

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf*** (**Bf-Kürzel [neu]**), ***Bf-Adr*** über die Beschwerde vom 2. Juli 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 (nunmehr zuständig: Finanzamt Österreich) vom 24. Mai 2018 betreffend Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2016 Steuernummer ***BFStNr*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 24.5.2018, der Beschwerdeführerin zugestellt am 19.6.2018, setzte die belangte Behörde gegenüber der Beschwerdeführerin nach einer vorangegangenen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2016 mit € 30.451,19 fest. Sie ging davon aus, dass die Beschwerdeführerin dadurch, dass sie Arbeitnehmer an die ***Gesellschaft [neu]*** (vormals: ***Gesellschaft [alt]***) überlässt, eine Tätigkeit i.S.d. § 1 GewO (Arbeitskräfteüberlassung) ausübt. Daher sei die Beschwerdeführerin gem. § 2 WKG (Pflicht-) Mitglied der Wirtschaftskammer und als solches zur Zahlung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag verpflichtet.

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 2.7.2018. Darin hält die Beschwerdeführerin der belangten Behörde entgegen, dass eine Tätigkeit nach § 1 Abs. 2 GewO nur dann gewerbsmäßig ausgeübt wird, wenn sie selbständig, regelmäßig und in der Absicht betrieben wird, einen Ertrag oder sonstigen wirtschaftlichen Vorteil zu erzielen. Keines dieser Merkmale

treffe auf die Beschwerdeführerin zu, sodass sie nicht gewerblich tätig sei. Demzufolge sei sie nicht Mitglied der Wirtschaftskammer und nicht zur Zahlung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag verpflichtet. In der Beschwerde stellte die Beschwerdeführerin den Antrag, eine Beschwerdeventscheidung zu unterlassen und die Beschwerde innerhalb von drei Monaten ab Einlangen dem Verwaltungsgericht vorzulegen.

Mit Beschwerdeventscheidung vom 17.9.2018 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Sie ging weiterhin davon aus, dass die Beschwerdeführerin in Form der Personalüberlassung gewerblich tätig und sohin als Mitglied der Wirtschaftskammer verpflichtet ist, den auf die ausbezahlten Arbeitslöhne entfallenden Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu entrichten.

Mit Schriftsatz vom 10.10.2018 stellte die Beschwerdeführerin Vorlageantrag gemäß § 264 BAO. Den darin (sowie bereits in der Beschwerde vom 2.7.2018) gestellten Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zog sie mit Schriftsatz vom 23.8.2022 zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Gesellschaftsvertrag vom 18.11.1994 wurde die ***Gesellschaft*** gegründet. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 2.9.1998 wurde sie in eine Aktiengesellschaft mit der Firma ***Gesellschaft [alt]*** umgewandelt.

Mit Einbringungsvertrag vom 31.5.1999 wurden die bislang von der Gemeinde Wien betriebenen Unternehmungen der Wiener Stadtwerke auf Grundlage des Bundesgesetzes über Maßnahmen anlässlich der Ausgliederung der Wiener Stadtwerke, BGBl I Nr. 68/1999, in die ***Gesellschaft [alt]*** eingebracht, wobei die Teilbetriebe ***2***, ***3***, ***4*** und ***5*** sogleich in Tochtergesellschaften der ***Gesellschaft [alt]*** eingebracht wurden. Die bis dahin in den verschiedenen Betrieben der Wiener Stadtwerke tätigen Bediensteten der Gemeinde Wien wurden ab Juli 1999 den jeweiligen Gesellschaften zur Dienstleistung zugewiesen. Die hier gegenständlichen Bediensteten der ***1*** und der ***1a*** wurden der ***Gesellschaft [alt]*** zugewiesen. Für diese Bediensteten zahlte die Beschwerdeführerin im beschwerdegegenständlichen Jahr 2016 die Löhne und Gehälter aus.

Mit Hauptversammlungsbeschluss vom 14.12.2017 wurde die ***Gesellschaft [alt]*** in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit der Firma ***Gesellschaft [neu]*** umgewandelt.

Um die strittige Frage ihrer Wirtschaftskammerzugehörigkeit zu klären, beantragte die Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 26.7.2018 bei der Wirtschaftskammer Wien gem. § 128 Abs. 1 WKG die Erlassung eines Bescheides über Art und Ausmaß ihrer Grundumlagepflicht. Hierauf schrieb die Wirtschaftskammer Wien der Beschwerdeführerin mit

Bescheid vom 10.9.2018 eine Grundumlage für die Gewerbeberechtigung „Überlassung von Arbeitskräften“ gem. § 94 Z. 72 GewO für die Jahre 2014-2018 i.H.v. € 1.680,00 vor. Nachdem die Beschwerdeführerin gegen diesen Bescheid Beschwerde erhoben hatte, hob ihn das Verwaltungsgericht Wien mit Erkenntnis vom 4.11.2020, GZ: VGW-162/006/2548/2019-4, ersatzlos auf. Es führte aus, dass gem. § 1 Abs. 2 WKG Rechtspersonen, die (u.a.) Unternehmungen des Gewerbes betreiben, Mitglieder der Wirtschaftskammern sind, wobei Unternehmungen, die der Gewerbeordnung unterliegen, jedenfalls zu den Mitgliedern zählen (§ 2 Abs. 2 WKG). Eine gewerbsmäßige Tätigkeit i.S.d. § 1 Abs. 2 GewO liegt nach Ansicht des Verwaltungsgerichtes Wien bei der Beschwerdeführerin jedoch nicht vor, da hierfür nur Tätigkeiten in Betracht kommen, die in einer Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr bestehen. Da die Beschwerdeführerin ihre Dienstnehmer ausschließlich an die im Wiener Stadtwerke-Zuweisungsgesetz genannten Gesellschaften überlässt, tritt sie nicht am Markt auf und kann daher von einer Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr nicht gesprochen werden. Zudem treffen die von § 1 Abs. 2 GewO für eine gewerbsmäßige Tätigkeit (kumulativ) geforderten Merkmale nach Auffassung des Verwaltungsgerichtes Wien auf die Beschwerdeführerin nicht zu. So liegt etwa die von dieser Gesetzesbestimmung geforderte Selbstständigkeit nur dann vor, wenn die Tätigkeit auf eigene Rechnung und Gefahr ausgeübt wird (§ 1 Abs. 3 GewO). Dies schließt insbesondere das Unternehmensrisiko ein, welches die Beschwerdeführerin jedoch gerade nicht zu tragen hat, da ihr der gesamte i.Z.m. der Personalüberlassung anfallende Aufwand (insb. für Aktiv- und Pensionsbezüge) von den Gesellschaften, denen die Gemeindebediensteten überlassen werden, zu ersetzen ist. Da über diesen Aufwandsatz hinausgehende Leistungen der Gesellschaften im Wiener Stadtwerke-Zuweisungsgesetz nicht vorgesehen sind, kann nach Auffassung des Verwaltungsgerichtes Wien auch nicht davon gesprochen werden, dass die Beschwerdeführerin ihre Tätigkeit in der Absicht ausübt, i.S.d. § 1 Abs. 2 GewO einen Ertrag oder sonstigen wirtschaftlichen Vorteil zu erzielen. Letztlich liegt nach Auffassung des Verwaltungsgerichtes Wien auch keine Regelmäßigkeit im Sinne dieser Gesetzesbestimmung vor, da es sich bei der ex-lege Zuweisung von Dienstnehmern um einen einmaligen Rechtsakt handelt. Das Verwaltungsgericht Wien ging daher im Erkenntnis vom 4.11.2020 davon aus, dass die Beschwerdeführerin nicht Mitglied der Wirtschaftskammern ist und demnach keine Grundumlage zu leisten hat. Dieses Erkenntnis ist in Rechtskraft erwachsen.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zu den gesellschaftsrechtlichen Verhältnissen der (nunmehrigen) ***Gesellschaft [neu]*** sowie zur Einbringung der verschiedenen Betriebe der Wiener Stadtwerke gründen sich auf das offene Firmenbuch. Dass die bei den (bis dahin gemeindeeigenen) Betrieben der Wiener Stadtwerke tätigen Bediensteten seit der Ausgliederung den entsprechenden Gesellschaften, also der ***Gesellschaft [alt]*** (nunmehr ***Gesellschaft [neu]*** und deren Tochtergesellschaften zur Dienstleistung zugewiesen sind

und dass die Gemeinde Wien in Gestalt der Beschwerdeführerin weiterhin deren Löhne und Gehälter auszahlt, entspricht dem übereinstimmenden Vorbringen der Parteien sowie den gesetzlichen Vorgaben (s.u.). Es besteht daher keine Veranlassung für das Gericht, daran zu zweifeln. Die Feststellungen zum Verfahren vor der Wirtschaftskammer Wien sowie zum daran anschließenden Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht Wien gründen sich auf die von der Beschwerdeführerin vorgelegten Urkunden, nämlich auf den verfahrenseinleitenden Schriftsatz vom 26.7.2018 und das Erkenntnis vom 4.11.2020. Der Sachverhalt ist im Übrigen zwischen den Parteien unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Vorweg ist anzumerken, dass die belangte Behörde ungeachtet des Antrages der Beschwerdeführerin, keine Beschwerdeentscheidung zu erlassen und die Beschwerde innerhalb von drei Monaten ab Einlangen dem Verwaltungsgericht vorzulegen, dennoch - vor Ablauf der 3-Monats-Frist des § 262 Abs. 2 lit. b BAO - eine Beschwerdeentscheidung erlassen hat. Hierin ist jedoch keine Rechtswidrigkeit zu erblicken, da es ungeachtet eines solchen Antrages der Abgabenbehörde obliegt, eine Beschwerdeentscheidung zu erlassen (BFG 30.10.2017, RV/2101196/2017). Es besteht kein Rechtsanspruch des Beschwerdeführers auf Unterbleiben der Beschwerdeentscheidung, sondern setzt eine solche Vorgangsweise vielmehr das Einvernehmen zwischen Beschwerdeführer und Behörde voraus, welches auf Seiten des Beschwerdeführers durch eine entsprechende Antragstellung und auf Seiten der Behörde durch eine Vorlage innerhalb von drei Monaten hergestellt wird (Ellinger/Sutter/Urtz, BAO, 3. Aufl., Anm. 7 zu § 262).

Mit dem Einbringungsvertrag vom 31.5.1999 wurden die vormals gemeindeeigenen Betriebe der Wiener Stadtwerke an rechtlich selbstständige Gesellschaften übertragen (Ausgliederung). § 1 Abs. 1 des Gesetzes über die Zuweisung von Bediensteten der Wiener Stadtwerke (Wiener Stadtwerke-Zuweisungsgesetz), LGBl. Nr. 17/1999, bestimmt hierzu, dass die bei den Wiener Stadtwerken beschäftigten Bediensteten der Gemeinde Wien den jeweiligen Gesellschaften zur Dienstleistung zugewiesen werden, und zwar die Bediensteten der „***1***“ und der „***1a***“ der ***Gesellschaft [alt]*** (heute: ***Gesellschaft [neu]***). Gem. § 1 Abs. 4 Wiener Stadtwerke-Zuweisungsgesetz tritt hierdurch in der dienst-, besoldungs- und pensionsrechtlichen Stellung der Beschäftigten keine Änderung ein. Diese stehen daher nach wie vor in einem Dienstverhältnis zur Gemeinde Wien, welche - gegen Ersatz durch die Gesellschaften (§ 3 Abs. 3 Wiener Stadtwerke-Zuweisungsgesetz) - auch weiterhin für deren Löhne und Gehälter aufzukommen hat. Die Wahrnehmung sämtlicher Rechte und Pflichten als Dienstbehörde bzw. Dienstgeber gegenüber den zugewiesenen Dienstnehmern obliegt gemäß § 3 Abs. 1 Wiener Stadtwerke-Zuweisungsgesetz dem Magistrat. Hierfür ist gemäß § 3 Abs. 2 Wiener Stadtwerke-Zuweisungsgesetz eine eigene Dienststelle im Bereich der

Magistratsdirektion einzurichten. Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um die in Entsprechung dieser Bestimmung eingerichtete Dienststelle, welche die Rechte und Pflichten gegenüber den der ***Gesellschaft [alt]*** (heute: ***Gesellschaft [neu]***) zugewiesenen Bediensteten ausübt, also insbesondere deren Löhne und Gehälter auszahlt und den hierfür von der ***Gesellschaft [alt]*** (heute: ***Gesellschaft [neu]***) zu leistenden Ersatz vereinnahmt. Sie ist daher eine öffentliche Kasse i.S.d. § 85 Abs. 1 EStG 1988 und genießt als solche - wenngleich ansonsten nicht rechtsfähig - als Arbeitgeber steuerliche Rechtssubjektivität (vgl. VwGH 13.9.2006, 2002/13/0228).

Gem. § 122 Abs. 7 (heute: Abs 8) WKG können die Landeskammern der gewerblichen Wirtschaft zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben, die beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung nach § 2 WKG anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen ist, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag). Diese Umlagepflicht trifft nach dem eindeutigen Wortlaut sohin nur Kammermitglieder, sodass die Kammermitgliedschaft der Beschwerdeführerin als Vorfrage zu prüfen ist. Gem. § 2 Abs. 1 WKG sind alle 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 Wirtschaftskammern und Fachorganisationen (Fachgruppen im Bereich der Landeskammern, Fachverbände im Bereich der Bundeskammer; s. § 1 Abs. 2 WKG). Unternehmungen, die der GewO unterliegen, insbesondere solche, die in der Anlage zur GewO angeführt sind, zählen jedenfalls zu den Mitgliedern. Der GewO unterliegen gem. § 1 Abs. 1 leg. cit. Tätigkeiten, die gewerbsmäßig ausgeübt werden. Gewerbsmäßig ist eine Tätigkeit gem. § 1 Abs. 2 GewO dann, wenn sie selbstständig, regelmäßig und in der Absicht betrieben wird, einen Ertrag oder sonstigen wirtschaftlichen Vorteil zu erzielen.

Im Erkenntnis vom 4.11.2020 ist das Verwaltungsgericht Wien zur Auffassung gelangt, dass die Beschwerdeführerin nicht Kammermitglied ist und demnach keine Grundumlage zu entrichten hat. Da das Verwaltungsgericht Wien gem. § 128 Abs. 1 WKG über die Verpflichtung der Beschwerdeführerin zur Leistung der Grundumlage zu entscheiden hatte, war deren Kammermitgliedschaft auch für das Verwaltungsgericht Wien lediglich eine Vorfrage, sodass dessen Entscheidung insoweit keine Bindung i.S.d. § 116 BAO entfaltet (VwGH 26.1.1999, 94/14/0001). Da das Verwaltungsgericht Wien jedoch im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden hat, schließt sich das Bundesfinanzgericht dieser Auffassung an. So liegt nach der Rechtsprechung - wenngleich im Gesetz nicht ausdrücklich ausgesprochen - eine gewerbsmäßige Tätigkeit nur dann vor, wenn sie in einer Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr besteht (VwGH 20.10.1999, 99/04/0122; 9.6.2015, Ra 2014/08/0069), wovon im Fall der Beschwerdeführerin, die lediglich in Erfüllung eines

gesetzlichen Auftrages Arbeitskräfte an bestimmte, im Gesetz genannte Rechtsträger überlässt, ansonsten aber nicht am Markt auftritt (etwa indem sie ihre Dienstnehmer einem offenen Interessentenkreis anbietet), nicht gesprochen werden kann. Selbstständigkeit liegt gem. § 1 Abs. 3 GewO dann vor, wenn die Tätigkeit auf eigene Rechnung und Gefahr ausgeübt wird. Dies ist dann der Fall, wenn die Tätigkeit mit der Tragung eines Unternehmerrisikos verbunden ist (VwGH 28.10.1997, 96/04/0191; 15.9.1999, 98/04/0104; VwSlg 9861 A/1979), sowie wenn die Tätigkeit völlig frei eingeteilt bzw. jederzeit abgebrochen werden kann und das Entgelt ausschließlich vom Erfolg der Tätigkeit abhängt (VwGH 12.9.2001, 98/03/0057; 22.5.2012, 2010/04/0033). Dies ist hier nicht der Fall: Die Beschwerdeführerin erhält aufgrund gesetzlicher Anordnung (ausschließlich) den (gesamten) Aufwand ersetzt, der ihr i.Z.m. der Zuweisung ihrer Bediensteten an die ausgegliederten Rechtsträger entsteht. Sie trägt daher weder ein unternehmerisches Risiko noch hängt das Entgelt vom Erfolg ihrer Tätigkeit ab. Da die Bediensteten der vormals gemeindeeigenen Wiener Stadtwerke aufgrund gesetzlicher Anordnung den ausgegliederten Gesellschaften zugewiesen sind, hat die Beschwerdeführerin auch keine Möglichkeit ihre Tätigkeit jederzeit abzubrechen. Letztlich legt eine Absicht, einen Ertrag oder sonstigen wirtschaftlichen Vorteil zu erzielen, dann nicht vor, wenn - wie im Fall der Beschwerdeführerin - durch das vereinnahmte Entgelt nur die entstehenden Unkosten abgedeckt werden (VwGH 29.1.1991, 88/04/0218; 27.4.1993, 92/04/0245). Da die Merkmale des § 1 Abs. 2 GewO kumulativ vorliegen müssen und Selbstständigkeit sowie Vorteilserzielungsabsicht jedenfalls nicht gegeben sind, kann dahingestellt bleiben, ob die Tätigkeit der Beschwerdeführerin als einmalige Handlung ohne Wiederholungsabsicht (Zuweisung der Bediensteten) oder im Sinne einer dauernden Zurverfügungstellung als regelmäßige Tätigkeit zu qualifizieren ist.

Da die Beschwerdeführerin keine gewerbliche Tätigkeit ausübt und die weiteren in § 2 Abs. 1 WKG angeführten Unternehmungen hier nicht infrage kommen, ist sie nicht Mitglied der Wirtschaftskammern und sohin nicht zur Entrichtung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag verpflichtet (so auch zur Magistratsdirektion der Stadt Wien - Personalstelle Wiener Stadtwerke in Bezug auf andere ausgegliederte Gesellschaften, denen gemäß § 1 Abs. 1 Wiener Stadtwerke-Zuweisungsgesetz Gemeindebedienstete zugewiesen wurden: BFG 23.3.2021, RV/7101777/2019; 31.3.2021, RV/7104327/2019; 31.3.2021, RV/7100878/2019; 26.4.2021, RV/7100877/2019, jeweils betreffend ***Dienststelle5***; BFG 5.5.2021, RV/7101775/2019, betreffend ***Dienststelle4***; BFG 31.5.2021, RV/7101776/2019; 1.6.2021, RV/7105802/2019; 1.6.2021, RV/7100385/2020, jeweils betreffend ***Dienststelle2***).

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin im verfahrensgegenständlichen Jahr 2016 keinen Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu entrichten hatte. Da sie sohin auch nicht verpflichtet war, einen selbst berechneten Betrag an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag bekanntzugeben, lagen die Voraussetzungen des § 201 Abs. 1 BAO für

eine bescheidmäßige Festsetzung nicht vor und war der angefochtene Bescheid daher ersatzlos aufzuheben.

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 im vorliegenden Fall entscheidende Frage der Kammermitgliedschaft der Beschwerdeführerin hängt maßgeblich davon ab, ob diese ein Gewerbe im Sinne der GewO betreibt. Zu den Kriterien des § 1 Abs. 2 GewO liegt umfangreiche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Zu verweisen ist insbesondere auf die zitierten Entscheidungen zu den Kriterien „Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr“, „Selbstständigkeit“ und „Absicht, einen Ertrag oder sonstigen wirtschaftlichen Vorteil zu erzielen“. Da das vorliegende Erkenntnis von diesen Entscheidungen nicht abweicht, liegt eine Rechtsfrage von grundlegender Bedeutung nicht vor.

Wien, am 6. September 2022