

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 19. April 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 27. März 2017 betreffend Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01.2010-12.2015 Steuernummer 09 152/6202 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wird für den Zeitraum 1.1.2010 bis 31.12.2015 mit Null festgesetzt.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig ist im vorliegenden Fall die Frage, ob die Beschwerdeführerin (Bf) verpflichtet ist, einen Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für ihre entsendeten Bediensteten abzuführen, also ob die Personalstelle der Gemeinde Wien Kammermitglied ist.

Dieser Frage ging folgendes Verwaltungsgeschehen voraus:

Die Bf, die ***Bf1*** GmbH, ist eine Personalverrechnungsstelle der Gemeinde Wien. In dieser Eigenschaft nimmt sie die Anweisung, Verrechnung und gesetzlichen Abzüge für die Bezüge an Dienstnehmer, die an die ***F*** zur dauernden Dienstleistung zugewiesen wurden, vor. Im Rahmen dieser gesetzlichen Abzüge wurden von der Bf auch Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag als Selbstberechnungsabgabe bekannt gegeben und entrichtet. Der Lohnaufwand, der der Bf

für diese zugewiesenen Bediensteten erwachsen ist, wurde der Bf von der ***F***, der die Dienstnehmer zugewiesen worden waren, samt den entrichteten gesetzlichen Abzügen, ersetzt.

Auf Grund dieses Kostenersatzes durch die ***F*** vertrat im vorliegenden Fall sowie in gleichgelagerten Fällen die Finanzbehörde die Auffassung, dass den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag die ***F*** entrichten müsse. Als Bemessungsgrundlage wurde der Aufwandsersatz an die zuweisende Gemeinde Wien herangezogen.

Infolge dieser Vorschreibung der Dienstgeberbeiträge an die ***F*** **beantragte die Bf** ab dem Jahr 2010 - für die der ausgegliederten Gesellschaft zugewiesenen Bediensteten - die Festsetzung des bereits entrichteten Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die im Spruch angeführten Zeiträume mit Null, da sich die Selbstberechnung als nicht richtig erwiesen habe, und die Rückzahlung des daraus entstehenden Guthabens.

Über diese **Anträge** wurde seitens der Finanzbehörde **abweisend entschieden**, weil der Bf, der Personalstelle der ***F***, hinsichtlich der Dienstgeberbeitragspflicht auf Grund der Sondervorschrift des § 85 Abs 1 Satz 2 EStG 1988 steuerlich Rechtssubjektivität als Arbeitgeber zukäme. Steuerlicher Arbeitgeber der der ***F*** zugewiesenen Bediensteten sei daher die Bf. Für die Bf sei auch eine eigene Steuernummer vergeben worden. Die zugewiesenen Bediensteten seien unverändert Dienstnehmer der Gemeinde Wien geblieben. Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes trete nach Zuweisung von Bediensteten an die ausgegliederten Gesellschaften an der Arbeitgeberstellung der Körperschaft öffentlichen Rechts keine Änderung ein. Den ausgegliederten Rechtsträger treffe daher hinsichtlich der ihm zugewiesenen Beamten und Vertragsbediensteten keine Verpflichtung zur Entrichtung von Dienstgeberbeiträgen (vgl VwGH 28.3.2012, 2008/13/0092; VwGH 29.4.2015, 2012/13/0099 und Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes, BFG 15.10.2015, RV/7102356/2013).

Die Überlassung der zugewiesenen Bediensteten stelle eine Tätigkeit im Sinne des § 1 GewO dar. Gemäß § 2 Abs 2 WKG zählten zu den Mitgliedern der Wirtschaftskammer jedenfalls Unternehmungen, die der Gewerbeordnung unterliegen. Diese Unternehmungen müssten nach § 2 Abs 4 WKG nicht mit der Absicht betrieben werden, einen Ertrag oder sonstigen Gewinn oder wirtschaftlichen Vorteil zu erzielen. Die Arbeitskräfte seien regelmäßig und selbständig überlassen worden, die Überlassung sei daher gewerbsmäßig erfolgt. § 1 GewO begründe daher kraft Gesetz die Mitgliedschaft der Personalstelle der Gemeinde Wien in der Wirtschaftskammer.

Die Frage der Mitgliedschaft in der Kammer stelle eine Vorfrage nach § 116 BAO dar und müsse allenfalls in einem gesonderten Verfahren geklärt werden.

Gegen diese Bescheide wurde von der Bf **Beschwerde** eingebracht. Die Bf führte darin aus, dass es der Bf an der gewerbsmäßigen Ausübung ihrer Tätigkeit mangle, da die Bf nicht am

Markt auftrete. Dieses Marktauftreten sei ein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal der Gewerbsmäßigkeit. Die Bf könne und dürfe die Bediensteten nach Zuweisungsgesetz nur den ausgegliederten Gesellschaften überlassen, es erfolge somit keine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr.

Es sei auch kein wirtschaftlicher Vorteil aus der Zuweisung für die Gemeinde Wien gegeben. Die Entgeltlichkeit der Zuweisung sei nicht zwingend mit Ertragsabsicht verbunden. Ertragsabsicht liege nicht vor, wenn durch das Entgelt nur die Unkosten gedeckt werden sollten. Über den Aufwandsersatz hinausgehende Leistungen durch die ausgegliederten Gesellschaften an die Gemeinde Wien seien im Wiener Zuweisungsgesetz nicht vorgesehen. Da nur die Kosten ersetzt würden, liege eine Ertragsabsicht der Bf nicht vor.

Regelmäßigkeit sei gegeben, wenn die Tätigkeit auf eine planmäßige Wiederholung ausgerichtet ist. Bei der Zuweisung der Bediensteten an die ausgegliederten Gesellschaften handle es sich jedoch um einen einmaligen Rechtsakt und keine laufend erfolgende Tätigkeit.

Die Bf handle auch nicht selbständig, da die Zuweisung auf Grundlage des Wiener Zuweisungsgesetz erfolgt sei und nicht auf Grundlage einer unternehmerischen Entscheidung der Bf. Da der Bf der gesamte Aktivitäts- und Pensionsaufwand für die zugewiesenen Bediensteten zu ersetzen sei, bestehe für die Bf hier auch kein Unternehmerrisiko. Eine Selbständigkeit im Sinne der GewO sei für die Bf daher nicht gegeben. Im Übrigen habe das Bundesfinanzgericht in seiner Entscheidung (BFG vom 1.10.2015, RV/7102356/2013) ausgeführt, dass laut Auskunft der Wirtschaftskammer die Gemeinde Wien im Rahmen der Magistratsdirektion Personalstelle Wiener Stadtwerke nicht Mitglied der Wirtschaftskammer sei.

Es werde daher beantragt, den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entsprechend den angeführten Anträgen mit Null festzusetzen und die bisher gebuchten Beträge gutzuschreiben. Zudem werde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mittels **Beschwerdevorentscheidung** ab. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die zugewiesenen Bediensteten von der Bf in Form eines Betriebes gewerblicher Art „Personalgestellung“ der ausgegliederten Gesellschaft zur Verfügung gestellt würden. Im Erkenntnis (VwGH 25.1.2010, 2007/15/0101) habe der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass es sich bei solch einer Personalgestellung um einen Betrieb gewerblicher Art handle. Dieser Betrieb gewerblicher Art begründe somit die Mitgliedschaft der Gemeinde Wien in der Wirtschaftskammer. Die Wirtschaftskammer habe diese Mitgliedschaft mit Schreiben vom 21.6.2018 rückwirkend zum 1.7.1999 bestätigt. Auf Grund dieser Bestätigung der Wirtschaftskammer sei auf das Vorbringen zur Gewerbsmäßigkeit nicht näher einzugehen gewesen. Somit erfolgte die Berechnung und Abfuhr des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zu Recht.

Die Bf beantragte die **Vorlage der Beschwerde** zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht. Nach Ansicht der Bf sei die Rechtsansicht des Finanzamtes nicht zutreffend. Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, das das Finanzamt zur Begründung heranziehe, sei zum Kommunalsteuergesetz ergangen und nicht zum Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG). Es enthalte somit keine Aussagen zum Begriff des Betriebes iSd FLAG. Da für das Vorliegen eines Betriebes iSd FLAG nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes Vermögenswerte wesentlich seien, liege kein Betrieb iSd FLAG vor. Weiters habe der Verwaltungsgerichtshof festgestellt (VwGH 23.10.2013, 2009/13/0160), dass im Ersatz der Kosten für die zugewiesenen Bediensteten kein Betrieb iSd FLAG zu erblicken sei.

Zur Bestätigung der Handelskammer werde angemerkt, dass bereits die Rechtsqualität dieses Schreibens unklar sei und die Bf daher die Erlassung eines Bescheides mit Schreiben vom 26.7.2018 beantragt habe.

Es werde daher beantragt, den bekämpften Bescheid aufzuheben, den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit Null festzusetzen und die bisher gebuchten Beträge gutzuschreiben.

Das Finanzamt legte die Beschwerde vor und beantragte, die Beschwerde abzuweisen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Personalstelle der Gemeinde Wien, die *****Bf1*** GmbH**, hat auf der Grundlage des Wiener Zuweisungsgesetzes der ausgegliederten Gesellschaft *****F***** das Personal zur Verfügung gestellt.

Die Gemeinde Wien hat weiter die Kosten für die aktiv Beschäftigten und den Pensionsaufwand für diese Bediensteten getragen. Diese Kosten wurden der Bf von der ausgegliederten Gesellschaft, der *****F*****, ersetzt.

Die Bf hat in den Jahren 2010 bis 2015 laufend den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag selbst berechnet und abgeführt.

Die Bf hat fristgerecht (jeweils im Jänner des Folgejahres) Anträge auf Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag mit Null eingebracht, weil sich die Selbstberechnung im Lichte der zwischenzeitig ergangenen Judikatur im Zusammenhang mit den ausgegliederten Gesellschaften als nicht richtig erwiesen habe.

Das Finanzamt hat diese Anträge abgewiesen und von einer bescheidmäßigen Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag Abstand genommen.

Das Landesverwaltungsgericht Wien hat mit Erkenntnis (VWG vom 4.11.2020, GZ VGW-162/006/2548/2019-4) der Beschwerde der Magistratsdirektion der Stadt Wien zur Frage von Art und Ausmaß der Umlagepflicht für die Überlassung von Arbeitskräften Folge gegeben. In diesem Erkenntnis hat das Verwaltungsgericht Wien ausgesprochen, dass die Voraussetzungen des § 1 GewO, welche ausschlaggebend für die Kammerzugehörigkeit sind, im Verhältnis der Bf zu den ausgegliederten Gesellschaften nicht erfüllt sind und eine gewerbsmäßige Tätigkeit der Gemeinde Wien somit nicht gegeben ist. Daher besteht im Ergebnis keine Verpflichtung zur Leistung der Grundumlage.

Diese Entscheidung des Verwaltungsgerichtes Wien erwuchs in Rechtskraft.

2. Beweiswürdigung

Diese Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind aus dem Akt auch nicht ersichtlich. Das Bundesfinanzgericht durfte diesen Sachverhalt daher gemäß [§ 167 Abs 2 BAO](#) als erwiesen annehmen und seiner Entscheidung zu Grunde legen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Rechtliche Grundlagen:

Nach rechtskräftiger Beendigung des Verfahrens, das Anlass zur Aussetzung gemäß [§ 271 Abs 1 BAO](#) gegeben hat, ist das ausgesetzte Beschwerdeverfahren von Amts wegen fortzusetzen ([§ 271 Abs 2 BAO](#)).

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, wird durch [§ 122 Abs 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 \(WKG\)](#) normiert.

Nach [§ 122 Abs 7 WKG](#) können die Landeskammern zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag).

[§ 201 BAO](#) idgF. normiert:

"(1) Ordnen die Abgaben-vorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs 2 und muss nach Maßgabe des Abs 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige

Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

- 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*
- 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*
- 3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,*
- 4. (aufgehoben durch BGBl I 2009/20),*
- 5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.*

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

- 1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist;*
- 2. (aufgehoben durch BGBl I 2013/70);*
- 3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegenwürden.*

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen."

[§ 201 BAO](#) idgF. ist gemäß [§ 323 Abs. 11 BAO](#) erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31.12.2002 entsteht.

Rechtliche Würdigung:

Wie dem ausdrücklichen Wortlaut der Bestimmung zum Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entnommen werden kann, richtet sich diese Bestimmung an Kammermitglieder.

Diese Frage der Mitgliedschaft wurde in einem eigenen Verfahren geklärt. Dass die Bf kein Kammermitglied ist, wurde als Vorfrage vom Verwaltungsgericht Wien entschieden und erwuchs in Rechtskraft. Die Vorfrage ist damit geklärt.

Das ausgesetzte Verfahren wird somit von Amts wegen gemäß [§ 271 BAO](#) fortgesetzt.

Dass das Verwaltungsgericht Wien dabei über die Jahre 2014 bis 2018 abgesprochen hat, steht der Zugrundelegung dieser Entscheidung auch für die Jahre 2010 bis 2013 nicht entgegen, da die Sachlage für den gesamten Zeitraum 2010 bis 2015 unverändert blieb.

Da die Bf, die Personalstelle der Gemeinde Wien, im vorliegenden Fall für die ***F***, somit kein Kammermitglied ist, entsteht für sie auch keine Verpflichtung zur Entrichtung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag.

Damit hat sich die Selbstberechnung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag durch die Bf als nicht richtig erwiesen. Die Anträge auf Festsetzung wurden fristgerecht innerhalb eines Jahres ab Selbstberechnung eingebracht. Die Festsetzung durch Abgabenbescheid kann daher gemäß [§ 201 Abs 2 BAO](#) erfolgen.

Hinsichtlich Ausübung des Ermessens ist der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit zu geben.

Den Anträgen der Bf wäre daher Folge zu geben gewesen und der Dienstgeberbeitrag mittels Bescheid mit Null festzusetzen gewesen.

Der Beschwerde war daher Folge zu geben und den Anträgen auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages mit Null für die Jahre 2010 bis 2015 zu entsprechen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Die Rechtsfrage der Kammermitgliedschaft der Personalstelle der Gemeinde Wien für die ausgegliederten Gesellschaften wurde durch eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtes Wien vom 4.11.2020, GZ VGW-162/006/2548/2019-4 geklärt. Diese Entscheidung erwuchs in Rechtskraft. Das Bundesfinanzgericht durfte diese Beantwortung der Vorfrage daher seiner Entscheidung zugrunde legen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag nicht mehr vor. Aus diesem Grunde wurde die Revision für unzulässig erklärt.

Wien, am 23. März 2021