

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** 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 07.1999-12.2015 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert:

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen wird

für Juli 1999 bis Dezember 2002,

für jeweils Jänner 2003, Februar 2003, März 2003, April 2003, Mai 2003, Juni 2003, Juli 2003, August 2003, September 2003, Oktober 2003, November 2003, Dezember 2003,

für das Jahr 2004,

für das Jahr 2005,

für das Jahr 2006,

für das Jahr 2007,

für das Jahr 2008,

für das Jahr 2009,

für das Jahr 2010

für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2011,

für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2012,

für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2013,

für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2014,

für den Zeitraum Jänner bis Dezember 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

1. Verfahren vor der belangten Behörde:

Die Beschwerdeführerin ***Bf1*** (in der Folge als Bf bezeichnet) stellte insgesamt 25 Anträge auf Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) mit 0,00 €, die wie im Folgenden dargestellt begründet worden sind:

Die Bf stellte 12 Anträge auf Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag mit Null für den Zeitraum Jänner 2003 bis Dezember 2003

am 12.2.2003 jeweils für Jänner und Februar 2003,

am 14.4.2003 für März 2003,

am 13.5.2003 für April 2003,

am 12.6.2003 für Mai 2003,

am 8.7.2003 für Juni 2003,

am 13.8.2003 für Juli 2003,

am 11.9.2003 für August 2003,

am 14.10.2003 für September 2003,

am 11.11.2003 für Oktober 2003,

am 11.12.2003 für November 2003 und

am 13.1.2004 für Dezember 2003.

Begründet wurden diese Anträge von der Bf insb. damit, dass nach Ansicht der Bf keine Pflicht zur Abfuhr des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bestünde.

Auf der Grundlage des Bundesgesetzes über Maßnahmen anlässlich der Ausgliederung der ABC Werke (BGBl I 1999/68) sei deren Vermögen als Unternehmung der Stadt ABC auf die ABC Holding AG, die ABC Strom, die ABC Gas, die ABC GmbH der Bf, die ABC Bestattung und die ABC Werke Beteiligungsmanagement GmbH übertragen worden. Gemäß § 3 Abs. 1 leg. cit. handle es sich bei diesen Vorgängen um solche mit Gesamtrechtsnachfolge.

Die Einbringungsverträge enthielten indes ausdrücklich eine Klausel, wonach die dienstrechtlichen Verhältnisse der Bediensteten der Gemeinde ABC, die aufgrund eines in einem öffentlich-rechtlichen oder durch Vertrag begründeten Dienstverhältnis zur Gemeinde ABC in den Betrieben tätig seien, nicht übergingen. Gleiches gelte für bestehende Lehrverhältnisse sowie die Pensionsansprüche bzw. Anwartschaften der aktiven und pensionierten Bediensteten. Die Rechtsfolgen für diese Bediensteten seien im ABC Zuweisungsgesetz (LGBI 1999/17) geregelt. Demnach würden die Bediensteten, die im Zeitpunkt der Betriebsaufnahme der oa. (ausgegliederten) Gesellschaften in einem öffentlich-rechtlichen oder durch Vertrag begründeten Dienstverhältnis zur Gemeinde ABC beschäftigt seien, diesen Gesellschaften zur Dienstleistung zugewiesen. Weiters bestimme dieses Gesetz ausdrücklich, dass durch die Zuweisung in der dienst-, besoldungs- und pensionsrechtlichen Stellung keine Änderung eintrete (§ 1 Abs. 4). Betont wurde auch, dass in die öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Dienstverhältnisse durch die Ausgliederung/ Zuweisung nicht eingegriffen worden sei. Sämtliche Rechte und Pflichten als Dienstbehörde gegenüber den zugewiesenen Beamten und als Dienstgeber gegenüber den Vertragsbediensteten würden dem Magistrat obliegen. Im Bereich der Direktion sei dafür eine Dienststelle einzurichten, deren Leiter das zur Besorgung von Personalangelegenheiten berufene Vorstandsmitglied der ABC Holding AG sein solle. Der Leiter der Dienststelle sei in Besorgung dieser Aufgaben gegenüber der Direktion weisungsgebunden.

Dieser Dienststelle sei von den jeweiligen (ausgegliederten) Gesellschaften, die die zugewiesenen Bediensteten erhielten, der gesamte anfallende Aufwand (Aktivitätsaufwand, Aufwand für Pensionszahlungen, Personalverrechnungsaufwand [§ 3 Abs. 3]) zu ersetzen. Diese Ersatzverpflichtung bedeute aber, dass weiterhin die Gemeinde ABC die Gehälter etc. zu leisten habe, allerdings müsse der aufgewendete Betrag seitens der (ausgegliederten) Unternehmen refundiert werden. Neben den bestehenden Dienstverhältnissen gelte diese Regelung auch für Bedienstete der Gemeinde ABC, die in einem Übergangszeitraum von zwei Jahren ab der Betriebsaufnahme für eine Tätigkeit in den (ausgegliederten) Gesellschaften aufgenommen würden. Jedenfalls nach Ablauf dieses Zeitraumes aufgenommene Dienstnehmer unterlägen nicht den dargestellten gesetzlichen Bestimmungen, sondern den allgemeinen arbeitsrechtlichen Bestimmungen. Die genannten Maßnahmen seien auf Basis der am 31. Mai 1999 abgeschlossenen Einbringungsverträge mit

Wirkung für die Bediensteten auf die Betriebsaufnahme der (ausgegliederten) Gesellschaften, sohin mit 1. Juli 1999, erfolgt.

Bezug genommen wurde weiters auf § 122 Abs 7 WirtschaftskammerG, demzufolge die Landeskammern zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage (Kammerumlage II) zu entrichten haben, welche jeweils von der Summe der in seiner Unternehmung nach § 2 WKG anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen sei.

Die Gesellschaften, denen auf Grund dieser gesetzlichen Regelungen Mitarbeiter zur Dienstleistung zugewiesen würden, seien - zumindest in Teilbereichen - Handelskammermitglieder. Die Umlagepflicht nach § 122 Abs 7 WKG stelle jedoch nicht (nur) auf die Mitgliedschaft als solche, sondern auf die in der Unternehmung anfallenden Arbeitslöhne ab. Im Zeitraum zwischen 1. Juli 1999 und 30. Juni 2001 wären (mit geringen Ausnahmen (zB Lehrlinge)) in den genannten Unternehmen lediglich Bedienstete der Stadt ABC (Beamte und Vertragsbedienstete) tätig gewesen, die den einzelnen Gesellschaften zur Dienstleistung zugewiesen waren. Seit 1. Juli 2001 wären einige Dienstnehmer von den Gesellschaften angestellt, der weitaus überwiegende Teil sei jedoch weiterhin im Rahmen der Zuweisung bei den Gesellschaften tätig. Die Gemeinde ABC als Dienstgeber und dementsprechend bezugsauszahlende Stelle sei jedoch nicht Handelskammermitglied.

Daher würden bei den Gesellschaften, denen die Mitarbeiter zugewiesen wurden, für die zugewiesenen Bediensteten der Stadt ABC keine Arbeitslöhne anfallen, da die genannten Unternehmen nicht Dienstgeber der zugewiesenen Beamten seien. Die im ABC Zuweisungsgesetz normierte Refundierungspflicht ändere nichts daran, dass es sich bei der Refundierungszahlung an die Gemeinde ABC nicht um Arbeitslohn an unternehmenseigene Dienstnehmer handle.

Es bestehe daher nach Ansicht der Bf weder für die Gesellschaften, denen Dienstnehmer zugewiesen wurden, noch für die Gemeinde ABC, mit der die Dienstverhältnisse bestehen und die auch die entsprechenden Arbeitslöhne auszahlt, insoweit eine Pflicht zur Abfuhr der Kammerumlage II.

Diesem Auslegungsergebnis entspreche auch die Bestimmung des § 3 Abs 4 des Bundesgesetzes über Maßnahmen anlässlich der Ausgliederung der ABC Werke (BGBl I 1999/68), die ausdrücklich vorsehe, dass nur das Kommunalsteuergesetz 1993 Personen, die gemäß den §§ 1 und 2 ABC Werke – Zuweisungsgesetz zur Dienstleistung zugewiesen werden, als Dienstnehmer der kostenersatzleistenden Gesellschaft gelten würden. Diese Bestimmung wäre erforderlich gewesen, um die Kommunalsteuerpflicht auch hinsichtlich der zugewiesenen Personen für die Gesellschaften zu begründen, die ansonsten mangels Dienstnehmereigenschaft nicht gegeben wäre. Da eine solche Bestimmung betreffend die Handelskammerumlage im Gesetz nicht zu finden sei, bestünde hinsichtlich der Arbeitslöhne der auf Grund der oben dargestellten gesetzlichen Bestimmungen zugewiesenen Bediensteten

der Gemeinde ABC insoweit keine Verpflichtung zur Abfuhr der Kammerumlage II gem § 122 Abs 7 WKG.

Gemäß § 201 BAO habe die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe durch Abgabenbescheid zu erfolgen, wenn sich die Selbstberechnung einer Abgabe als nicht richtig erweist. Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zähle zu den von § 201 BAO erfassten Selbstberechnungsabgaben (zitiert wird *Stoll*, Kommentar zur BAO, 1. lit b zu § 201). Da im vorliegenden Fall nach Ansicht der Bf für jene Bediensteten der Gemeinde ABC, die der ABC Holding AG, ABC Strom, ABC Gas (nunmehr ABC ENERGIE Gasnetz GmbH), ABC GmbH der Bf und der ABC Bestattung auf Grund des ABC Zuweisungsgesetzes (LGBI 1999/17) zur Dienstleistung zugewiesen wurden, keine Pflicht zur Entrichtung der Kammerumlage II bestehe, sei die Selbstberechnung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für Dezember 2003 unrichtig.

Die Bf wies auch auf die Richtlinien zur Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben (§ 201 BAO) vom 3.2.2003, Z 05 2001/I-IV/5/02, die ausführen würden, dass § 201 BAO auch für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gem § 122 Abs 7 WKG gelte und dass eine bescheidmäßige Festsetzung in Form eines Feststellungsbescheides (über die Selbstbemessungsabgabe) auf Antrag des Abgabepflichtigen zu erlassen sei, wenn dieser Bescheid ein notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverteidigung ist. Weiters würden die Richtlinien ausführen, dass ein solcher Antrag, zB, in Betracht komme, wenn der Abgabepflichtige eine für die Abgabenhöhe bedeutsame Abgabenvorschrift für verfassungswidrig halte und einen Bescheid zur Anfechtung beim VfGH begehrt.

Die Bf stellte desweiteren einen **Antrag auf Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag mit Null für den Zeitraum Juli 1999 bis Dezember 2002 am 16. Dezember 2004**. Begründet wird dieser Antrag von der Bf folgendermaßen:

Auf der Grundlage des Bundesgesetzes über Maßnahmen anlässlich der Ausgliederung der ABC Werke (BGBl I 1999/68) sei das Vermögen der ABC Werke als Unternehmung der Stadt ABC auf die ABC Holding AG, dieABC Strom, die ABC Gas (nunmehr ABC ENERGIE Gasnetz GmbH), die ABC GmbH der Bf, die ABC Bestattung und die ABC Beteiligungsmanagement GmbH übertragen worden. Gemäß § 3 Abs. 1 leg. cit. handle es sich bei diesen Vorgängen um solche mit Gesamtrechtsnachfolge.

Die Einbringungsverträge enthielten indes ausdrücklich eine Klausel, wonach die dienstrechtlichen Verhältnisse der Bediensteten der Gemeinde ABC, die aufgrund eines in einem öffentlich-rechtlichen oder durch Vertrag begründeten Dienstverhältnis zur Gemeinde ABC in den Betrieben tätig seien, nicht übergingen. Gleiches gelte für bestehende Lehrverhältnisse sowie die Pensionsansprüche bzw. Anwartschaften der aktiven und pensionierten Bediensteten. Die Rechtsfolgen für diese Bediensteten seien imABC Zuweisungsgesetz (LGBI 1999/17) geregelt. Demnach würden die Bediensteten, die im

Zeitpunkt der Betriebsaufnahme der oa. (ausgegliederten) Gesellschaften in einem öffentlich-rechtlichen oder durch Vertrag begründeten Dienstverhältnis zur Gemeinde ABC beschäftigt seien, diesen Gesellschaften zur Dienstleistung zugewiesen.

Weiters bestimme dieses Gesetz ausdrücklich, dass durch die Zuweisung in der dienst-, besoldungs- und pensionsrechtlichen Stellung keine Änderung eintrete (§ 1 Abs. 4). Betont wurde auch, dass in die öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Dienstverhältnisse durch die Ausgliederung/ Zuweisung nicht eingegriffen worden sei. Sämtliche Rechte und Pflichten als Dienstbehörde gegenüber den zugewiesenen Beamten und als Dienstgeber gegenüber den Vertragsbediensteten würden dem Magistrat obliegen. Im Bereich der Direktion sei dafür eine Dienststelle einzurichten, deren Leiter das zur Besorgung von Personalangelegenheiten⁰ berufene Vorstandsmitglied der ABC Holding AG sein solle. Der Leiter der Dienststelle sei in Besorgung dieser Aufgaben gegenüber der Direktion weisungsgebunden.

Dieser Dienststelle sei von den jeweiligen (ausgegliederten) Gesellschaften, die die zugewiesenen Bediensteten erhielten, der gesamte anfallende Aufwand (Aktivitätsaufwand, Aufwand für Pensionszahlungen, Personalverrechnungsaufwand [§ 3 Abs. 3]) zu ersetzen. Diese Ersatzverpflichtung bedeute aber, dass weiterhin die Gemeinde ABC die Gehälter etc. zu leisten habe, allerdings müsse der aufgewendete Betrag seitens der (ausgegliederten) Unternehmen refundiert werden. Neben den bestehenden Dienstverhältnissen gelte diese Regelung auch für Bedienstete der Gemeinde ABC, die in einem Übergangszeitraum von zwei Jahren ab der Betriebsaufnahme für eine Tätigkeit in den (ausgegliederten) Gesellschaften aufgenommen würden. Jedenfalls nach Ablauf dieses Zeitraumes aufgenommene Dienstnehmer unterlägen nicht den dargestellten gesetzlichen Bestimmungen, sondern den allgemeinen arbeitsrechtlichen Bestimmungen. Die genannten Maßnahmen seien auf Basis der am 31. Mai 1999 abgeschlossenen Einbringungsverträge mit Wirkung für die Bediensteten auf die Betriebsaufnahme der (ausgegliederten) Gesellschaften, sohin mit 1. Juli 1999, erfolgt.

Die relevanten Bestimmungen des Familienlastenausgleichsgesetzes stellten sich wie folgt dar: Gemäß § 42 Abs. 1 lit. a FLAG seien von der Leistung des Dienstgeberbeitrages der Bund, die Länder und die Gemeinden mit Ausnahme der von diesen Gebietskörperschaften verwalteten Betriebe, Unternehmungen, Anstalten, Stiftungen und Fonds befreit; die Gemeinden jedoch nur dann, wenn ihre Einwohnerzahl 2.000 übersteige. Aus den genannten gesetzlichen Bestimmungen ergebe ich unzweifelhaft, dass es sich bei den den Unternehmungen zugewiesenen Beamten um Bedienstete der Gemeinde ABC handle. Aus diesem Grund sei auch für die Abfuhr von Lohnsteuer und DB eine eigene Steuernummer der Direktion verwendet. Daher sei die Gemeinde ABC auch als steuerrechtlicher Arbeitgeber anzusehen.

Bezüglich des Begriffs des Dienstverhältnisses verweise § 41 Abs. 2 FLAG auf § 47 Abs. 2 EStG. Nach dieser Bestimmung liege ein Dienstverhältnis vor, wenn ein Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schulde. Arbeitskraft werde nach § 47 Abs. 2 EStG dann geschuldet, wenn einerseits eine Weisungsgebundenheit bestehe und andererseits die

Eingliederung im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers gegeben sei. Die Weisungsgebundenheit bestehe weiterhin gegenüber der GemeindeABC, da für den Bereich der zugewiesenen Bediensteten auf Grund des § 3 des ABC Zuweisungsgesetzes eine eigene Dienststelle in der Direktion einzurichten sei, der die Wahrnehmung der Rechte und Pflichten als Dienstbehörde gegenüber den zugewiesenen Bediensteten obliege. Da die Weisungsgebundenheit - wie bereits ausgeführt - weiterhin gegenüber der Gemeinde ABC gegeben sei, könne kein Dienstverhältnis iSd § 47 zu den betroffenen (ausgegliederten) Unternehmen bestehen. Nach Doralt, Kommentar zum EStG, Rz 8 zu §47, richte sich die steuerliche Arbeitgeberereignis auch insbesondere danach, wer über die Höhe der Bezüge entscheide, wer das Risiko für eine Lohnzahlung im Nichtleistungsfall trage, wem gegenüber Abfertigungs- und Pensionsansprüche erwachsen würden, wer über das Urlaubsausmaß entscheide, wer den Arbeitnehmer nach Ablauf der Entsendezeit behalte, wer das Recht habe, den Arbeitnehmer zu kündigen bzw. zu entlassen und wer die Sozialversicherungsbeiträge des Arbeitnehmers schulde. Zitiert wurde in diesem Zusammenhang *Ludwig*, *ecolex* 1994, 421 sowie die Rz 924 der LStR, wobei (im Sinne eines beweglichen Systems) auf das Überwiegen und den Gesamteindruck abzustellen sei (*Ludwig*, *ecolex* 1994, 421). Eine Bewertung in diesem Sinne ergebe auch in steuerlicher Sicht, dass die Gemeinde ABC der Arbeitgeber der zugewiesenen Bediensteten sei. Die Zuweisung ändere nichts am Status der zugewiesenen Bediensteten. Die Gemeinde sei und bleibe Dienstgeber der Bediensteten. Die Bediensteten stünden weder in einem privatrechtlichen noch in einem öffentlichrechtlichen Verhältnis zu den (ausgegliederten) Unternehmen. Die Höhe der Bezüge sei gesetzlich vorgegeben, Pensionsansprüche bestünden nur gegenüber der Gemeinde ABC. Auch die Entlassung der Bediensteten könne nur durch die Gemeinde, vertreten durch die Dienststelle der Direktion, ausgesprochen werden. Ebenso würden die Sozialversicherungsbelange der Gemeinde ABC obliegen. Anders als in der Vergangenheit praktiziert, sei die Bf nunmehr der Ansicht, dass die Gemeinde ABC nach § 42 Abs. 1 FLAG von der Leistung des Dienstgeberbeitrages befreit sei. Weder die nach dem ABC Zuweisungsgesetz einzurichtende Dienststelle, noch die oa. (ausgegliederten) Unternehmen selbst würden einem Unternehmen iSd § 42 Abs. 1 FLAG entsprechen. Auch würden die oa. (ausgegliederten) Unternehmen nicht von der Gemeinde ABC verwaltet. Damit ergäbe sich, dass die Gemeinde ABC, vertreten durch die bei der Direktion angesiedelte Dienststelle, hinsichtlich der zugewiesenen Bediensteten als Selbstträger iSd § 46 FLAG zur direkten Zahlung der Familienbeihilfe verpflichtet sei und der Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds nicht zu entrichten sei. Gemäß § 201 BAO habe die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe durch Abgabenbescheid ua. dann zu erfolgen, wenn sich die Selbstberechnung einer Abgabe als nicht richtig erweise. Der Dienstgeberbeitrag zähle zu den von § 201 BAO erfassten Selbstberechnungsabgaben (vgl. *Stoll*, Kommentar zur BAO, 1. lit b zu § 201; *Ritz*, Kommentar zur BAO, Rz 3 zu § 201; Richtlinien zur Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben). Da im vorliegenden Fall für jene Bediensteten der Gemeinde ABC, die der ABC GmbH der Bf auf Grund des ABC Zuweisungsgesetzes (LGBI 1999/17) zur Dienstleistung zugewiesen worden seien, keine Pflicht

zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages bestehe, sei die Selbstberechnung des Dienstgeberbeitrages (für den Zeitraum 07/1999 bis 12/2002) unrichtig. Nach *Ritz*, Kommentar zur BAO, Rz 4 zu § 201, liege die Erlassung solcher Festsetzungsbescheide nicht im Ermessen der Behörde. Werde der Abgabenbehörde die Unrichtigkeit der Selbstbemessung bekannt, so sei sie verpflichtet, einen solchen Bescheid zu erlassen. Weiters seien nach der Judikatur des VwGH bei Selbstbemessungsabgaben Bescheide bei Meinungsverschiedenheiten über die Richtigkeit der Selbstbemessungsabgabe zu erlassen (siehe *Ritz*, Rz 5 zu § 201; vgl. auch VwGH 25.06.1990, 89/15/0108); ein hierauf gerichtetes Anbringen der Partei unterliege ebenfalls der Entscheidungspflicht.

Im Wesentlichen ebenso wurden die weiteren verfahrensgegenständlichen Anträge der Bf begründet:

vom 10. Jänner 2005 auf Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Kalenderjahr 2004 mit Null;

vom 4. Jänner 2006 auf Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Kalenderjahr 2005 mit Null;

vom 9. Jänner 2007 auf Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Kalenderjahr 2006 mit Null;

vom 10. Jänner 2008 auf Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Kalenderjahr 2007 mit Null;

vom 12. Jänner 2009 auf Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Kalenderjahr 2008 mit Null.

In den diese Kalenderjahre betreffenden Anträgen hat die Bf (abschließend) auch noch ausgeführt:

Nach den Richtlinien zur Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben (§ 201 BAO) vom 03.02.2003, Z 05 2001/1-IV/5/02, sei eine bescheidmäßige Festsetzung in Form eines Feststellungsbescheides (über die Selbstberechnungsabgabe) auf Antrag eines Abgabepflichtigen zu erlassen, wenn dieser Bescheid ein notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverteidigung sei. Die Richtlinien führten weiters aus, dass ein solcher Antrag zB dann in Betracht komme, wenn der Abgabepflichtige eine für die Abgabenhöhe bedeutsame Abgabenvorschrift für verfassungswidrig halte und einen Bescheid zur Anfechtung beim VfGH begehre.

Die Anträge

vom 13. Jänner 2009 (eigentlich 2010, offensichtlicher Tippfehler 2009) für das Kalenderjahr 2009,

vom 11. Jänner 2011 für das Kalenderjahr 2010,

vom 18. Jänner 2012 für das Kalenderjahr 2011,

vom 10. Jänner 2013 für das Kalenderjahr 2012,

vom 13. Jänner 2014 für das Kalenderjahr 2013 und

vom 13. Jänner 2015 für das Kalenderjahr 2014 jeweils auf Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag mit Null werden im Wesentlichen wortgleich begründet, es wird hier lediglich nicht mehr auf die Befreiungsbestimmung des § 42 Abs. 1 lit. a FLAG hingewiesen und der sich daraus laut Bf ergebenden Konsequenz, dass es sich bei den den gegenständlichen Unternehmungen zugewiesenen Beamten unzweifelhaft um Bedienstete der Gemeinde ABC handle.

Der Antrag vom 14. Jänner 2016 für die Monate Jänner 2015 bis Dezember 2015 auf Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag mit Null wird hingegen folgendermaßen begründet:

Mit Erkenntnis vom 15. Oktober 2015, GZ RV/7102356/2013, betreffend den Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1/2003 bis 08/2003 an die ABC Holding AG habe das Bundesfinanzgericht entschieden, dass infolge der im ABC Werke Zuweisungsgesetz gesetzlich angeordneten Arbeitskräfteüberlassungen von den ABC auf ausgegliederte Rechtsträger wie die ABC Holding AG, ABC Strom, ABC Gas, ABC GmbH der Bf und ABC Bestattung an der Dienstgeberstellung der Gemeinde ABC keine Änderung eintrete.

Das Bundesfinanzgericht beziehe sich in seiner Entscheidung va auf das VwGH Erkenntnis vom 28.3.2012, ZI. 2008/13/0092, das zur Kommunalsteuer ergangen, aber auf die Verpflichtung zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages übertragbar sei, da hier ebenso an das Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG angeknüpft werde. Die ausgegliederten Gesellschaften treffe daher entsprechend der Entscheidung des Bundesfinanzgerichts vom 15. Oktober 2015 hinsichtlich der ihnen durch das ABC Werke Zuweisungsgesetz zugewiesenen Beamten und Vertragsbediensteten der ABC Werke keine Verpflichtung zur Entrichtung von Dienstgeberbeiträgen.

Da das Wirtschaftskammergesetz hinsichtlich der Bemessungsgrundlage des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag auf die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag im FLAG (DB) verweise, sei der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entsprechend dem Antrag in der Beschwerde festgesetzt worden.

Das Bundesfinanzgericht habe weiters entschieden, dass eine Revision im vorliegenden Fall nicht zulässig sei, da es sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung handle, da das Bundesfinanzgericht in der Frage, wer als Dienstgeber der zur Dienstleistung zugewiesenen

Beamten und Vertragsbediensteten der ABC Werke der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folge (vgl. VwGH 29.4.2015, ZI. 2012/13/0099).

Demnach sei nach dieser Rechtsprechung geklärt, dass die Zuweisung nach dem ABC Werke Zuweisungsgesetz keinen Wechsel der Arbeitgeberbereienschaft nach § 47 EStG und damit für Zwecke sowohl des Dienstgeberbeitrages zum FLAG als auch - daran anknüpfend - des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag nach WKG bewirke.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sei gemäß § 122 Abs 7 WKG nur von Kammermitgliedern zu entrichten. Die Gemeinde ABC sei aber kein Kammermitglied. Auch sei nach der Rechtsprechung des VwGH (vgl. zB VwGH 29.04.2015, ZI. 2012/13/0099, 23.10.2013, ZI. 2010/13/0090) im Zusammenhang mit der Dienstzuteilung von Beamten des Bundes an einen ausgegliederten Rechtsträger gegen Ersatz der Kosten für diese Bediensteten kein vom Bund verwalteter Betrieb im Sinne des § 42 Abs 1 lit a FLAG idF vor Art 7 Z 12 FAG 2008 zu erblicken, womit keine Dienstgeberbeitragspflicht des Bundes bestanden habe. Da das Wirtschaftskammergesetz hinsichtlich der Bemessungsgrundlage des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag auf die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag im FLAG (DB) verweise, könne daher auch keine Verpflichtung zur Entrichtung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bestehen.

Mit **Bescheid vom 27. März 2017** hat das Finanzamt die Anträge auf Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag mit Null die Zeiträume Juli 1999 bis Dezember 2002, Jänner bis Dezember 2003, das Jahr 2004, das Jahr 2005, das Jahr 2006, das Jahr 2007, das Jahr 2008, das Jahr 2009, das Jahr 2010, Jänner bis Dezember 2011, Jänner bis Dezember 2012, Jänner bis Dezember 2013, Jänner bis Dezember 2014 und Jänner bis Dezember 2015 als unbegründet abgewiesen mit folgender Begründung:

Der Personalstelle ABC Werke, die gemäß § 3 Abs 2 ABC Werke – Zuweisungsgesetz einzurichten war, käme aufgrund der Sondervorschrift des § 85 Abs 1 Satz 2 EStG steuerlich Rechtssubjektivität als Arbeitgeber zu (vgl. VwGH-Erk. v. 13.9.2006, 2002/13/0228). Die Personalstelle ABC Werke gelte als öffentliche Kasse, wobei dieser aus ho. Sicht für alle im Rahmen der Neustrukturierung der ABC Werke geschaffenen Unternehmen, die insbesondere im ABC Werke—Zuweisungsgesetz angeführt sind, steuerlich Rechtssubjektivität als Arbeitgeber für die den neu geschaffenen Unternehmen zur Dienstleistung zugewiesenen Bediensteten zukomme.

Steuerlicher Arbeitgeber der den Unternehmen, die aufgrund der Neustrukturierung der ABC Werke geschaffen wurden, zugewiesenen Bediensteten sei daher die Direktion der Stadt ABC, Personalstelle ABC Werke. Für jede ausgegliederte Gesellschaft bzw. von den ABC errichtete Gesellschaft, der Bedienstete zur Dienstleistung zugewiesen wurden, werde auch eine Steuernummer für die gemäß § 3 Abs. 2 ABC Werke-Zuweisungsgesetz einzurichtenden Personalstellen vergeben. Aus ho. Sicht war für jede von den ABC im Rahmen der

Ausgliederung errichtete Gesellschaft eine Personalstelle einzurichten (es würden daher mehrere Arbeitgeber vorliegen).

Weitere Ausführungen betreffen:

1. Arbeitgeberbereinschaft der Gemeinde ABC:

Mit dem ABC Werke — Zuweisungsgesetz (LGBI. Nr. 17/1999) seien Bedienstete der Gemeinde ABC bestimmten Tochtergesellschaften der Gemeinde ABC zur Dienstleistung zugewiesen worden. Gemäß § 1 Abs 4 ABC Werke — Zuweisungsgesetz trete durch diese Zuweisung keine Änderung in der dienst-, besoldungs- und pensionsrechtlichen Stellung der betroffenen Dienstnehmer ein. Diese blieben (unverändert) Dienstnehmer der Gemeinde ABC.

Als Dienstgeber hätte die Gemeinde ABC, in Form der ABC Personalstelle, (bis dato) monatlich die Bezüge der betroffenen Dienstnehmer abgerechnet und zahle diese unmittelbar an die Dienstnehmer aus. Alle in diesem Zusammenhang anfallenden Abgaben und Beiträge würden ebenfalls von der Gemeinde ABC als Arbeitgeberin der Dienstnehmer abgeführt.

Dies entspreche auch der ständigen Judikatur des VwGH, der in mehreren Erkenntnissen (vgl. VwGH vom 28. März 2012, 2008/13/0092 oder VwGH 29. April 2015, 2012/13/0099) judiziert hätte, dass im Fall einer gesetzlichen Zuweisung von Bundes-, Landes- oder

Gemeindebediensteten zur Dienstleistung an ausgegliederte Rechtsträger an der Arbeitgeberstellung der Körperschaft öffentlichen Rechts keine Änderung eintritt.

2. Mitgliedschaft der Gemeinde ABC mit ihren ABC Personalstelle bei der Wirtschaftskammer:

Gemäß § 2 Abs 1 WKG seien „Mitglieder alle physischen und juristischen Personen sowie sonstige Rechtsträger, die Unternehmungen des Gewerbes, des Handwerks, der Industrie, des Bergbaues, des Handels, des Geld-, Kredit— und Versicherungswesens, des Verkehrs, des Nachrichtenverkehrs, des Rundfunks, des Tourismus und der Freizeitwirtschaft sowie sonstiger Dienstleistungen rechtmäßig selbständig betreiben oder zu betreiben berechtigt sind“.

Gemäß § 2 Abs 2 WKG zählten zu den Mitgliedern „jedenfalls Unternehmungen, die der Gewerbeordnung unterliegen“. Gemäß § 2 Abs 4 WKG müssten „Unternehmungen im Sinne der Abs. 1 bis 3 nicht in der Absicht betrieben werden, einen Ertrag oder sonstigen wirtschaftlichen Vorteil zu erzielen“.

Die Überlassung von Arbeitskräften durch die ABC Personalstelle stelle aus den nachfolgend angeführten Gründen eine Tätigkeit iSd § 1 GewO dar und begründe somit kraft Gesetz gemäß § 2 WKG eine Mitgliedschaft der Gemeinde ABC (mit ihrer ABC Personalstelle) bei der Wirtschaftskammer:

Die Stadt ABC überlasse Personal an operativ tätige GmbHs (insb ABC Netz [ehemals ABC Strom], ABC GmbH der Bf und ABC Bestattung). § 1 Abs 2 Z1 AÜG sehe zwar eine Ausnahme bezüglich der Überlassung von Arbeitskräften durch Gebietskörperschaften vor; dies beziehe sich jedoch nur auf die arbeitsrechtlichen Bestimmungen derselben Norm, nicht aber auf die

berufsrechtlichen Vorschriften der GewO. Daher würden die Tätigkeiten der Stadt ABC der GewO unterliegen, soweit sie gewerbsmäßig erbracht würden. Dies liege vor, wenn die Überlassung der Arbeitskräfte selbständig, regelmäßig und „in der Absicht betrieben werde, einen Ertrag oder sonstigen wirtschaftlichen Vorteil zu erzielen, gleichgültig für welche Zwecke dieser bestimmt ist“ stattfinde (§ 1 Abs 2 GewO).

Im Jahr 1999 seien die ABC Werke aus der Gemeindeverwaltung ausgegliedert worden. Dabei hätten die Erläuterungen der Regierungsvorlage zum Bundesgesetz über Maßnahmen anlässlich der Ausgliederung der ABC Werke (BGBl I 68/1999) vorgesehen, dass „im Hinblick auf die Einbringung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge die Gewerbeberechtigungen nach Maßgabe des § 11 Abs. 4 bis 6 GewO 1994 auf die Rechtsnachfolger über[gehen]“ (ErläutRV 1570 BlgNR 20. GP 6). Der Bundesgesetzgeber sei daher von der Notwendigkeit der gewerblichen Abdeckung der Tätigkeiten ausgegangen.

Durch die neue Konstellation wären die Gewerbeberechtigungen für die operativen Tätigkeiten für die Stadt ABC nicht mehr erforderlich, neu hinzutrete jedoch die Tätigkeit der Überlassung der Arbeitskräfte an die neugeschaffenen juristischen Personen (zB ABC GmbH der Bf).

Die Stadt ABC unterliege dem Gebote der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit bei der Verwaltung (Art 119a Abs 2 B-VG), weshalb ihr grundsätzlich zu unterstellen sei, dass diese Umstrukturierungsmaßnahmen letztlich Einsparungen bewirken und dadurch ein „sonstiger wirtschaftlicher Vorteil“ vorliege, es genüge daher selbst ein „bloß mittelbare[r] wirtschaftliche[r] Vorteil“ (VwGH 2.10.1989, 88/04/0045), also de facto „jede wirtschaftlich positive Wirkung“ (Müller in *Ennöck/Raschauer/Wessely*, GewO [2015] § 1 Rz 9). Ein solcher wirtschaftlicher Vorteil durch eine solche Einsparung liege jedenfalls auf Grund folgender Überlegung vor: Wären die Beamten und die Vertragsbediensteten der Stadt ABC, die bisher schon in Bereich der ABC Werke tätig waren, nicht überlassen worden, so hätten diese von der Stadt ABC weiterbeschäftigt und bezahlt werden müssen. Selbst im Fall der Kündigung wären Kosten entstanden, wobei dies gegenüber Vertragsbediensteten nur nach Maßgabe von § 42f VBO 1995 und bei den Beamten weitgehend unmöglich gewesen wäre (vgl insb 572 D01994). So aber würden diese Arbeitskräfte weiter bei den neu gegründeten Gesellschaften eingesetzt, die ihrerseits ohnedies einschlägig bewandertes Personal benötigen würden. Da auch die Merkmale der Selbständigkeit und Regelmäßigkeit bei dieser Überlassung der Arbeitskräfte unzweifelhaft vorliegen würden, erfolge diese Überlassung von Arbeitskräften gewerbsmäßig.

Die Frage der Mitgliedschaft und damit der Umlagepflicht dem Grunde nach stelle eine Vorfrage iSd § 116 BAO dar, die allenfalls in einem gesonderten Verfahren gemäß § 122 Abs 10 iVm § 128 WKG zu klären sei. Dieses Verfahren komme jedoch erst dann zum Tragen, wenn die nunmehr ergehenden Bescheide in diesem Punkt angefochten würden. Zur Durchführung des Verfahrens würde das Beschwerdeverfahren in diesem Fall zu unterbrechen sein.

3. Pflicht zur Entrichtung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bzw. Kammerumlage II):
 Gemäß § 122 Abs 7 WKG könnten „Landeskammern zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben“ (Anm.: Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag). Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sei gemäß § 122 Abs 7 WKG „beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 2 anfallenden Arbeitslöhnen zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (Anm.: Dienstgeberbeitrag), gilt“. Somit sei der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von natürlichen und juristischen Personen zu entrichten, die Arbeitslöhne auszahlen und aufgrund der ausgeübten Tätigkeit Mitglied der Wirtschaftskammer sind.
 Wie bereits in den ersten beiden Punkten ausführlich erläutert, würden diese beiden Voraussetzungen im vorliegenden Fall hinsichtlich der antragstellenden GemeindeABC kumulativ erfüllt sein.

Die Frage, auf welcher Rechtsgrundlage eine in diesem Zusammenhang allenfalls bestehende Ausgliederung von Dienstnehmern erfolgt sei und ob dem Zahler der Arbeitslöhne überhaupt Dienstgebereigenschaft zukommen würden, sei gemäß § 122 Abs 7 WKG nicht relevant.

Ungeachtet einer allfälligen Befreiung von der Dienstgeberbeitrag-Pflicht bis längstens 2008 gemäß § 42 FLAG, sei die Verpflichtung zur Entrichtung des „Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag somit für sämtliche streitgegenständliche Jahre erfüllt. Das WKG verweise lediglich hinsichtlich der Bemessungsgrundlage auf die in § 41 FLAG definierte „Beitragsgrundlage“. Darüber hinausgehende Verweise auf ebenfalls sinngemäß anzuwendende Bestimmungen des FLAG bei der Berechnung/Erhebung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag fänden sich in dem den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag regelnden WKG nicht. Vielmehr würden die Rahmenbedingungen betreffend die Berechnung und Erhebung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag durch das WKG selbst geregelt. Somit könnten allfällige im Anwendungsbereich des FLAG bestehende Befreiungsbestimmungen für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Zusammenhang mit der Pflicht zur Entrichtung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag nicht zur Anwendung kommen. Die Frage, inwieweit somit die Tätigkeit der Gemeinde ABC in den Jahren bis 2008 den Befreiungstatbestand des § 42 FLAG erfüllt habe oder nicht, sei somit im vorliegenden Fall unerheblich. In diesem Sinne sei auch die zu § 42 FLAG ergangene Judikatur, wann ein Betrieb iSd § 42 FLAG vorliege, nicht anwendbar.

4. Zur Judikatur des VwGH iZm der gesetzlichen Zuweisung von Dienstnehmern an ausgegliederte Rechtsträger:

Die vom BFG im Erk. vom 15.10.2015, RV/7102356/2013, sowie von der Antragstellerin zitierte Judikatur des VwGH befasse sich mit der Pflicht zur Entrichtung der Kommunalsteuer bzw. des Dienstgeberbeitrages im Fall der gesetzlichen Zuweisung von Dienstnehmern öffentlich-rechtlicher Körperschaften an ausgegliederte Rechtsträger. In den Erkenntnissen gehe es um die Fragen, wem die Dienstgebereigenschaft jeweils zukommt, und, ob ein Betrieb gemäß § 42

FLAG und somit eine Befreiung von der Pflicht zur Entrichtung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag vorliege oder nicht. Gemeinsam sei allen Entscheidungen, dass bei einer gesetzlichen Zuweisung von Dienstnehmern einer öffentlich— rechtlichen Körperschaft die Dienstgebereigenschaft bei der öffentlich—rechtlichen Körperschaft verbleibe. Diese Rechtsansicht stehe somit in Einklang mit den unter Punkt 1. dargelegten Ausführungen.

5. Verjährung für den Zeitraum Juli 1999 bis Dezember 2002:

Gemäß § 209a Abs 2 BAO stehe der Abgabensfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn es sich um einen in den Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrag handle. Da bis Ende 2002 in § 201 BAO (idF vor AbgRmRefG 2002) kein Antragsrecht vorgesehen wäre, sei § 209a Abs 2 BAO grundsätzlich nicht anwendbar.

Ausnahmsweise könne es für den Fall, dass ein Antrag in den Abgabenvorschriften nicht vorgesehen ist, im Zuge der verfassungskonformen Auslegung von § 209a Abs 2 BAO zu einer Verlängerung der Verjährung kommen, wenn es sich bei den zugrundeliegenden Anbringen um Pflichteingaben handle (vgl Ritz, BAO-Handbuch, § 209a Rz 7). Da es sich beim Antrag auf Festsetzung gemäß § 201 BAO (idF vor AbgRmRefG 2002) um keine Pflichteingabe handle, könne es auch im Zuge der verfassungskonformen Auslegung von § 209a Abs 2 BAO zu keiner Festsetzung außerhalb der Verjährungsfristen kommen.

Er sei daher davon auszugehen, dass für den Zeitraum Juli 1999 bis 2002 jedenfalls Verjährung eingetreten sei.

Zusammenfassend wurde seitens des Finanzamtes festgehalten, dass aus den angeführten Gründen gemäß den Bestimmungen des WKG die DZ-Pflicht der Gemeinde ABC in allen streitgegenständlichen Jahren gegeben wäre, weil die ausgeübte Tätigkeit (Arbeitskräfteüberlassung) per se eine gewerbliche Tätigkeit darstelle und damit eine Pflichtmitgliedschaft zur Wirtschaftskammer begründet werde und weil die Gemeinde ABC (als Arbeitgeberin der zur Dienstleistung zugewiesenen Dienstnehmer sei) Arbeitslöhne geleistet habe. Allfällige Befreiungsbestimmungen des FLAG seien mangels rechtlicher Grundlage nicht anzuwenden.

Am **21. Juni 2018** erging ein Schreiben seitens der **Wirtschaftskammer ABC an die Direktion der Stadt ABC** betreffend Arbeitskräfteüberlassung ua an die ABC D GmbH & Co KG, mit dem festgestellt wurde, dass die Direktion der Stadt ABC mit der Personalstelle ABC Werke einen Betrieb gewerblicher Art mit dem Gegenstand Arbeitskräfteüberlassung betreibe. Gemäß § 2 WKG seien alle physischen und juristischen Personen sowie sonstige Rechtsträger, die Unternehmungen des Gewerbes, des Handwerks, der Industrie, des Bergbaues, des Handels, des Geld-, Kredit- und Versicherungswesens, des Verkehrs, des Nachrichtenverkehrs des Rundfunks, des Tourismus und der Freizeitwirtschaft sowie sonstiger Dienstleistungen rechtmäßig selbständig betreiben oder zu betreiben berechtigt sind, Mitglieder der

Wirtschaftskammerorganisation. Dazu zählten jedenfalls all jene die der Gewerbeordnung unterliegen.

Der Wirtschaftskammer sei zur Kenntnis gelangt, dass die Direktion der Stadt ABC mit der Personalstelle ABC Werke einen Betrieb gewerblicher Art iS § 2 KStG betreibe, in dem sie Arbeitskräfte zur Arbeitsleistung an Dritte (ausgegliederte Gesellschaften) zur Arbeitsleistung überlasse.

Daher werde rückwirkend mit 1. Juli 1999 die Direktion der Stadt ABC Personalstelle ABC Werke als Mitglied der Fachgruppe ABC der gewerblichen Dienstleister begrüßt.

Als Mitglied stünde ein umfangreiches Bildungs- und Serviceangebot zur Verfügung.

Persönliche Anlaufstelle in der Wirtschaftskammer ABC sei die Fachorganisation und stünde für branchenspezifischen Fragen etc. zur Verfügung.

Die Grundumlage 2018 sei im Berufszweig Personaldienstleister (Arbeitskräfteüberlasser) mit einem festen Betrag für Gebietskörperschaften, Genossenschaften, Vereine, Kapitalgesellschaften und alle anderen juristischen Personen mit € 400,00 festgesetzt.

In der Folge erging ein **Antwortschreiben der Bf an die Wirtschaftskammer vom 26. Juli 2018**, indem darauf hingewiesen wurde, dass Beschwerden vom 19. April 2017 gegen Bescheide des Finanzamtes ABC 1/23, mit welchem Anträge der Stadt ABC, Direktion der Stadt ABC Personalstelle ABC Werke, auf Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Zeiträume Juli 1999 bis Dezember 2015 gemäß § 201 BAO jeweils mit Null und Rückzahlung des sich aus der beantragten Festsetzung ergebenden Guthabens abgewiesen wurden, anhängig seien, in denen das Bestehen der Verpflichtung der Gemeinde ABC (ABC Personalstelle) zur Entrichtung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag dem Grunde nach bestritten werde.

Dem Schreiben vom 21. Juni 2018, in dem die Wirtschaftskammer davon ausgehe, dass die Direktion der Stadt ABC mit der Personalstelle ABC Werke einen Betrieb gewerblicher Art iSd § 2 KStG, in dem sie Arbeitskräfte zur Arbeitsleistung an Dritte (ausgegliederte Gesellschaften) zur Arbeitsleistung überlässt, betreibe, womit Ihrer Ansicht nach eine Mitgliedschaft in der Wirtschaftskammer bestehe, werde entgegengehalten, dass der Begriff des Betriebs gewerblicher Art ein eigenständiger Begriff des Körperschaftsteuergesetzes sei und daher nichts darüber aussage, ob eine Tätigkeit der Gewerbeordnung zuzuordnen sei oder Kammermitgliedschaft bestehe.

Nach § 1 Abs 2 GewO werde eine Tätigkeit gewerbsmäßig ausgeübt, wenn sie selbständig, regelmäßig und in der Absicht betrieben werde, einen Ertrag oder sonstigen wirtschaftlichen Vorteil zu erzielen, gleichgültig für welche Zwecke dieser bestimmt sei.

Die Bf geht davon aus, dass die Überlassung von Bediensteten durch die Gemeinde ABC weder die Kriterien der Selbständigkeit und der Regelmäßigkeit erfülle noch sie in der Absicht betrieben werde, einen Ertrag oder sonstigen wirtschaftlichen Vorteil zu erzielen, womit keine Gewerbsmäßigkeit iSd § 1 GewO und damit keine Mitgliedschaft in der Wirtschaftskammer

gegeben sei. Damit bestehe auch keine Verpflichtung zur Entrichtung der Grundumlage. Zur genaueren Begründung verweisen wir auf die Beschwerden vom 19 April 2017.

Betreffend die Annahme einer rückwirkenden Mitgliedschaft mit 1. Juli 1999 weist die Bf darauf hin, dass die **Wirtschaftskammer ABC mit Schreiben vom 14. Juli 2004 bestätigt habe, dass die Gemeinde ABC kein Kammermitglied sei.** Weiters sei hinsichtlich der Kammermitgliedschaft der Gemeinde ABC auch das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 15. Oktober 2015, GZ RV/7102356/2013, zu beachten. In diesem, die ABC Holding AG (nunmehr nach einer formwechselnden Umwandlung: ABC Stadt GmbH) betreffenden Erkenntnis, werde vom Bundesfinanzgericht ausgeführt, dass laut Auskunft der Wirtschaftskammer ABC die Gemeinde ABC im Rahmen der ABC Personalstelle nicht Mitglied der Wirtschaftskammer ABC sei.

Dementsprechend bestehe auch für die Personalstelle selbst (Gemeinde ABC) keine Verpflichtung zur Abfuhr des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (Handelskammerumlage II nach § 122 Abs 7 WKG).

Daher fordert die Bf gemäß § 128 Abs 1 WKG einen Bescheid über Art und Ausmaß der Grundumlagepflicht der ABC Personalstelle zu erlassen.

Mit **Beschwerde vom 19. April 2017** wurde der Bescheid von der Bf bekämpft. Begründet wurde die Beschwerde zum einen damit, dass das Bestehen der Verpflichtung der Gemeinde ABC (ABC Personalstelle) zur Entrichtung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag dem Grunde nach bestritten wurde. Den Ausführungen des Finanzamtes wird Folgendes entgegengehalten:

Nach § 1 Abs 2 GewO werde eine Tätigkeit gewerbsmäßig ausgeübt, wenn sie selbständig, regelmäßig und in der Absicht betrieben werde, einen Ertrag oder sonstigen wirtschaftlichen Vorteil zu erzielen, gleichgültig für welche Zwecke dieser bestimmt ist.

Nach *Müller in Ennöckl/Raschauer/Wessely*, GewO § 1, Rz 8, würden von der Gewerbeordnung Tätigkeiten, die mit keinem „Auftreten am Markt“ verbunden sind, nicht erfasst. Das Marktauftreten sei ein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal der Gewerbsmäßigkeit. Als gewerbsmäßige Tätigkeiten iSd § 1 Abs 2 GewO 1994 kämen nur solche Tätigkeiten in Betracht, die in einer Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr in Form der Produktion von Gütern, des Handels oder der Erbringung von Dienstleistungen bestünden.

Ein Marktauftreten der Gemeinde ABC liege im vorliegenden Fall nach Ansicht der Bf nicht vor, da die Zuweisung von Bediensteten zur Dienstleistung nur an die im ABC Zuweisungsgesetz genannten Gesellschaften erfolgen könne und dürfe und damit auch keine Teilnahme der Gemeinde ABC am allgemeinen Wirtschaftsverkehr erfolge, womit bereits aus diesem Grund keine gewerbsmäßige Tätigkeit gegeben sei.

Nach den Erläuterungen zum Entwurf des ABC Zuweisungsgesetzes, Beilage Nr. 33/1998, solle unter Bedachtnahme auf die geänderten wirtschaftspolitischen und gesellschaftlichen Rahmenbedingungen eine Neustrukturierung der ABC Werke vorgenommen werden, die das

Ziel habe, auch unter starkem Wettbewerb die optimale Erbringung von Diensten für die Kunden sicherzustellen. Dies solle durch eine Ausgliederung der ABC Werke erfolgen, wobei jedoch die Rechte der Bediensteten der ABC Werke gewahrt bleiben solle.

Bezüglich Kosten werde in den Erläuterungen angeführt, dass durch das ABC Zuweisungsgesetz, d.h. durch die Zuweisung selbst, im Wesentlichen keine unmittelbaren Mehrkosten entstehen würden. Die ABC Werke -NEU habe den Aktivitäts- und Pensionsaufwand für die vom ABC Zuweisungsgesetz betroffenen Personen, den Pensionsaufwand für die im Ruhestand befindlichen Beamten der ABC Werke, deren Angehörigen und Hinterbliebenen, und den mit der Personalverrechnung und Personalverwaltung entstehenden Aufwand zu ersetzen. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes in der Bescheidbegründung wären mögliche Kostenersparnisse weder ein Ziel der Umstrukturierung noch wurden solche erwartet, im Gegenteil, man sei davon ausgegangen, dass zumindest im Wesentlichen der Gemeinde ABC keine unmittelbaren Mehrkosten entstehen würden. Ein wirtschaftlicher Vorteil der Gemeinde ABC sei daher nicht gegeben. Zur Absicht, durch die Tätigkeit einen Ertrag zu erzielen, ist auch anzumerken, dass auch Entgeltlichkeit allein noch nicht zwingend mit der Ertragsabsicht verbunden (VwGH 2.12.1983, 83/04/0189; 28.5.1991, 90/04/0153) sei. Insbesondere liege Ertragsabsicht dann nicht vor, wenn durch das Entgelt nur die Unkosten einer (Einzel-)Tätigkeit ganz oder lediglich zum Teil gedeckt werden sollten (vgl. *Müller in Ennöckl/Raschauer/Wessely*, GewO § 1 Rz 9, *Hanusch*, Kommentar zur Gewerbeordnung, § 1 Rz 24).

Der Gemeinde ABC sei auf Grund des ABC Zuweisungsgesetzes der Aktivitäts- und Pensionsaufwand für die vom Gesetz betroffenen Personen, der Pensionsaufwand für die im Ruhestand befindlichen Beamten der ABC Werke, deren Angehörigen und Hinterbliebenen, und der mit der Personalverrechnung und Personalverwaltung entstehende Aufwand zu ersetzen. Darüberhinausgehende Leistungen durch die Gesellschaften, denen die Bediensteten zur Dienstleistung zugewiesen wurden, an die Gemeinde ABC seien im ABC Zuweisungsgesetz nicht vorgesehen.

Da daher nur die Kosten die im Zusammenhang mit der Überlassung der Bediensteten stehen ersetzt würden, liege keine Ertragsabsicht der Gemeinde ABC vor.

Nach § 1 Abs 2 GewO liege eine gewerbliche Tätigkeit nur dann vor, wenn sie regelmäßig ausgeübt wird (Regelmäßigkeit). Sehr allgemein sei darunter zu verstehen, dass die Tätigkeit auf eine gewisse Dauer ausgeübt werde oder zumindest darauf angelegt sei (vgl. *Müller in Ennöckl/Raschauer/Wessely*, GewO, § 1, Rz 17). Dabei sei an eine planmäßige Wiederholung gedacht, die dazu diene, Ziele in der Zukunft zu erreichen (vgl. *Hanusch*, Kommentar zur Gewerbeordnung, § 1 Rz 10).

Bei der Zuweisung zur Dienstleistung handle es sich um einen einmaligen Rechtsakt durch das ABC Zuweisungsgesetz und um keine laufend erfolgende Tätigkeit. Dies ergäbe sich auch aus §

5 des ABC Zuweisungsgesetzes, da um die Zuweisung zu beenden ein Widerruf durch die Gemeinde ABC erforderlich sei (der nach § 5 der Zustimmung des Bediensteten bedürfe). Nach § 1 Abs 4 GewO gelte auch eine einmalige Handlung als regelmäßige Tätigkeit, wenn nach den Umständen des Falles auf die Absicht der Wiederholung geschlossen werden könne oder wenn sie längere Zeit erfordere. Das Anbieten einer den Gegenstand eines Gewerbes bildenden Tätigkeit an einen größeren Kreis von Personen oder bei Ausschreibungen werde der Ausübung des Gewerbes gleichgehalten.

Der erste Satz des Abs 4 treffe im vorliegenden Fall nicht zu, da wie oben angeführt, es sich bei der Zuweisung um einen einmaligen Rechtsakt handle.

Abs 4 zweiter Satz nenne zwei Fälle, in denen die Fiktion der Regelmäßigkeit der Tätigkeit wirksam werde, nämlich beim Anbieten einer gewerblichen Tätigkeit an einen größeren Kreis von Personen oder bei Ausschreibungen.

Im vorliegenden Fall erfolge aber kein Anbieten oder eine Teilnahme an einer Ausschreibung, da die Zuweisung zur Dienstleistung ausschließlich an die im ABC Zuweisungsgesetz genannten Gesellschaften erfolge.

Selbst wenn man dies einem Anbieten iSd § 1 Abs 4 GewO gleichsetzen sollte, sei zu beachten, dass sich das Anbieten an einen größeren Kreis von Personen richten müsse. Nach *Müller* (in *Ennöckl/Raschauer/Wessely*, GewO, § 1, Rz 22 unter Verweis auf UVS Nö 17.1.1994, Senat-SB-92-069) würden etwa Werbeschriften an lediglich sieben Personen den Tatbestand des § 1 Abs 4 GewO nicht erfüllen. Ginge man davon aus, dass man von einem Kreis von Personen logischerweise erst ab einer Zahl von drei Personen entsprechen könne, sei ein Kreis von sieben Personen nicht schon als größerer Kreis zu qualifizieren. Dieser größere Kreis von Personen liegt hier jedenfalls nicht vor. Damit sei eine Regelmäßigkeit der Tätigkeit der Gemeinde ABC iSd § 1 GewO ebenfalls nicht gegeben.

Nach § 1 Abs 3 GewO liege Selbständigkeit im Sinne dieses Bundesgesetzes vor, wenn die Tätigkeit auf eigene Rechnung und Gefahr ausgeübt werde.

Nach *Müller* (in *Ennöckl/Raschauer/Wessely*, GewO, § 1, Rz 12) umfasse Selbständigkeit iSd GewO zweierlei: Erstens das Unternehmensrisiko, wonach der Wirtschaftstreibende die wirtschaftliche Folgenverantwortlichkeit trage. Zweitens die unternehmerische Entscheidungsfreiheit, wonach ein Wirtschaftstreibender betriebliche Entscheidungen (überwiegend) auf Grund eigenen freien Willensentschlusses und damit im Wesentlichen unabhängig vom Einfluss Dritter zu treffen berechtigt sei. Dabei gelte nach *Müller*, dass beide Merkmale (wenn auch in unterschiedlichem Maße) gleichzeitig vorliegen müssten, damit Selbständigkeit iSd GewO bejaht werden könne: Denn die GewO ginge davon aus, dass unternehmerische Risikotragung durch unternehmerisches Handeln beeinflussbar sei. Insofern führe die reine Risikotragung noch nicht zur Selbständigkeit, umgekehrt gelte das gleiche, wenn zwar betriebliche Gestaltungsfreiheit, aber keine Risikotragung vorliege.

Im vorliegenden Fall erfolge die Zuweisung zur Dienstleistung auf Grundlage des ABC Zuweisungsgesetzes und nicht auf Grundlage einer unternehmerischen Entscheidung der

Gemeinde ABC. Da der Gemeinde durch die Gesellschaften, denen die Bediensteten zur Dienstleistung zugewiesen wurde, der gesamte Aktivitäts- und Pensionsaufwand zu ersetzen sei, bestünde für die Gemeinde ABC hier auch kein Unternehmerrisiko.

Eine Selbständigkeit iSd Gewerbeordnung der Gemeinde ABC sei daher im vorliegenden Fall nicht gegeben.

Auf Grund des oben angeführten erfülle die Überlassung von Bediensteten durch die Gemeinde ABC weder die Kriterien der Selbständigkeit, der Regelmäßigkeit noch werde sie in der Absicht betrieben, einen Ertrag oder sonstigen wirtschaftlichen Vorteil zu erzielen, womit keine Gewerbsmäßigkeit iSd § 1 GewO gegeben sei. In weiterer Folge bestehe daher keine Verpflichtung der Gemeinde ABC zur Leistung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die zur Dienstleistung zugewiesenen Bediensteten.

Hinsichtlich der Kammermitgliedschaft der Gemeinde ABC sei auch das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 15. Oktober 2015, GZ RV/7102356/2013 zu beachten. In diesem, die ABC Holding AG betreffenden Erkenntnis, werde vom Bundesfinanzgericht ausgeführt, dass laut Auskunft der Wirtschaftskammer ABC die Gemeinde ABC im Rahmen der Direktion - Personalstelle ABC Werke nicht Mitglied der Wirtschaftskammer ABC sei. Dementsprechend bestehe

auch für die Personalstelle selbst (Gemeinde ABC) keine Verpflichtung zur Abfuhr des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (Handelskammerumlage II nach § 122 Abs 7 WKG).

Desweiteren wird auf die Bescheidbegründung des Finanzamtes für Verjährung für den Zeitraum Juli 1999 bis Dezember 2002 eingegangen:

Zu den Ausführungen des Finanzamtes sei auf *Ritz*, BAO Kommentar, 5. Aufl. 2014, § 201, Rz 23, zu verweisen. Danach seien die Antragsrechte im § 201 mit dem AbgRmRefG eingeführt worden. Nach § 201 aF wären Festsetzungen stets zwingend vorzunehmen. Ein ausdrückliches Antragsrecht wäre nicht vorgesehen. Es wäre auch für die Begründung der Entscheidungspflicht über ein auf Festsetzung gerichtetes Anbringen nicht erforderlich. Ebenso wäre § 209a Abs 2 ungeachtet dessen, dass das Antragsrecht nicht ausdrücklich normiert wäre, anwendbar (*Ritz*, RdW 2002, 60).

Für den Zeitraum Juli 1999 bis 2002 sei daher § 209a Abs 2 BAO anzuwenden und damit entgegen der Ansicht des Finanzamtes keine Verjährung eingetreten.

Weiters sei anzuführen, dass das Finanzamt *Ritz*, (BAO-Handbuch, § 209a, Rz 7, gemeint sei wohl der BAO Kommentar von *Ritz*, da es im BAO Handbuch keine Randzahlen gäbe) unvollständig zitiert habe. In Rz 7 zu § 209a des BAO Kommentars, 5. Auflage, führe *Ritz* aus, dass trotz des im Zuge der Ausschussberatungen in den § 209a Abs 2 eingefügten Klammerausdruckes („§ 85“) nur Anträge zur Geltendmachung von Rechten gemeint sein dürften und idR nicht auch - ebenfalls von § 85 erfasste - Anbringen zur Erfüllung von Verpflichtungen. Ausnahmsweise könnten in verfassungskonformer Auslegung auch

Pflichteingaben als Antrag iSd § 209a Abs 2 beurteilt werden.

Da es sich, wie auch vom Finanzamt anführe, bei den gestellten Anträgen um keine Pflichteingabe handle, sondern in den Anträgen Rechte geltend gemacht würden, sei auch aus diesem Grund § 209a Abs 2 BAO anwendbar und für den Zeitraum Juli 1999 bis 2002 keine Verjährung eingetreten.

Daher werde der Antrag gestellt, den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum Juli 1999 bis Dezember 2015 mit Null festzusetzen und die bisher auf dem betroffenen Abgabenkonto als Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gebuchten Beträge gutzuschreiben. Weiters stellte die Bf gemäß § 262 Abs 2 lit a) BAO den Antrag auf Unterbleiben der Erlassung einer Beschwerdeentscheidung und ersuchte das Finanzamt um Vorlage der gegenständlichen Bescheidbeschwerde innerhalb von drei Monaten ab Einlangen dem Verwaltungsgericht (§ 262 Abs 2 lit b) BAO).

Zudem stellte die Bf gemäß § 274 Abs 1 BAO den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung über die Beschwerde.

Mit **Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes vom 27. August 2018** wies das Finanzamt die Beschwerde der Bf vom 19. April 2017 ab. Begründet wurde dies wie folgt:

Mit dem ABC Werke - Zuweisungsgesetz (LGBl. Nr. 17/1999) wären im Jahr 1999 Bedienstete der Stadt ABC, die bei den ABC in einem öffentlich-rechtlichen oder durch Vertrag begründeten Dienstverhältnis beschäftigt waren, bestimmten Tochtergesellschaften der Gemeinde ABC zur Dienstleistung zugewiesen worden. Gemäß § 1 Abs. 4 ABC Werke - Zuweisungsgesetz wäre durch diese organisatorische Änderung mit der Zuweisung bestimmter Personen keine Änderung in der dienst-, besoldungs- und pensionsrechtlichen Stellung der betroffenen Dienstnehmer eingetreten. Die Stadt ABC sei daher nach wie vor und unverändert als Dienstgeber jener Personen zu qualifizieren. Diese Rechtsansicht hinsichtlich der Dienstgebereigenschaft würde auch in mehreren höchstgerichtlichen Entscheidungen (siehe VwGH vom 28.3.2012, 2008/13/092 bzw. VwGH vom 29.4.2015, 2012/13/0099) bestätigt.

Gem. § 3 Abs. 2 ABC Werke - Zuweisungsgesetz wäre im Bereich der Direktion eine Dienststelle (= ABC Personalstelle, Direktion der Stadt ABC, Personalstelle ABC Werke) eingerichtet worden und die Bezüge der betroffenen Dienstnehmer würden ab dem Zeitpunkt der Ausgliederung über diese Personalstelle abgerechnet und ausbezahlt.

Gem. der Norm § 85 Abs. 1 EStG 1988 trete die öffentliche Kasse für die Körperschaft öffentlichen Rechts (= KÖR) Stadt ABC in Erscheinung.

Die vor der Ausgliederung von den Betrieben gewerblicher Art (= BgA) erbrachten unternehmerischen, gewerblichen Dienstleistungen der ABC Werke, würden ab dem Zeitpunkt der Ausgliederung von den ausgegliederten Rechtsträgern wahrgenommen. Das hierfür benötigte Personal werde von der Personalstelle in Form des BgA's „Personalgestellung“ den jeweiligen Kapitalgesellschaften zur Verfügung gestellt.

Im Erkenntnis vom 25.1.2010, 2007/15/0101 habe der VwGH ausgeführt, dass es sich bei einer solchen Personalgestellung um einen Betrieb gewerblicher Art handle, sofern alle im § 2 KStG 1988 normierten Voraussetzungen für einen solchen vorliegen würden.

Gem. § 2 Abs. 1 WKG seien Mitglieder der Wirtschaftskammer alle physischen und juristischen Personen, sowie sonstige Rechtsträger, die Unternehmungen des Gewerbes, des Handwerks, der Industrie, des Bergbaues, des Handels, des Geld-, Kredit- und Versicherungswesens, des Verkehrs, des Nachrichtenverkehrs, des Rundfunks, des Tourismus und der Freizeitwirtschaft, sowie sonstiger Dienstleistungen rechtmäßig, selbständig betreiben oder zu betreiben berechtigt. Gem. § 2 Abs. 2 WKG würden zu den Mitgliedern jedenfalls Unternehmungen zählen, die der Gewerbeordnung unterliegen. Unternehmungen i.S.d. § 2 Abs. 4 WKG müssten entsprechend der Abs. 1-3 desselben Paragraphen nicht in der Absicht betrieben werden, einen Ertrag oder sonstigen wirtschaftlichen Vorteil zu erzielen.

Die Überlassung von Arbeitskräften an die Tochterunternehmen durch die Personalstelle (= ABC Personalstelle) stelle eine Tätigkeit i.S.d. § 1 GewO dar und die Stadt ABC begründe somit mit dem BgA „Personalüberlassung“ kraft Gesetz gem. § 2 WKG die Mitgliedschaft zur Wirtschaftskammer.

Aufgrund des Vorbringens in der Beschwerde und des Bestreitens der Mitgliedschaft dem Grunde nach, habe die Wirtschaftskammer ABC die Kammermitgliedschaft dieses BgA's mit Schreiben vom 21.6.2018 rückwirkend zum 1.7.1999 (= d.h. ab dem Zeitpunkt der Ausgliederung) bestätigt.

Gem. § 122 Abs. 7 WKG würden Landeskammern zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen können, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Es handelt sich hierbei um den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag. Als Bemessungsgrundlage gelte die Beitragsgrundlage gem. § 41 FLAG 1967 (= Dienstgeberbeitrag).

Somit sei der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von natürlichen und juristischen Personen zu entrichten, die Arbeitslöhne auszahlen und aufgrund der ausgeübten Tätigkeit (siehe GewO) und der faktischen Feststellung Mitglied der Wirtschaftskammer sind.

Da beiden im § 122 Abs. 7 WKG normierten Voraussetzungen unbestritten entsprochen werde, erfolge die Berechnung und Abfuhr des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrages zu Recht.

Auf die Ausführungen in der Beschwerde, dass keine Gewerbsmäßigkeit i.S.d. GewO bezüglich Marktauftreten; Absicht, einen Ertrag oder sonstigen wirtschaftlichen Vorteil zu erzielen; Regelmäßigkeit und Selbstständigkeit vorliegen, sei aufgrund der bereits festgestellten Mitgliedschaft durch die Wirtschaftskammer nicht näher einzugehen.

Im **Vorlageantrag der Bf vom 12. September 2018** wurde der Antrag auf Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes über die Beschwerde vom 19. April 2017 gestellt, mit der ergänzenden Begründung, dass die vom Finanzamt vertretene Rechtsansicht nicht zutreffend sei, da das VwGH-Erkenntnis vom 25.11.2010, 2007/15/0101, das das Finanzamt zur Begründung heranzieht, zum Kommunalsteuergesetz und nicht zum Familienlastenausgleichsgesetz ergangen sei.

Nach § 3 Abs 3 KommStG seien Körperschaften öffentlichen Rechts unter anderem im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art kommunalsteuerpflichtig. Hinsichtlich der Definition des Betriebes gewerblicher Art werde im § 3 Abs 3 KommStG auf § 2 KStG verwiesen.

Insbesondere das Erkenntnis des VwGH vom 25.11.2010, 2007/15/0101, in dem vom VwGH festgestellt werde, dass Personalleasing durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts einen Betrieb gewerblicher Art der Körperschaft begründen könne, beziehe sich, da es zur Frage der Kommunalsteuerpflicht ergangen sei, ausschließlich auf die Definition des Betriebes gewerblicher Art gemäß § 2 Abs 1 KStG und enthalte keine Aussagen zum Begriff des Betriebes iSd FLAG. In seiner Rechtsprechung zum 2008 außer Kraft getretenen § 42 FLAG weise der VwGH aber daraufhin, dass in § 42 Abs 1 lit a FLAG 1967 der Begriff des "Betriebes" eigenständig verwendet werde und nicht etwa auf die Begriffsdefinition eines Betriebes gewerblicher Art in § 2 KStG verwiesen werde.

Da das Wirtschaftskammergesetz hinsichtlich der Bemessungsgrundlage des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag auf die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag im FLAG (DB) verweise, sei ausschließlich der Betriebsbegriff des FLAG für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag maßgeblich.

Unter einer Unternehmung (einem Betrieb) im Sinne des § 42 Abs 1 lit a FLAG 1967 sei nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (vgl Erkenntnis vom 23.10.2013, 2009/13/0160 mwN) eine in einer bestimmten Organisationsform in Erscheinung tretende wirtschaftliche Tätigkeit zu verstehen, die sich auf Vermögenswerte stütze und mit Einnahmen und Ausgaben verbunden sei. Auch Hoheitsbetriebe einer Gebietskörperschaft könnten beitragspflichtig sein, wenn sich ihre Tätigkeit als Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr darstelle. Wesentlich sei für den VwGH, dass die Tätigkeit auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet sei, sich auf Vermögenswerte stütze und mit Einnahmen und Ausgaben verbunden sei.

Im vorliegenden Fall werde der ABC Personalstelle ABC D & Co KG durch die Gemeinde ABC ausschließlich Personal zur Dienstleistung zugewiesen aber keinerlei Vermögenswerte zur Verfügung gestellt. Da für das Vorliegen eines Betriebs im Sinne des FLAG nach der oa Judikatur aber Vermögenswerte wesentlich seien, liege kein Betrieb im Sinne des FLAG vor.

Weiters wird darauf hinweisen, dass im Erkenntnis vom 23.10.2013, 2009/13/0160 der Verwaltungsgerichtshof zur Dienstgeberbeitragspflicht des Bundes im Zusammenhang mit der Dienstzuteilung von Beamten an einen ausgegliederten Rechtsträger unter Verweis auf das Erkenntnis vom 4. August 2010, 2007/13/0025, festgestellt habe, dass im Ersatz der Kosten für diese Bediensteten kein vom Bund verwalteter Betrieb im Sinne des § 42 Abs 1 lit a FLAG 1967 zu erblicken sei. Der hinsichtlich der Zuweisung von Bediensteten der Gemeinde ABC an die ABC Personalstelle ABC D & Co KG vorliegende Sachverhalt sei mit jenem des VwGH Erkenntnisses 23.10.2013, 2009/13/0160 vergleichbar. Dazu wird auch auf die Entscheidung des BFG vom 15.10.2015, RV/7102356/2013 und hier insbesondere auf Seite 25 verwiesen.

Betreffend des Begründungsteils des Finanzamtes, der auf die bestehende Handelskammer-Mitgliedschaft verweist, wird angemerkt, dass bereits die Rechtsqualität des Schreibens der Wirtschaftskammer ABC nach Ansicht der Bf unklar sei und die Bf daher mit Schreiben vom 26. Juli 2018 die Erlassung eines Bescheides beantragt habe. Diesem Schreiben, das beigelegt werde, seien auch - wiederum - die Argumente gegen ein Bestehen der Kammermitgliedschaft zu entnehmen.

Die Bf stellte daher den Antrag, auf Entscheidung über die gegenständliche Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht, Aufhebung des zu Grunde liegenden Bescheides und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entsprechend den Anträgen für den Zeitraum Juli 1999 bis Dezember 2015 mit Null festzusetzen und die bisher auf dem betroffenen Abgabenkonto als Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gebuchten Beträge gutzuschreiben sowie Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

2. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:

Am **2.4.2019** wurde der Akt dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Im **Vorlagebericht** der belangten Behörde nimmt sie Stellung und vertritt unter Verweis auf die Beschwerdevorentscheidung vom 27.08.2018 die Meinung, dass hinsichtlich der zugewiesenen Beamten ein Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 KStG 1988 vorliege und somit der DZ von den Bezügen der Beamten zu entrichten sei. Die belangte Behörde weist darauf hin, dass durch die Zuweisung der Bediensteten aufgrund des ABC Werke Zuweisungsgesetzes zur Dienstverrichtung zu den ABC keine Änderung hinsichtlich des Dienstgebers eintrete und Dienstgeber nach wie vor die Stadt ABC bleibe. Zur Verstärkung dieser Rechtsansicht wurde auf das Erkenntnis des VwGH vom 29.04.2015, Zl. 2012/13/0099 hingewiesen. Gem. § 3 Abs. 2 ABC Werke-Zuweisungsgesetz wäre im Bereich der Direktion eine Dienststelle (= ABC Personalstelle, Direktion der Stadt ABC, Personalstelle ABC Werke) eingerichtet worden und die Bezüge der betroffenen Dienstnehmer würden ab dem Zeitpunkt der Ausgliederung über diese Personalstelle abgerechnet und ausbezahlt werden. Entsprechend des § 85 Abs. 1 EStG 1988 trete die öffentliche Kasse für die Körperschaft öffentlichen Rechts Stadt ABC in Erscheinung. Die vor der Ausgliederung von den Betrieben gewerblicher Art erbrachten unternehmerischen, gewerblichen Dienstleistungen der ABC Werke, würden ab dem Zeitpunkt der Ausgliederung von den ausgegliederten Rechtsträgern wahrgenommen. Das hierfür benötigte Personal werde von der Personalstelle in Form des Betriebes gewerblicher Art „Personalgestellung“ den jeweiligen Kapitalgesellschaften zur Verfügung gestellt. Im Erkenntnis vom 25.01.2010, 2007/15/0101 habe der VwGH ausgeführt, dass es sich bei einer solchen Personalgestellung um einen Betrieb gewerblicher Art handle, sofern alle im § 2 KStG 1988 normierten Voraussetzungen für einen solchen vorliegen würden. Daher stellte die belangte Behörde den Antrag, die Beschwerde abzuweisen.

Unterbrechung des Verfahrens durch das Bundesfinanzgericht auf Grund einer Vorfrage

Da die Bf die Umlagepflicht gemäß § 122 Abs. 7 und 8 WKG 1998 dem Grunde nach und die Kammermitgliedschaft bestritten hat, hat das Bundesfinanzgericht zur Klärung der Frage, ob die Bf in den Jahren 2003 bis 2015 Mitglied der Wirtschaftskammer ABC war, das gegenständliche Beschwerdeverfahren mit Beschluss vom 28.05.2019 unterbrochen und die Frage der Mitgliedschaft dem Präsidenten der Wirtschaftskammer vorgelegt.

Aussetzung des Verfahrens durch das Bundesfinanzgericht auf Grund eines betreffend die Vorfrage anhängigen Verfahrens vor dem zuständigen Landesverwaltungsgericht

In der Folge ergaben die Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes, dass betreffend der bestrittenen Mitgliedschaft der Bf bei der Wirtschaftskammer ein Verfahren beim Landesverwaltungsgericht ABC anhängig war.

Da der Ausgang dieses Verfahrens für das gegenständliche Beschwerdeverfahren von essentieller Bedeutung für die Frage der strittigen Mitgliedschaft der Bf bei der Wirtschaftskammer ABC ist, hat das Bundesfinanzgericht das Beschwerdeverfahren mit Beschluss vom 23.07.2019 ausgesetzt.

3. Verfahren vor dem Verwaltungsgericht ABC:

Am 4.11.2020 erging das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ABC zur Geschäftszahl 1234 und gab dem Beschwerdebegehren der ABC Personalstelle statt und hob den Bescheid, mit dem die Grundumlage für die Jahre 2014 bis 2018 von der Wirtschaftskammer vorgeschrieben wurde, auf.

Begründet wurde dies im Wesentlichen damit, dass bei der Bf nicht die Voraussetzungen für eine Mitgliedschaft bei der Wirtschaftskammer vorliegen würden. Dies aus folgenden Gründen:

Gemäß § 2 Abs. 1 Wirtschaftskammergesetz 1998 wären Mitglieder der Wirtschaftskammern und Fachorganisationen alle physischen und juristischen Personen sowie sonstige Rechtsträger, die Unternehmungen des Gewerbes, des Handwerks, der Industrie ... sowie sonstiger Dienstleistungen rechtmäßig selbständig betreiben oder zu betreiben berechtigt sind, jedenfalls Unternehmungen, die der Gewerbeordnung unterliegen.

Gemäß § 1 Abs. 2 GewO werde eine Tätigkeit gewerbsmäßig ausgeübt, wenn sie selbständig, regelmäßig und in der Absicht betrieben wird, einen Ertrag oder sonstigen wirtschaftlichen Vorteil zu erzielen, gleichgültig für welche Zwecke dieser bestimmt ist; hierbei mache es keinen Unterschied, ob der durch die Tätigkeit beabsichtigte Ertrag oder sonstige wirtschaftliche Vorteil im Zusammenhang mit einer in den Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes fallenden Tätigkeit oder im Zusammenhang mit einer nicht diesem Bundesgesetz unterliegenden Tätigkeit erzielt werden. Gemäß § 94 Z 72 GewO sei die Überlassung von Arbeitskräften ein reglementiertes Gewerbe.

Als gewerbsmäßige Tätigkeiten iSd. § 1 Abs. 2 GewO 1994 würden jedoch nur solche Tätigkeiten in Betracht kommen, die in einer Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr bestehen. Da im gegenständlichen Fall eine Zuweisung von Bediensteten zur Dienstleistung ausschließlich an die im ABC Zuweisungsgesetz genannten Gesellschaften erfolgt sei, wäre nach Ansicht des Landesverwaltungsgerichtes ABC eine Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr im gegenständlichen Fall nicht vorliegend und sei bei der Bf nicht von einem „Auftreten am Markt“ in Rahmen einer Arbeitskräfteüberlassung auszugehen.

Auch eine gem. § 1 Abs. 3 GewO für das Vorliegen von Selbständigkeit auszuübende Tätigkeit auf eigene Rechnung und Gefahr, die Unternehmensrisiko, wonach der Wirtschaftstreibende die wirtschaftliche Folgenverantwortlichkeit trägt, und unternehmerische Entscheidungsfreiheit umfasse, konnte vom Landesverwaltungsgericht nicht erkannt werden. Da der Bf durch die Gesellschaften, denen die Bediensteten zur Dienstleistung zugewiesen wurden, der gesamte Aktivitäts- und Pensionsaufwand zu ersetzen gewesen sei, bestünde für die Gemeinde im Zusammenhang mit den ihr zugewiesenen Dienstnehmern auch kein Unternehmerrisiko und sei die Tätigkeit der Bf nicht als selbstständig zu beurteilen.

Darüberhinaus erkannte das Landesverwaltungsgericht auch keine Absicht der Bf, einen Ertrag oder sonstigen wirtschaftlichen Vorteil zu erzielen., zumal auf Grund des Zuweisungsgesetzes der Aktivitäts- und Pensionsaufwand für die vom Gesetz betroffenen Personen, der Pensionsaufwand für die im Ruhestand befindlichen Beamten der ABC Werke, deren Angehörigen und Hinterbliebenen, und der mit der Personalverrechnung und Personalverwaltung entstehende Aufwand zu ersetzen war.

Darüberhinausgehende Leistungen durch die Gesellschaften, denen die Bediensteten zur Dienstleistung zugewiesen wurden, an die Gemeinde seien im Zuweisungsgesetz nicht vorgesehen, sondern würden einzig die Kosten, die im Zusammenhang mit der Überlassung der Bediensteten stehen, ersetzt. Damit liege bei der Bf weder Ertragsabsicht noch Absicht einen sonstigen wirtschaftlichen Vorteil zu erzielen iSd GewO vor.

Auch eine Regelmäßigkeit der Arbeiten der zugewiesenen Dienstnehmer durch die ex-lege Zuweisung und der durch einen einmaligen Rechtsakt erfolgenden Zuordnung erachtete das Landesverwaltungsgericht als nicht gegeben.

Darüberhinaus stellte das Landesverwaltungsgericht klar, dass die Rechtsansicht der Wirtschaftskammer, es handle sich bei der Bf um einen Betrieb gewerblicher Art im Zusammenhang mit der anfallenden Kommunalsteuer eine rein steuerrechtliche Beurteilung sei, die nicht ausschlaggebend sei, da diese Beurteilung unabhängig von einer gewerblichen Einordnung stehe und für die zu lösenden Rechtsfragen außer Betracht zu bleiben habe.

Da die Zuordnung von Bediensteten durch die Gemeinde an die ausgegliederten Gesellschaften nicht das Kriterium der Selbständigkeit erfülle und nicht in der Absicht betrieben wurde, einen

Ertrag oder sonstigen wirtschaftlichen Vorteil zu erzielen, würden die kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen des § 1 GewO im Verhältnis der Bf zu den in

§ 1 Abs. 1 Z 1 bis 5 ABC Werke - Zuweisungsgesetz genannten Gesellschaften nicht vorliegen und sei eine gewerbsmäßige Tätigkeit der Gemeinde nicht gegeben. Daher wurde eine Verpflichtung zur Leistung der Grundumlage für die Gewerbeberechtigung „Überlassung von Arbeitskräften“ verneint.

4. Fortsetzung des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht:

Nach Kenntniserlangung des Bundesfinanzgerichtes von der dargestellten Entscheidung des Landesverwaltungsgerichtes wurde das gegenständliche Beschwerdeverfahren gem. § 271 Abs. 2 BAO von Amts wegen fortgesetzt.

Die Bf zog mit Schreiben vom 3.5.2021 den Antrag auf mündliche Verhandlung zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Auf der Grundlage des Bundesgesetzes über Maßnahmen anlässlich der Ausgliederung der ABC Werke (BGBl I 1999/68) wurde das Vermögen der ABC Werke als Unternehmung der Stadt ABC auf verschiedene Unternehmen übertragen, ua auf die Bf, bzw. in Form der Gesamtrechtsnachfolge.

Die dienstrechtlichen Verhältnisse der Bediensteten der Gemeinde ABC, die aufgrund eines in einem öffentlich-rechtlichen oder durch Vertrag begründeten Dienstverhältnis zur Gemeinde ABC in den Betrieben tätig sind, gingen nicht über. Die Rechtsfolgen für diese Bediensteten wurden im ABC Zuweisungsgesetz (LGBl 1999/17) geregelt. Demzufolge wurden die Bediensteten, die im Zeitpunkt der Betriebsaufnahme der oa. (ausgegliederten) Gesellschaften in einem öffentlich-rechtlichen oder durch Vertrag begründeten Dienstverhältnis zur Gemeinde ABC beschäftigt waren, diesen Gesellschaften zur Dienstleistung zugewiesen. In § 1 Abs. 4 war auch gesetzlich festgelegt, dass durch die Zuweisung in der dienst-, besoldungs- und pensionsrechtlichen Stellung keine Änderung eintritt. Betont wurde auch, dass in die öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Dienstverhältnisse durch die Ausgliederung/Zuweisung nicht eingegriffen wurde. Sämtliche Rechte und Pflichten als Dienstbehörde gegenüber den zugewiesenen Beamten und als Dienstgeber gegenüber den Vertragsbediensteten obliegen dem Magistrat. Im Bereich der Direktion war eine Dienststelle einzurichten, deren Leiter das zur Besorgung von Personalangelegenheiten berufene Vorstandsmitglied der ABC Holding AG sein sollte. Der Leiter der Dienststelle ist in Besorgung dieser Aufgaben gegenüber dem Direktion weisungsgebunden.

Dieser Dienststelle war von den jeweiligen (ausgegliederten) Gesellschaften, die die zugewiesenen Bediensteten erhielten, der gesamte anfallende Aufwand (Aktivitätsaufwand, Aufwand für Pensionszahlungen, Personalverrechnungsaufwand [§ 3 Abs. 3]) zu ersetzen. Die genannten Maßnahmen erfolgten auf Basis der am 31. Mai 1999 abgeschlossenen Einbringungsverträge mit Wirkung für die Bediensteten auf die Betriebsaufnahme der (ausgegliederten) Gesellschaften, sohin mit 1. Juli 1999.

Die Bf stellte insgesamt 25 Anträge auf Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag mit Null für den Zeitraum Jänner 2003 bis Dezember 2003, für den Zeitraum Juli 1999 bis Dezember 2002, für den Zeitraum Kalenderjahr 2005 bis Kalenderjahr 2008 sowie Kalenderjahr 2009 bis Kalenderjahr 2015.

Mit Bescheid vom 27. März 2017 hat das Finanzamt die Anträge abgewiesen.

Am 21. Juni 2018 erging ein Schreiben seitens der Wirtschaftskammer ABC an die Direktion der Stadt ABC betreffend Arbeitskräfteüberlassung ua an die ABC D GmbH & Co KG, mit dem festgestellt wurde, dass die Direktion der

Stadt ABC mit der Personalstelle ABC Werke einen Betrieb gewerblicher Art mit dem Gegenstand Arbeitskräfteüberlassung betreibe. Gemäß § 2 WKG seien alle physischen und juristischen Personen sowie sonstige Rechtsträger, die Unternehmungen des Gewerbes, des Handwerks, der Industrie, des Bergbaues, des Handels, des Geld-, Kredit- und Versicherungswesens, des Verkehrs, des Nachrichtenverkehrs des Rundfunks, des Tourismus und der Freizeitwirtschaft sowie sonstiger Dienstleistungen rechtmäßig selbständig betreiben oder zu betreiben berechtigt sind, Mitglieder der Wirtschaftskammerorganisation. Dazu zählten jedenfalls all jene die der Gewerbeordnung unterliegen. Der Wirtschaftskammer sei zur Kenntnis gelangt, dass die Direktion der Stadt ABC mit der Personalstelle ABC Werke einen Betrieb gewerblicher Art iS § 2 KStG betreibe, in dem sie Arbeitskräfte zur Arbeitsleistung an Dritte (ausgegliederte Gesellschaften) zur Arbeitsleistung überlasse. Daher werde rückwirkend mit 1. Juli 1999 die Direktion der Stadt ABC Personalstelle ABC Werke als Mitglied der Fachgruppe ABC der gewerblichen Dienstleister begrüßt.

Die Grundumlage 2018 sei im Berufszweig Personaldienstleister (Arbeitskräfteüberlasser) mit einem festen Betrag für Gebietskörperschaften, Genossenschaften, Vereine, Kapitalgesellschaften und alle anderen juristischen Personen mit € 400,00 festgesetzt.

In der Folge erging ein Antwortschreiben der Bf an die Wirtschaftskammer vom 26. Juli 2018, indem darauf hingewiesen wurde, dass Beschwerden vom 19. April 2017 gegen Bescheide des Finanzamtes ABC 1/23, mit welchem Anträge der Stadt ABC, Direktion der Stadt ABC Personalstelle ABC Werke, auf Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Zeiträume Juli 1999 bis Dezember 2015 gemäß § 201 BAO jeweils mit Null und Rückzahlung des sich aus der beantragten Festsetzung ergebenden Guthabens abgewiesen wurden, anhängig

seien, in denen das Bestehen der Verpflichtung der Gemeinde ABC (ABC Personalstelle) zur Entrichtung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag dem Grunde nach bestritten werde.

Die Wirtschaftskammer ABC hat mit Schreiben vom 14. Juli 2004 bestätigt, dass die Gemeinde ABC kein Kammermitglied ist.

Hinsichtlich der Kammermitgliedschaft der Gemeinde ABC erging auch das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 15. Oktober 2015, GZ RV/7102356/2013, in dem, die ABC Holding AG (nunmehr nach einer formwechselnden Umwandlung: ABC Stadt GmbH) laut Auskunft der Wirtschaftskammer ABC die Gemeinde ABC im Rahmen der Direktion – Personalstelle ABC Werke nicht Mitglied der Wirtschaftskammer ABC sei. Dementsprechend bestehe auch für die Personalstelle selbst (Gemeinde ABC) keine Verpflichtung zur Abfuhr des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (Handelskammerumlage II nach § 122 Abs 7 WKG).

Die verfahrensgegenständlichen Beschwerden gegen die Abweisungen der Anträge ergingen am 19. April 2017, in denen die Umlagepflicht gemäß § 122 Abs. 7 und 8 WKG 1998 dem Grunde nach und die Kammermitgliedschaft bestritten wurde, wurden mit Beschwerdeverentscheidungen seitens der belangten Behörde am 27. August 2018 abgewiesen.

Das gegenständliche Verfahren wurde zur Klärung der Frage, ob die Bf in den Jahren 2003 bis 2015 Mitglied der Wirtschaftskammer ABC war mit Beschluss vom 28.05.2019 unterbrochen und auf Grund eines anhängigen Verfahrens beim Landesverwaltungsgericht ausgesetzt.

Das dort zur GZ 162/006/2548/2019 anhängige Verfahren wurde mit Erkenntnis vom 4.11.2020 abgeschlossen wurde und gab dem Beschwerdebegehren der ABC Personalstelle statt. Der Bescheid, mit dem die Grundumlage für die Jahre 2014 bis 2018 von der Wirtschaftskammer vorgeschrieben wurde, wurde aufgehoben.

Gemäß § 2 Abs. 1 Wirtschaftskammergesetz 1998 wären Mitglieder der Wirtschaftskammern und Fachorganisationen alle physischen und juristischen Personen sowie sonstige Rechtsträger, die Unternehmungen des Gewerbes, des Handwerks, der Industrie etc. sowie sonstiger Dienstleistungen rechtmäßig selbständig betreiben oder zu betreiben berechtigt sind, jedenfalls Unternehmungen, die der Gewerbeordnung unterliegen. Das Vorliegen der Voraussetzungen für die Gewerbsmäßigkeit gem. § 1 Abs. 2 GewO wurde vom Landesverwaltungsgericht insbesondere hinsichtlich Marktauftreten und Selbständigkeit verneint. Auch eine Absicht, einen Ertrag oder sonstigen wirtschaftlichen Vorteil oder Regelmäßigkeit der Arbeiten der zugewiesenen Dienstnehmer durch die ex-lege Zuweisung und der durch einen einmaligen Rechtsakt zu erzielen wurde vom Landesverwaltungsgericht verneint. Daher wurde eine Verpflichtung zur Leistung der Grundumlage für die Gewerbeberechtigung „Überlassung von Arbeitskräften“ verneint (Begründungen siehe Verfahrensgang).

Die Entscheidung wurde der gegenständlichen Gerichtsabteilung im März 2021 zur Kenntnis gebracht und demzufolge das gegenständliche Verfahren von Amts wegen fortgesetzt.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist auf Grund des elektronisch vorgelegten Aktes durch die belangte Behörde, evident.

Auch die Ermittlungen des BFG und das Erkenntnis des mittlerweile abgeschlossenen Verfahrens vor dem Landesverwaltungsgericht als Vorfrage für das gegenständliche Verfahren sind Aktenbestandteil und liegen der Beweiswürdigung zu Grunde.

Der Verfahrensgang vor der belangten Behörde sowie vor dem Bundesfinanzgericht ist durch die Bescheide, die Rechtsmittel sowie die Vorlage vor dem Bundesfinanzgericht evident.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

3.1.1. Rechtsgrundlagen

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf **§ 122 Abs. 6 und Abs. 7 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG) idgF**

(6) Die Umlage gemäß Abs. 1 und 2 ist von den Abgabenbehörden des Bundes an die Bundeskammer zu überweisen. Die auf die Landeskammern entfallenden Anteile sind nach Maßgabe der Eingänge zu verrechnen und von der Bundeskammer an die Landeskammern zu überweisen. Die Aufteilung des Landeskammeranteiles auf die einzelnen Landeskammern erfolgt nach dem Verhältnis der Zahl der Kammermitglieder der Landeskammern; das Erweiterte Präsidium der Bundeskammer kann Sockelbeträge vorsehen.

(7) Die Landeskammern können zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 2 anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl. Nr. 376/1967, gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag). Die Umlage ist in einem Hundertsatz dieser Beitragsgrundlage zu berechnen. Der Hundertsatz ist vom Wirtschaftsparlament der Landeskammer festzusetzen; er darf 0,29 vH der Beitragsgrundlage nicht übersteigen. Hat ein Kammermitglied gemeinsam mit einem oder mit mehr als einem anderen Kammermitglied eine Arbeitsgemeinschaft gebildet, so wird die weitere Umlage hinsichtlich der Arbeitslöhne, die bei der Arbeitsgemeinschaft anfallen, durch diese entrichtet. Bei einer Personengesellschaft des

Handelsrechts, bei der ein Komplementär eine juristische Person oder eine Personengesellschaft des Handelsrechts ist, gehören die diesbezüglichen, bei der Komplementärgesellschaft anfallenden Arbeitslöhne auch dann zur Beitragsgrundlage, wenn die Komplementärgesellschaft keine Berechtigung nach § 2 besitzt. Die Bestimmungen der §§ 42a und 43 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl. Nr. 376/1967, finden auf die Umlage sinngemäß Anwendung. Ein im Verhältnis zur Summe der Arbeitslöhne der Arbeitnehmer der Mitglieder der einzelnen Landeskammern ungleichgewichtiges Aufkommen aus der weiteren Umlage ist zwischen den Landeskammern auszugleichen (Finanzausgleich).

3.1.2. Rechtliche Würdigung:

Zeitraum Juli 1999 bis Dezember 2002:

Die Abgabenbehörde hat für diesen Zeitraum ihren abweisenden Bescheid damit begründet, dass bereits Verjährung eingetreten sei.

Rechtlicher Hintergrund dazu ist § 201 BAO idF vor dem AbgRmRefG 2002:

„Wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung der Abgabe zulassen, ist ein Abgabenbescheid nur zu erlassen, wenn der Abgabepflichtige die Einreichung einer Erklärung, zu der er verpflichtet ist, unterlässt oder wenn sich die Erklärung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben in einem Bescheid zusammengefasst werden.“

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei Verbrauchsteuern drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben und bei Beiträgen fünf Jahre.

In den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO beginnt die Verjährungsfrist mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (siehe dazu § 208 Abs. 1 lit. a BAO).

§ 209a Abs. 2 BAO lautet wie folgt:

„Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in den Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde.“

Festzuhalten ist, dass die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe mit Abgabenbescheid in den in § 201 BAO (idF vor dem AbgRmRefG 2002) aufgezählten Fällen an keinen Antrag gebunden war. Die Verjährungsfrist für das Recht, eine Selbstberechnungsabgabe mit Abgabenbescheid festzusetzen, beträgt gemäß § 207 Abs. 3 BAO fünf Jahre. Das bedeutet, dass

für die Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag 1999 nach Ablauf des Kalenderjahres 2004, für den DZ 2000 nach Ablauf des Kalenderjahres 2005 etc. und für den DZ 2002 nach Ablauf des Kalenderjahres 2007 das Recht, Festsetzungsbescheide zu erlassen, verjährt gewesen wäre.

Grundsätzlich ist richtig, dass § 209a Abs. 2 BAO direkt auf die gesetzlich eingeräumte Möglichkeit einer Antragstellung (§ 85 BAO) verweist und dass in § 201 BAO idF vor dem AbgRmRefG 2002 eine solche Antragstellung nicht vorgesehen war. Jedoch würde das einen sachlich nicht zu rechtfertigenden Nachteil für die Partei darstellen und das Bundesfinanzgericht steht auf dem Standpunkt, dass dies den Normzweck des § 209a Abs. 2 BAO nicht erfüllen würde. Dessen Normzweck ist vielmehr, die Partei vor Rechtsnachteilen (durch Eintritt der Bemessungsverjährung) zu schützen, die lediglich dadurch entstehen, dass die Abgabenbehörde Anbringen nicht unverzüglich erledigt. Dass ein solches Vorgehen nicht zum Nachteil der Partei gehen dürfe, vertritt auch *Ritz*, BAO⁶ Kommentar, § 209a Tz 11 und verweist auf den Normzweck.

Um genau diese Konstellation geht es im gegenständlichen Fall, weil die Abgabenbehörde über den Antrag auf Festsetzung des DZ für den Zeitraum Juli 1999 bis Dezember 2002, gestellt am 16. Dezember 2004, erst am 27.3.2017 - also nach 13 Jahren - bescheidmäßig abgesprochen hat.

Wie die Bf zutreffend ausführt, ist – unter Verweis auf die genannten Literatur-Ausführungen *Ritz*, BAO⁶, Kommentar, § 209a Tz 8 sowie *Ritz*, RdW 2002, 60 – § 209a Abs. 2 BAO ungeachtet dessen, dass ein Antragsrecht nicht ausdrücklich normiert war, anwendbar.

Das Bundesfinanzgericht vertritt ebenfalls diesen Standpunkt, dass – wie im gegenständlichen Fall – auch auf Erlassung eines Abgabenbescheides gerichtete Anbringen iSd § 201 BAO idF vor dem AbgRmRefG 2002 unter den Tatbestand des § 209a Abs. 2 BAO zu subsumieren sind.

Demzufolge liegt die von der belangten Behörde behauptete Verjährung nicht vor.

Zeiträume 2003 bis 2015

Die belangte Behörde ging von einer Mitgliedschaft der Bf bei der Wirtschaftskammer nicht nur auf Grund des von der Wirtschaftskammer rückwirkenden Schreibens sondern auch kraft Gesetzes auf Grund des Vorliegens von Gewebsmäßigkeit und damit Unterliegen der GewO aus. Entgegen der Meinung der belangten Behörde bestritt die Bf das Vorliegen dieser Voraussetzungen und damit eine Mitgliedschaft sowie die Umlagepflicht dem Grunde nach.

Die Bestreitung der Mitgliedschaft der Bf bei der Wirtschaftskammer und damit der Umlagepflicht dem Grunde nach war eine Vorfrage zum gegenständlichen Verfahren und

deshalb vorweg zu klären. Daher war das Verfahren zu unterbrechen und auf Grund des anhängigen Verfahrens beim Landesverwaltungsgericht ABC (VwG) auszusetzen.

Das Erkenntnis des VwG stellte klar, dass die Voraussetzungen für die Gewerbsmäßigkeit weder im Punkt der Selbständigkeit noch Regelmäßigkeit noch Ertragsabsicht bei der Bf vorliegen, weil als gewerbsmäßige Tätigkeiten iSd. 8 1 Abs. 2 GewO 1994 nur solche Tätigkeiten in Betracht kommen, die in einer Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr bestehen. Durch die Zuweisung von Bediensteten zur Dienstleistung ausschließlich an die im ABC Zuweisungsgesetz genannten Gesellschaften liegt nach Ansicht des VwG eine Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr und ein Marktauftreten in Rahmen einer Arbeitskräfteüberlassung bei der Bf nicht vor.

Auch eine gem. § 1 Abs. 3 GewO für das Vorliegen von Selbständigkeit auszuübende Tätigkeit auf eigene Rechnung und Gefahr, ein Unternehmensrisiko, wonach der Wirtschaftstreibende die wirtschaftliche Folgenverantwortlichkeit trägt, und unternehmerische Entscheidungsfreiheit umfasse, wurde vom VwG genauso wie das Vorliegen von Unternehmerrisiko und Ertragsabsicht oder Selbständigkeit verneint, insbesondere weil der Bf durch die Gesellschaften, denen die Bediensteten zur Dienstleistung zugewiesen wurden, der gesamte Aktivitäts- und Pensionsaufwand zu ersetzen war.

Wie die Bf in der gegenständlichen Beschwerde richtig ausführte, erkannte auch das VwG durch die ex-lege Zuweisung und der durch einen einmaligen Rechtsakt erfolgten Zuordnung keine Regelmäßigkeit der Arbeiten der zugewiesenen Dienstnehmer.

Damit wurden die diesbezüglichen Ausführungen der Bf in der Bescheidbeschwerde vom VwG inhaltlich bestätigt.

Auch das Vorliegen eines Betriebes bei der Bf, das von der belangten Behörde ebenfalls angenommen wurde, wurde nicht bejaht. Mittlerweile wurde auch vom VwGH 26.02.2020, Ra 2019/13/0085 und am 14.05.2020, Ra 2019/13/0064-7 klargestellt, dass es sich bei der gegenständlichen Zuweisung von Gemeindebediensteten nicht um einen Betrieb gewerblicher Art handelt. Am 14.05.2020 wies der Verwaltungsgerichtshof eine außerordentliche Amtsrevision Ra 2019/13/0064-7 zurück und verwies in seiner Begründung auf seine Zurückweisung eines anderen Parallelfalles vom 26.02.2020, Ra 2019/13/0085. Der VwGH stellte im Zusammenhang mit der Dienstzuteilung von Beamten im Ersatz der Kosten für diese Bediensteten keinen vom Bund verwalteten Betrieb iSd § 42 Abs. 1 lit.a FLAG fest, sondern stellte klar, dass die Überlassung der Beamten an die ausgegliederten Rechtsträger für sich noch keinen Betrieb iSd genannten Bestimmung darstellt.

Da mangels Voraussetzungen nach § 1 GewO keine gewerbsmäßige Tätigkeit der Gemeinde vorliege, wurde eine Verpflichtung zur Leistung der Grundumlage für die Gewerbeberechtigung „Überlassung von Arbeitskräften“ vom VwG verneint. Die Revision wurde nicht zugelassen.

Da eine Mitgliedschaft bei der Wirtschaftskammer nicht vorliegt und daher keine Grundumlage geleistet werden muss, besteht auch keine Verpflichtung zur Zahlung des DZ gem. § 122 Abs 7 WKG – damit sind die angefochtenen Bescheide zu beheben und der Beschwerde war Folge zu geben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs 4 B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG 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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Dass ohne Mitgliedschaft bei der Wirtschaftskammer kein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu entrichten ist, steht im Einklang mit der angesprochenen umfangreichen, ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Demzufolge ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 5. Mai 2021