Gesellschaftern der revisionswerbenden Gesellschaft Gesellschafterzuschüsse von insgesamt 4,4 Mio € geleistet worden. Im Zuge ihrer Errichtung seien zudem wesentliche Neuinvestitionen getätigt worden.

- 4 Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfers und setzte mit Abgabenbescheiden vom 31. August 2011 gegenüber der Revisionswerberin den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2006 und 2007 fest.
- 5 Dagegen brachte die Revisionswerberin Berufung ein und verwies u.a. darauf, dass es sehr wohl einen Wechsel des Betriebsinhabers gegeben habe, weil an der R BeteiligungsgmbH die H Holding durchgerechnet mit insgesamt 37,9 % beteiligt gewesen sei, während die H Holding an der revisionswerbenden Gesellschaft durchgerechnet nun mit 68,33 % beteiligt sei.
- 6 Das Finanzamt wies in der Folge die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab und verwies begründend auf Eingangsrechnungen und sonstige Unterlagen, wonach die wesentlichen Grundlagen des bisherigen Betriebs der R GmbH, die für eine Fortführung durch den Erwerber erforderlich waren (wie Warenlager, Werkzeuge und Maschinen), erworben worden seien. Dazu wurde auch auf die Lageberichte der R GmbH aus den Jahren 2004/2005 („... die Produktion wird im April 2006 in eine eigene Produktionsgesellschaft ausgegliedert, während der Vertrieb und die Technik und Entwicklung weiterhin in unserer Gesellschaft verbleiben“),



2006/07 („Wie im Vorjahr erwähnt hat unser Unternehmen am 1. April 2006 das gesamte Warenlager sowie das der Produktion dienende Anlagevermögen und das Know-how an eine neu gegründete [Gesellschaft] verkauft.“) sowie 2007/08 („Wie im Vorjahr erwähnt, ist unser Unternehmen ab dem 1. April 2006 nur mehr als Vertriebsgesellschaft mit eigenen Vertriebstöchtern in ... tätig.“) verwiesen.

- 7 Im dagegen erhobenen Vorlageantrag brachte die Revisionswerberin u.a. ergänzend vor, das NeuFöG sei zur Schaffung und Erhaltung von Arbeitsplätzen geschaffen worden. Gerade dieser Sinn sei durch die Neugründung der revisionswerbenden Gesellschaft in erheblichem Ausmaß verwirklicht worden, weil die Mehrheit der mittelbaren Gesellschafter der R GmbH nicht mehr gewillt gewesen sei, diese weiterhin zu finanzieren und die Verluste zu tragen. Die Alternative wäre daher die Stilllegung der R GmbH im Insolvenzwege gewesen, was den Verlust von rund 150 Arbeitsplätzen und gleichfalls erheblichen finanziellen Schaden für die Republik bedeutet hätte. Gerade diesem Aspekt komme bei der Beurteilung der Anwendung des NeuFöG entsprechende Bedeutung zu. Die Revisionswerberin sehe es als unbillige Härte an, wenn diese Förderung im Nachhinein gestrichen werde, zumal die Arbeitsplätze mit erheblichen finanziellen Mitteln des neuen Hauptgesellschafters nun schon über viele Jahre erhalten worden seien.
- 8 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die vorgelegte (nunmehrige) Beschwerde ab. Begründend führte es aus, es liege keine Neugründung iSd NeuFöG vor, wenn ein bestehender Betrieb oder Teilbetrieb übernommen und somit keine neue betriebliche Struktur geschaffen werde (§ 2 Z 1 NeuFöG) bzw. ein bloßer Wechsel in der Person (den Personen) des (der) Betriebsinhaber in Bezug auf einen bereits vorhandenen Betrieb vorliege (§ 2 Z 4 NeuFöG).
- 9 Der Betriebsbegriff des NeuFöG und der Neugründungs-Förderungsverordnung stehe im Einklang mit der steuerrechtlichen Begriffsbestimmung eines Betriebs. Es seien daher Literatur und Rechtsprechung zu § 24 EStG 1988 als Auslegungshilfe heranzuziehen (Hinweis auf *Gaggl/Sander*, NeuFöG [2008], Rz 14 f). Die Frage, welche



Wirtschaftsgüter die wesentliche Grundlage des Unternehmens bildeten, sei in funktionaler Betrachtungsweise nach dem jeweiligen Betriebstypus (zum Beispiel ortsgebundene Tätigkeit, kundengebundene Tätigkeit, Produktionsunternehmen usw.) zu beantworten (Hinweis auf VwGH 15.11.2005, 2004/14/0046; 24.2.2004, 99/14/0242). Betriebsgebäude, maschinelle Anlagen und Einrichtungen zählten bei ausstattungsgebundenen Betrieben (Produktionsunternehmen) zu den wesentlichen Grundlagen (Hinweis auf VwGH 20.11.1990, 90/14/0122; 13.12.1991, 90/13/0070; 29.1.1998, 95/15/0037). Dies gelte auch dann, wenn die Anlagen unmodern und mangelhaft seien, die Weiterführung aber dennoch möglich sei (Hinweis auf *Doralt*, EStG¹⁰ § 24 Tz 35 unter Bezugnahme auf VwGH 27.4.1983, 82/13/0091).

- 10 Nach der vorliegenden Beweislage seien im Revisionsfall sämtliche für die Produktion eingesetzten materiellen (zB Maschinen, Produktionsgebäude) und immateriellen (etwa die Kenntnisse und Erfahrung der Mitarbeiter) Betriebsmittel der R GmbH auf die revisionswerbende Partei übergegangen. Die Revisionswerberin habe nicht behauptet, dass (bzw. welche) für ein Produktionsunternehmen wesentliche Betriebsmittel bei der R GmbH verblieben oder untergegangen seien.
- 11 Für eine Betriebsübertragung sei maßgeblich, ob der Erwerber sämtliche wesentliche Betriebsgrundlagen erlange. Es komme dabei auf die Verhältnisse beim Übereignenden an, weil in Bezug auf dessen Verhältnisse zu prüfen sei, ob der Betrieb mit seinen wesentlichen Geschäftsgrundlagen übertragen worden sei. Es komme nicht darauf an, ob der Erwerber tatsächlich die gleichen Produkte erzeuge wie der Veräußerer; maßgeblich sei vielmehr, ob der Erwerber durch die Übernahme der wesentlichen Betriebsmittel in die Lage versetzt werde, das Unternehmen bzw. den Betrieb fortzuführen. Durch die Übertragung der wesentlichen Grundlagen des Betriebes müsse dem Erwerber die Fortführung des Betriebes ermöglicht werden (Hinweis auf *Hofstätter/Reichel*, § 24 EStG 1988, Tz 16 ff sowie VwGH 21.11.1990, 90/13/0145; 29.1.1998, 95/15/0037; 3.12.1986, 86/13/0079; 23.4.1998, 96/15/0211). Vor diesem Hintergrund liege in der Übernahme eines



bestehenden (Teil-)Betriebs als funktionsfähige Sachgesamtheit und daher derjenigen wesentlichen Betriebsmittel, durch die der Erwerber in die Lage versetzt werde, den Betrieb fortzuführen, eine Betriebsübertragung im Sinne des § 5a NeuFöG iVm § 2 Abs. 3 der KMU-Übertragungs-Förderungsverordnung vor.

- 12 Die Befreiungen von bestimmten Lohnabgaben und Lohnnebenkosten nach § 1 Z 7 NeuFöG stünden nur im Zusammenhang mit Neugründungen zu, weil diese Begünstigungen in § 5a Abs. 2 Z 1 NeuFöG für Betriebsübertragungen nicht angeführt seien. Die Neugründung eines Betriebes erfordere allerdings die Schaffung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur (§ 2 Z 1 NeuFöG). Bei der hier vorliegenden Übernahme der wesentlichen Betriebsgrundlagen (maschinelle Anlagen, Produktionsgebäude, Einrichtungen) eines Produktionsunternehmens könne von der Schaffung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur nicht gesprochen werden, weil diese wesentlichen Grundlagen im bisherigen Produktionsbetrieb bereits vorhanden gewesen seien und der Produktionsbetrieb des Vorgängers ohne wesentliche Unterbrechung hätte weitergeführt werden können.
- 13 Bei der Übernahme eines bestehenden Produktionsbetriebes führten auch sowohl die Modernisierung der Produktionsanlagen durch das Leasen neuer Maschinen als auch der Verbleib des Vertriebs (mit angehängten Vertriebstochtergesellschaften) beim Vorgängerbetrieb nicht dazu, dass im Sinne des NeuFöG die wesentlichen Betriebsgrundlagen zu einem bisher nicht vorhandenen Betrieb verdichtet worden wären, zumal im Übrigen auch laut der der Beschwerde beigefügten Stellungnahme vom 21. März 2011 im bisherigen Produktionsbetrieb etwa in die Modernisierung der Maschinen (wenn auch in geringerem Umfang) investiert worden sei.
- 14 Daran ändere auch nichts, dass ein Teil der Gesellschafter der Großmuttergesellschaft der R GmbH deren Verluste nicht mehr weiter finanzieren und Investitionen zur Modernisierung des Unternehmens nicht mehr habe mittragen wollen. Ziel des Neugründungs-Förderungsgesetzes sei nämlich nicht eine Förderung im Bereich der Unternehmenssanierung, sondern





vielmehr die Schaffung besonderer Förderungsmaßnahmen für Jungunternehmer im Betriebsgründungsjahr (1766 BlgNR 20. GP 41).

15 Die (ordentliche) Revision ließ das Bundesfinanzgericht „mangels einer Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage der Auslegung der Befreiungsvoraussetzung des § 2 Z 1 NeuFöG“ zu.

16 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die Revision.

17 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

18 Die Revision ist zulässig, aber nicht begründet.

19 Gemäß § 1 Z 7 NeuFöG werden zur Förderung der Neugründung von Betrieben u.a. die für beschäftigte Arbeitnehmer (Dienstnehmer) anfallenden Dienstgeberbeiträge zum Familienlastenausgleichsfonds samt Kammerumlage nach § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1988 („Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag“) für einen Zeitraum von 12 Monaten nicht erhoben.

20 Nach § 2 NeuFöG liegt die Neugründung eines Betriebes unter (u.a.) folgenden Voraussetzungen vor: 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 EStG 1988 dient (Z 1). Die die Betriebsführung innerhalb von zwei Jahren nach der Neugründung beherrschende Person (Betriebsinhaber) hat sich bisher nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt (Z 2).

21 Die Neugründungs-Förderungsverordnung, BGBl. II Nr. 278/1999, enthält hiezu u.a. folgende Regelungen:

„Begriff der Neugründung

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

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

- Einzelunternehmer,
- persönlich haftende Gesellschafter von Personengesellschaften,
- nicht persönlich haftende Gesellschafter von Personengesellschaften, wenn sie entweder zu mindestens 50% am Vermögen der Gesellschaft beteiligt sind oder wenn sie zu mehr als 25% am Vermögen der Gesellschaft beteiligt und zusätzlich zur Geschäftsführung befugt sind,
- Gesellschafter von Kapitalgesellschaften, wenn sie entweder zu mindestens 50% am Vermögen der Gesellschaft beteiligt sind oder wenn sie zu mehr als 25% am Vermögen der Gesellschaft beteiligt und zusätzlich zur Geschäftsführung befugt sind.

(3) Keine Neugründung liegt vor, wenn sich der Betriebsinhaber (Abs. 2) innerhalb der letzten 15 Jahre vor dem Zeitpunkt der Neugründung als Betriebsinhaber (Abs. 2) eines Betriebes vergleichbarer Art betätigt hat. Vergleichbare Betriebe sind solche der selben Klasse im Sinne der Systematik der Wirtschaftstätigkeiten, ÖNACE 1995 (herausgegeben vom Österreichischen Statistischen Zentralamt).“

22 Voraussetzung einer Befreiung ist somit gemäß § 2 NeuFöG iVm der Neugründungs-Förderungsverordnung, ob „durch Schaffung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur ein Betrieb“, der „die Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Betriebsmittel in einer organisatorischen Einheit“ darstellt, in dem Sinne „neu eröffnet“ wird, dass „die für den konkreten Betrieb wesentlichen Betriebsgrundlagen neu geschaffen werden“.

23 Wenn das Bundesfinanzgericht eine solche Neugründung mit dem Hinweis auf die Übernahme der wesentlichen Betriebsgrundlagen in Form von den Produktionsmitarbeitern einerseits und den Maschinen, Werkzeugen und dem Warenlager andererseits seitens der revisionswerbenden Gesellschaft von der R GmbH verneinte, kann ihm vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage nicht entgegen getreten werden. Die fehlende Neueröffnung eines Betriebs wird zudem durch den Gesellschaftsvertrag der revisionswerbenden



Gesellschaft verdeutlicht, der als Unternehmensgegenstand ausdrücklich „die Übernahme und Fortführung des Produktionsbetriebes“ der R GmbH anführt.

- 24 Auch die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des SteuerreformG 2000, mit dem das NeuFöG eingeführt worden ist, verdeutlichen, dass die Fortführung eines bereits existierenden Betriebs bloß unter einer neuen Rechtsform keine Neugründung iSd NeuFöG darstellt. Im Einzelnen führen sie zu § 2 aus (1766 BlgNR 20. GP 77 f):

„Die Schaffung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur wird anzunehmen sein, wenn die wesentlichen Grundlagen des neu zu gründenden Betriebes zu einem bisher nicht vorhandenen Betrieb verdichtet werden.

...

Eine Neugründung liegt nicht vor, wenn ein bereits existierender Betrieb bloß unter einer neuen Rechtsform geführt wird. So wäre zB keine Neugründung anzunehmen, wenn ein bereits vorhandener Betrieb in eine - wenn auch neu gegründete - Kapitalgesellschaft eingebracht wird. Ob die Änderung der Rechtsform dabei unter Anwendung der Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes erfolgt, ist dabei unmaßgeblich.

Der bloße Erwerb eines Betriebes - sei es entgeltlich oder unentgeltlich bzw. durch einen Umgründungsvorgang - stellt keine Neugründung dar.“

- 25 Die Revision stellt dagegen die Bedeutung der neuen finanziellen Ausgestaltung nach der gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierung in den Vordergrund ihrer Argumentation. Ohne diese „durch den neuen Betriebsinhaber gewährleistet[e]“ finanzielle Ausgestaltung wäre ein erfolgreicher Fortbestand des Produktionsbetriebes nicht aufrecht zu erhalten gewesen. Mit diesem Vorbringen zeigt die Revision zwar die wirtschaftliche Bedeutung der gesellschaftlichen Umstrukturierung auf, nicht aber das Vorliegen einer Neugründung iSd § 2 Z 1 NeuFöG.

- 26 Die Revision übersieht offenkundig, dass § 2 NeuFöG nicht Fälle wirtschaftlich notwendiger Umstrukturierungen erfasst, sondern sich auf Betriebsneugründungen beschränkt, die erstmals betriebliche Strukturen schaffen. Mit dem Konjunkturbelebungs-gesetz 2002 erfolgte zwar eine Ausweitung des NeuFöG auf Betriebsübertragungen eines bereits vorhandenen Betriebs, allerdings ist die entsprechende Regelung in § 5a mit einem



eingeschränkten Befreiungskatalog ohne die revisionsgegenständlichen
lohnabhängigen Abgaben nach § 1 Z 7 NeuFöG verbunden.

- 27 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet
abzuweisen.

W i e n , am 29. Mai 2018

