



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw.1 als Rechtsnachfolgerin der Bw., vertreten durch Trust Treuhand- und Steuerberatung GmbH, 1020 Wien, Praterstraße 38, gegen den Abweisungsbescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 17. Mai 2006, StNr. x1 betreffend Kammerumlage gemäß § 122 Wirtschaftskammergesetz 1998 (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

**Strittig ist der Umfang der Kammerumlagenpflicht der Bw. in den Jahren 1995 bis 2002 (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gemäß § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 = Kammerumlage 2). Machten bei der Bw., die Sport- und andere Zeitschriften verlegt, eine (1) Mitarbeiterin oder mehrere Mitarbeiter Werbung für die eigenen Magazine durch Direkteinschaltungen beim ORF?**

(Antrag auf Gutschrift des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag über den Zeitraum für die Jahre 1995 bis 2002 in Höhe von 37.589,99 Euro).

#### 1. Verfahren

Mit Schreiben vom 19.4.2002 beantragte die Bw. die Gutschrift des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (und der Kammerumlage 1, siehe RV/1091-W/06) für die Jahre 1995 bis 2002 in Höhe von 37.589,99 Euro (517.249,49 Schilling), da die Bw. nur einen Gewerbeschein



als Werbeagentur habe, um beim ORF Direktanschaltungen für die eigenen Magazine vornehmen zu können. Mit dieser Tätigkeit sei nur eine Mitarbeiterin betraut, sodass nur für diese der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu entrichten sei. Die eigentliche Tätigkeit der Bw. als Verlag falle in kein Gewerbe, weswegen die übrigen Beträge zu Unrecht angelastet worden seien.

Das Finanzamt führte ein Ermittlungsverfahren durch und wies mit Bescheid vom 17.5.2006 den Antrag auf Rückzahlung des Dienstgeberzuschlages ab. Es bestehe auf Grund des Gewerbescheines für die Tätigkeit „Direktanschaltungen beim ORF für die eigenen Magazine“ eine Mitgliedschaft zur Fachgruppe Wien der Buch- und Medienwirtschaft. Da für alle Jahre Kammermitgliedschaft bestanden habe und nicht bekannt gegeben worden sei, ob nicht auch andere Dienstnehmer Aufgaben für die Werbeagentur erbracht hätten, war von der ursprünglichen Bemessungsgrundlage auszugehen. Der Antrag für die Jahre 1995 und 1996 sei verspätet gestellt worden und daher verjährt.

Fristgerecht wurde dagegen Berufung erhoben. Eingewendet wurde, dass mit der Bestellung der Anzeigen beim ORF nur eine Dienstnehmerin betraut gewesen sei. Dies sei nur ein Teil ihrer Tätigkeit gewesen. Die sonstigen Honorare betreffen das Honorar von Fremdleistungen für die Erstellung von Monatszeitschriften, die für den Verkauf bestimmt waren. Ebenso betreffe der Verkaufsaufwand die Kosten für im Angestelltenverhältnis tätige Journalisten und Fotografen, die mit der Erstellung der Monatsmagazine betraut seien. Dieser Tätigkeitsbereich sei nicht Gegenstand der Kammerzugehörigkeit. Das A-Magazin werde nicht als Werbeagentur tätig, weswegen es sich erübrige, weitere Beweismittel vorzulegen. Die Anträge betreffend die Jahre 1995 und 1996 seien nicht verjährt, da die Verjährungsfrist bei der Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 1/95 bis 4/2000 am 13.4.2000 unterbrochen worden sei.

Das Finanzamt erließ keine Berufungsvorentscheidung, sondern legte dem Unabhängigen Finanzsenat die Berufung zur Entscheidung vor.

## **2. Beweisaufnahmen**

### **2.1. Finanzamt**

Im Finanzamtsakt einliegend befindet sich ein Fax vom 4.4.2005, mit welchem die Bw. ihren Gewerbeschein vom 30.7.1998 MBA x2, Reg.Zl. x3, gefaxt hatte. Darin wird gemäß § 340 Abs. 1 der Gewerbeordnung bescheinigt, dass nachstehendes Gewerbe angemeldet worden ist: Werbeagentur.



Das Finanzamt fragte am 18.7.2005 unter <http://xxxFirmenInfo 5.asp?> ab und erhielt als Antwort, Bw. : Fachgruppe Werbung und Marktkommunikation. Am 16.8.2005 langte beim Finanzamt eine E-Mail der Wirtschaftskammer Wien bezüglich Anfrage Kammerumlage ein:

*„....Bei der .... "Bw." .... ist davon auszugehen, dass aufgrund der Tätigkeit („Direktschaltung für eigene Magazine“) die Mitgliedschaft zur Fachgruppe Wien der Buch- und Medienwirtschaft besteht. Damit ist das Unternehmen zur Kammerumlagenzahlung verpflichtet....“*

Am 23.8.2005 richtete das Finanzamt an den Vertreter der Bw. mit E-Mail folgende Anfrage:

*„Bezugnehmend auf Ihren Antrag auf Rückerstattung von Kammerumlage vom 30.5.2005 ergeben sich nach Rücksprache mit der Wirtschaftskammer folgende Fragen:*

*Seitens der Wirtschaftskammer wurde die Ansicht vertreten, dass aufgrund der Tätigkeit „Direktschaltung beim ORF für eigene Magazine“ eine Mitgliedschaft zur Fachgruppe Wien der Buch- und Medienwirtschaft bestehen müsste und .... "die Bw." .... daher zur Kammerumlagenzahlung verpflichtet wäre. Um Stellungnahme wird gebeten....“*

Am 25.11.2005 langte dazu die Antwort ein, dass die Bw. bereits in zwei Schreiben erläutert habe, dass sie nicht gänzlich von der DZ-Pflicht betroffen sei.

Am 4.10.2005 stellte das Finanzamt für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg an die Wirtschaftskammer Wien ein

*„Ersuchen um Stellungnahme betreffend Kammerumlage 2. Seitens der.... "Bw." .... liegt der Behörde ein Ansuchen um Rückerstattung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ-Kammerumlage 2 - § 122 Abs. 7 u. 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998) für den Zeitraum 1995 bis 2002 vor. Nach Angabe der Firma besitzt diese einen Gewerbeschein als Werbeagentur. Mit dieser Tätigkeit ist lediglich eine Mitarbeiterin betraut. Das Finanzamt ersucht daher um Bekanntgabe ob und inwieweit die .... "Bw." .... als Mitglied der Wirtschaftskammer geführt wird und daher eine Verpflichtung zur Entrichtung der Kammerumlage 2 - § 122 Abs. 7 u.8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 besteht.“*

Das Finanzamt hielt in einem Aktenvermerk vom 19.1.2006 fest, dass aufgrund einer telefonischen Auskunft der Wirtschaftskammer eindeutig festzustellen wäre, ob tatsächlich nur ein (1) Dienstnehmer mit den Werbeagenden befasst ist. Wenn ja, würden nur diese Bezüge der einen Dienstnehmerin dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterliegen. Zur Feststellung der DZ-Grundlage wären auch andere Berechnungsmethoden möglich, etwa durch Vergleich der Umsätze aus dem Verlag zu den Umsätzen aus der Werbeagentur.

Am 10.5.2006 hielt das Finanzamt dem Vertreter der Bw. vor, dass der Antrag auf Rückzahlung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag hinsichtlich der Jahre 1995 und 1996 gemäß § 207 BAO verjährt sei. Zur Ermittlung, ob tatsächlich nur ein Dienstnehmer mit den Werbeagenden befasst war, wurde die Seite 28 aus dem Jahresabschluss 1998 vorgehalten und für die Jahre 1997 bis 2002 zur Rubrik Personalaufwand und Gehälter gefragt, ob diese Bemessungsgrundlagen für den DZ heranzuziehen seien.



Mit E-Mail vom 17.5.2006 ersuchte der Vertreter der Bw. als Antwort lediglich um Ausstellung eines entsprechenden Bescheides.

## **2.2. Unabhängiger Finanzsenat**

Beweis wurde vom Unabhängigen Finanzsenat erhoben durch Einsicht in das Firmenbuch der Bw. „als GmbH“ (FN xA), und „als Betrieb“ in die Auszüge und die Urkundensammlungen des Firmenbuches der B GmbH (FN x5 ), der A- woche Verlag GmbH (FN x4 ), der A-Magazin GmbH u. Co KG (FN x7), A- verlag GmbH u. Co KG (FN x8), der E GmbH (FN x9 ) und der Bw1 (FN x6). Am 3.9.2012 hielt der Unabhängige Finanzsenat der Bw. und dem Finanzamt 6/7/15 die beabsichtige Entscheidung betreffend Kammerumlage 2 vor und ersuchte, Unterlagen vorzulegen, aus welchen hervorgeht, dass im fraglichen Zeitraum tatsächlich nur 1 Mitarbeiterin mit „Werbung“ beschäftigt war.

Das Finanzamt gab dazu am 1.10.2012 eine Stellungnahme ab:

Über die Entscheidung über eine Kammerumlagenpflicht, zumindest über deren Berufungen, sei grundsätzlich die Wirtschaftskammer selbst zuständig. Im Ermittlungsverfahren habe der Vertreter der Wirtschaftskammer bestätigt, dass durch die damalige Tätigkeit des Steuerpflichtigen im Rahmen von Direkteinschaltungen für eigene Magazine eine Mitgliedschaft zur Fachgruppe der Wirtschaftskammer Wien „Buch- und Medienwirtschaft“ ausgelöst werde. Dieser Sachverhalt führe zur Kammerumlagenverpflichtung. Außerdem liege ein Gewerbeschein für Werbung und Marktkommunikation vor, der ebenfalls eine Kammermitgliedschaft und somit Steuerpflicht nach sich ziehe. Nach der Aktenlage sei gerade bei Fragen über diese Sachverhalte jegliche Mitwirkungspflicht vernachlässigt worden, indem Vorhalte vorsätzlich nicht beantwortet worden seien. Das Finanzamt sei aber grundsätzlich bereit eine anteilige Steuerpflicht/Rückforderungsanspruch über Verhältnisrechnung zu ermitteln.

Die Bw. ersuchte mehrmals um Fristverlängerung, da sich die Eigentumsverhältnisse der Bw. geändert hätten und erst geklärt werden müsste, wer das Berufungsverfahren als steuerlicher Vertreter weiter betreuen werde.

Am 19.2.2013 gab die Bw. eine Stellungnahme ab, dass die Bw. Zeitschriften selbst herausgegeben habe und nicht als Werbeagentur tätig gewesen sei. Zu diesem Zweck sei damals der Gewerbeschein für „Direkteinschaltung bei ORF Magazinen“ gelöst worden. Die Bw. sei in keinsten Weise als Werbeagentur tätig oder habe Einschaltungen beim ORF an Dritte vermittelt, sondern habe den Gewerbeschein nur für Eigenwerbung genutzt. Dafür sei nur die Dienstnehmerin Frau U zuständig gewesen. Aus dieser Tätigkeit seien keine Umsätze



entstanden, die zur Pflichtmitgliedschaft in der Kammer der gewerblichen Wirtschaft führen würden.

Dazu legte die Bw. eine Bestätigung vom 25.1.2013 des damaligen Geschäftsführers der Bw., Herrn Mag. P, sowie von der zuständigen Dienstnehmerin, Frau U vor, dass im Zeitraum 1995 bis 2002 Frau U als einzige Dienstnehmerin mit den Direkteinschaltungen bei ORF Magazinen betraut gewesen sei. Bei dieser Tätigkeit habe es sich lediglich um Anzeigen, die für die Bw. selbst für eigene Werbezwecke beim ORF geschaltet wurden, d.h. nur das eigene Produkt, die bekannte Zeitschrift „A-Magazin “ sei beworben worden und nicht – wie etwa bei einer Werbeagentur - Dritte. Diese Tätigkeit sei nur ein Teil des Tätigkeitsbereiches von Frau U gewesen, da sie in der Werbeabteilung beschäftigt und daher zum Teil mit der Verwaltung des Eigenwerbebetats betraut gewesen sei. Ansonsten seien keine anderen Dienstnehmer mit dieser Tätigkeit betraut gewesen.

### **3. Sachverhalt**

Gegenstand des Unternehmens der Bw. war der Betrieb „A- verlag“, welcher die Produktion und den Vertrieb der Zeitschriften mit eigenem Redaktions- und Verwaltungspersonal „Sportmagazin“, Motorrad Magazin“, Reisemagazin“, „Gartenmagazin“, „Heimwerker Magazin“, „Spike“, „skylines“, skylines special“, „Rapid-Magazin“, „Spirit Magazin“, Bundesligajournal“, „Wohnzeit“ und „Sparefroh“ und allfälliger weiterer Titel sowie Corporate Publishing – Aktivitäten umfasste. (Umgründungs- und Strukturplan gemäß § 39 UmgrStG vom 27.6.2007). Laut Fragebogen einliegend im Körperschaftsteuerakt StNr. x1 betrieb die Bw. das Verlagsgewerbe und hatte die Bw. 1994 10 Angestellte (im Jahr 2006 69 Angestellte). Die Bw. hat als Werbeagentur einen Gewerbeschein vom 30.7.1998.

Laut Bestätigung vom 25.1.2013 war im Zeitraum 1995 bis 2002 Frau U als einzige Dienstnehmerin mit den Direkteinschaltungen bei ORF Magazinen befasst. Sie arbeitete in der Werbeabteilung und war zum Teil mit der Verwaltung des Eigenwerbebetats betraut. Bei den Direkteinschaltungen bei ORF Magazinen wurde nur das eigene Produkt, die Zeitschrift „A-Magazin “ beworben.

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

## **4. Bescheidadressatin**

### **4.1. Die Bw. in ihrer Rechtsform als GmbH (FN xA )**

Die Bw. wurde aus der seit 19.6.1981 bestehenden Bw.-1 (FN xA ), einem Gastronomiebetrieb, mit Gesellschaftsvertrag vom 27.9.1994 gegründet. Gegenstand des



Unternehmens war der Verlag und Vertrieb von Drucksorten aller Art, unter anderem der Zeitschrift „A-Magazin“, der Musikalien und Buchhandel, und gewerbliche Tätigkeiten aller Art im Bereich Sport und Freizeit. 2007 brachte die Bw. ihren Betrieb „A-verlag“ in ihr Tochterunternehmen A-woche Verlag GmbH (FN x4) ein. Nach dem Protokoll über die außerordentliche Generalversammlung vom 30.7.2007 wurde eine Umfirmierung der Gesellschaft in „C GmbH“ und eine umgreifende Neufassung des Gesellschaftsvertrages dahingehend, dass Gegenstand des Unternehmens der Erwerb, das Halten, Verwalten, Bewirtschaften und Veräußern der Beteiligungen an der B-W Gruppe sein soll, beschlossen. Mit Gesellschaftsvertrag vom 14.3.2008 wurde sie in D Holding GmbH umbenannt.

Mit ihrem ursprünglichen Betrieb „A- verlag“ hat die D Holding GmbH nichts mehr zu tun.

## **4.2. Die Bw. in ihrer Eigenschaft als Betrieb „A- verlag“**

### **4.2.1. Einbringung des Betriebes „A- verlag“ von der Bw. in deren Tochtergesellschaft A- woche Verlag GmbH (FN x4 ) (29.6.2007).**

Am 27.6.2007 wurde zwischen der Bw. und der B-W Gruppe ein Umgründungs- und Strukturplan gemäß § 39 UmgrStG, dessen Ziel es war, die A- verlag-Gruppe und die B-W Gruppe zusammenzuführen und sämtliche Betriebe der beiden Gruppen über eine gemeinsame Holdinggesellschaft zu halten, abgeschlossen. Zur A- verlag-Gruppe gehörte unter anderem die Bw. Nach Punkt 1.1.3 (Definitionen) betreibt die Bw. den Betrieb „A-verlag“, welcher die Produktion und den Vertrieb der Zeitschriften mit eigenem Redaktions- und Verwaltungspersonal „Sportmagazin“, Motorrad Magazin“, Reisemagazin“, „Gartenmagazin“, „Heimwerker Magazin“, „Spike“, „skylines“, skylines special“, „Rapid-Magazin“, „Spirit Magazin“, Bundesligajournal“, „Wohnzeit“ und „Sparefroh“ und allfälliger weiterer Titel sowie Corporate Publishing – Aktivitäten umfasst. Die A- woche Verlag GmbH (FN x4 ) betreibt den Betrieb „A- woche“, der die Produktion und den Vertrieb der Zeitschrift „A- woche“ und allfälliger weiterer Titel umfasst. Die A- woche Verlag GmbH (FN x4 ) sollte nach Einbringung des Betriebes „A- verlag“ durch die Bw. ausschließlich den Betrieb „A-verlag“ und „A- woche“, betreiben.

Am 29.6.2007 wurde zwischen der Bw. und der A- woche Verlag GmbH (FN x4 ) der Einbringungsvertrag über die Einbringung des Betriebes „A- verlag“ von der Bw. in die A- woche Verlag GmbH (FN x4 ) abgeschlossen. Laut Punkt III. überträgt die Bw. in Erfüllung ihrer Übertragungsverpflichtung alle dem übertragenen Betrieb „A- verlag“ laut Einbringungsbilanz zugeordneten Vermögenswerte (III. 3.1.2.), alle in der Einbringungsbilanz mangels Anschaffungswerten nicht aufscheinenden Rechte die dem Betrieb zugeordnet sind wie gewerbliche Schutzrechte, Urheberrechte...das gesamte *Know-How* etc., Marken, Domains und Titelrechte (III. 3.1.3.). Die A- woche Verlag GmbH (FN x4 ) übernimmt alle in der



Einbringungsbilanz erfassten Verbindlichkeiten (III. 3.2.) und sie tritt anstelle der Bw. in die Arbeitsverhältnisse der dem Betrieb „A- verlag“ zugeordneten Arbeitnehmer mit allen Rechten und Pflichten ein und verpflichtete sich, die Bw. diesbezüglich schad- und klaglos zu halten (III. 3.4.).

**4.2.2. Abspaltung zur Neugründung vom 24.8.2007: A- woche Verlag GmbH (FN x4 ) spaltet den Betrieb „A- verlag und A- woche“ an die am 24.8.2007 neu gegründete B GmbH (FN x5) ab**

Nach dem bereits oben genannten Umgründungs- und Strukturplan gemäß § 39 UmgrStG spaltete die A- woche Verlag GmbH (FN x4 ) ihren Betrieb „A- verlag + A- woche“ durch Abspaltung zur Neugründung an die am 24.8.2007 gegründete B GmbH (FN x5 ) ab. Im Rahmen eines Zusammenschlusses gemäß Art. IV UmgrStG übertrug die B GmbH (FN x5 ) die Betriebe „A- verlag + A- woche“ als Sacheinlage zur Neugründung der A-Magazin GmbH u. Co KG (FN x7 ) (Anhang zum Jahresabschluss vom 31.12.2007 der B GmbH (FN x5 )).

**4.2.3. Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG vom 27.8.2007: B GmbH (FN x5 ) überträgt die Betriebe „A- verlag und A- woche“ als Sacheinlage zur Neugründung der A-Magazin GmbH u. Co KG (FN x7 )**

Mit dem Zusammenschlussvertrag vom 27.8.2007 übertrug B GmbH (FN x5 ) die Betriebe „A- verlag und A- woche“ als Sacheinlage in die neu gegründete A-Magazin GmbH u. Co KG (FN x7 ).

**4.2.4. Realteilungs- und Gesellschaftsvertrag vom 28.3.2008: Übernahme des Teilbetriebes „A- verlag“ von der A-Magazin GmbH u. Co KG (FN x7 ) durch die A- verlag GmbH u. Co KG (FN x8 ).**

Mit Realteilungs- und Gesellschaftsvertrag vom 28.3.2008 übernahm die A- verlag GmbH u. Co KG (FN x8 ) den Teilbetrieb „A- verlag“ von der A-Magazin GmbH u. Co KG (FN x7 ). Die A-Magazin GmbH u. Co KG (FN x7 ) wurde mit 2.6.2011 im Firmenbuch gelöscht.

**4.2.5. Vermögensübernahme gemäß § 142 UGB durch E GmbH**

Die E GmbH (FN x9) übernahm gemäß § 142 UGB das Vermögen der A- verlag GmbH u. Co KG (FN x8 ). Die E GmbH (FN x9 ) selbst wurde am 18.5.2011 in die Bw1 (FN x6 ) umgewandelt und im Firmenbuch gelöscht.

**4.2.6. Generalversammlungsbeschluss vom 18.5.2011: Umwandlung der E GmbH in Bw1 .**

Mit Generalversammlungsbeschluss und Umwandlungsvertrag vom 18.5.2011 wurde die E GmbH (FN x9 ) gemäß § 5 UmwG in die Bw1 (FN x6 ) umgewandelt. Nach Punkt II Umwandlung wurde die E GmbH (FN x9 ) *„durch Übertragung ihres Vermögens (= Betriebe .... "A- verlag"... ) als Ganzes mit allen Rechten und Pflichten und unter Verzicht auf die Liquidation im Wege der Gesamtrechtsnachfolge gemäß § 5 UmwG auf die durch den*



*Umwandlungsvorgang entstehende Bw1 (FN x6 )"* umgewandelt. Zum Ablauf des 31.12.2010 wurden alle zum Betrieb der E GmbH (FN x9 ) gehörigen Aktiven und Passiven als Ganzes im Wege der Gesamtrechtsnachfolge der Bw1 (FN x6 ) übergeben, die von da an alle Lasten dieser Vermögensmasse trägt.

Nach dem Gesellschaftsvertrag über die Errichtung der Bw1 (FN x6 ) sind Gegenstand des Unternehmens gemäß § 2(a) der Verlag und die Herausgabe von Magazinen, Zeitschriften sowie Kunden – und Mitarbeiterzeitschriften aller Art sowie deren Produktion als Medieninhaber und Medieneigentümer, gemäß § 2(f) der Betrieb einer Werbeagentur, insbesondere Werbeberatung und Werbungsmittlung, wie etwa Akquisition, Gestaltung, Produktion und Vermittlung von Anzeigen, im Zusammenhang mit den Tätigkeiten gemäß (a).

Der Bw1 als Nachfolgerin der A-Magazin Verlag GmbH wurde der Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung zugestellt. Von Seiten der Bw. wurde nichts dagegen vorgebracht.

## **5. Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag**

Gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten und gemäß § 79 Abs 1 EStG die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubezahlen war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Gemäß § 43 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG 1967) in der Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, ist der Dienstgeberbeitrag für jeden Monat bis spätestens zum 15. des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten. Die Bestimmung über den Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) finden gemäß § 43 Abs. 2 FLAG 1967 sinngemäß Anwendung.

Nach Maßgabe der Bestimmungen des § 122 Abs. 7 und § 122 Abs. 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 kann ein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unter sinngemäßer Anwendung des § 43 FLAG eingehoben werden (*Csaszar/Lenneis/Wanke*, FLAG, §§ 41ff Rz 99). Zur Bedeckung der Aufwendungen der Landeskammern und der Bundeskammer kann von den Kammermitgliedern eine Umlage nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Inanspruchnahme eingehoben werden:

*„(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 § 3 Abs. 2 anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl. Nr. 376, in der jeweils geltenden Fassung, gilt (**Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag**). Die Umlage ist in einem Hundertsatz dieser Beitragsgrundlage zu berechnen. Der Hundertsatz ist von der Landeskammer festzusetzen; er darf 0,32 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 § 3 Abs. 2 besitzt. Die Bestimmungen der §§ 42a und 43 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl. Nr. 376, in der jeweils geltenden Fassung, finden auf die Umlage sinngemäß Anwendung. Über Rechtsmittel, mit denen die Umlagepflicht dem Grunde nach bestritten wird, hat die Landeskammer zu entscheiden. Solche Rechtsmittel gelten als Berufungen nach § 57g Abs. 2; § 57g Abs. 2 und Abs. 3 sind sinngemäß anzuwenden. 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).*

*(8) Die Bundeskammer kann zur Bedeckung ihrer Aufwendungen eine Umlage nach Abs. 7 festlegen. Abs. 7 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Umlage 0,08 vH der dort angeführten Beitragsgrundlage nicht übersteigen darf.... "*

Die Aufgaben und Funktionen der Wirtschaftskammern (§ 2 WKG) bestehen in der Vertretung der gemeinsamen Interessen der Mitglieder und der Förderung der gewerblichen Wirtschaft und einzelner ihrer Mitglieder. Die Wirtschaftskammerorganisation besteht aus dem Dachverband (Wirtschaftskammer Österreich) und aus neun Landeskammern. Die Aufwendungen der Wirtschaftskammerorganisation werden –wie es dem System der Selbstverwaltung entspricht –vornehmlich durch finanzielle Leistungen der Selbstverwaltungsangehörigen bedeckt. Das WKG 1998 sieht hierfür verschiedene Abgaben und Gebühren vor: Eine Grundumlage, die nach dem Gesetz an unterschiedliche, vom jeweiligen Organ der Selbstverwaltung nach sachlichen Gesichtspunkten festzulegenden Kriterien anknüpfen kann (§ 123 WKG), eine umsatzabhängige Kammerumlage (Kammerumlage 1; § 122 Abs. 1 -6, § 126 WKG), eine lohnsummenabhängige Kammerumlage (Kammerumlage 2, § 122 Abs. 7 -8, § 126 WKG), sowie Eintragungsgebühren (§ 124 WKG) und Gebühren für Sonderleistungen (§ 125 WKG). (UFS 3.9.2009, RV/2197-W/09; *Barbara Postl*, Finanzierung der Wirtschaftskammern. Kammerumlagen laut VwGH gesetzeskonform, taxlex 2011, 313).

Bemessungsgrundlage der „Kammerumlage 2“ ist die Bemessungsgrundlage nach § 41 FLAG 1967. Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs.2 EStG 1988 stehen (§ 41 Abs. 2 FLAG 1967). Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer gewährt werden. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit a und lit.b EStG 1988. Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zählt gemäß § 126 Abs. 2 WKG iVm § 1 Abs. 2 BAO von Gesetzeswegen zu den Abgaben der BAO. (s.a. UFS 7.7.2009, RV/0407-L/09). Die



Festsetzung obliegt den Abgabenbehörden des Bundes. Wird allerdings die Umlagepflicht dem Grunde nach bestritten, hat über das Rechtsmittel der Präsident der Landeskammer zu entscheiden (nach der früheren, hier anzuwendenden Fassung des § 122 Abs.7 WKG hatte die Landeskammer darüber zu entscheiden).

Für die Erhebung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag sind die für die Abfuhr der Lohnsteuer zuständigen Finanzämter zuständig, das ergibt sich aus dem Verweis des § 122 Abs. 7 WKG 1998 auf § 43 FLAG 1967.

Die Umlage ist von Kammermitgliedern zu entrichten, dazu gehören nach § 2 WKG 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 sonstige Dienstleistungen rechtmäßig selbständig betreiben. Zu diesen Mitgliedern zählen jedenfalls Unternehmungen, die der Gewerbeordnung unterliegen, sowie insbesondere solche, die in der Anlage zum Wirtschaftskammergesetz angeführt sind. Die Mitgliedschaft ist eine gesetzlich zwingende Mitgliedschaft.

In der Anlage zum Wirtschaftskammergesetz ist das Verlagsgeschäft jedenfalls nicht angeführt. Gemäß § 2 Abs. 1 Z 18 GewO ist die Gewerbeordnung nicht anzuwenden auf die Herausgabe, das Herstellen und das Verbreiten periodischer Druckwerke durch das Medienunternehmen des Medieninhabers sowie den Kleinverkauf solcher Druckwerke.

Da nach den Beweisaufnahmen der Betrieb der Bw. die Produktion und der Vertrieb von – in erster Linie – Sportzeitschriften war bzw. ist und der Betrieb insgesamt keine Werbeagentur darstellt, fällt, wie das Finanzamt in Zusammenarbeit mit der Wirtschaftskammer festgestellt hat, für diese Tätigkeit der Bw. kein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag an. Es wäre bloß festzustellen, ob mit diesen Werbeangelegenheiten tatsächlich nur ein (1) Dienstnehmer betraut war.

Da nach den Beweisaufnahmen der Betrieb der Bw. die Produktion und der Vertrieb von – in erster Linie - Sportzeitschriften war bzw. ist und der Betrieb insgesamt keine Werbeagentur darstellt, hält es der Unabhängige Finanzsenat trotz der ausgesprochen mangelnden Mitwirkung der Bw. als glaubhaft, dass im fraglichen Zeitraum nur ein (1) Dienstnehmer mit den Werbeagenden befasst war. Nach dem als „Bestätigung“ bezeichneten Schreiben vom 25.1.2013 wurde dies von der Bw. wiederholt dargestellt. Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag war daher nur für diesen einen (1) Dienstnehmer zu entrichten.

## **6. Antrag auf Gutschrift/Rückzahlung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag**



§ 201 BAO idF vor BGBl. I 2002/97 lautete: 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.

Mit Eingabe vom 19.4.2002 beantragte die Bw. „die Gutschrift der aufgelisteten Dienstgeberzuschläge.“

Wenn die Abgabenvorschrift die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung der Abgabe zulassen, ist gemäß § 201 BAO in der Fassung vor dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz BGBl. I Nr. 97/2002 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.

Ist ein Antrag auf Rückzahlung einer durch Selbstbemessung entrichteten Abgabe ausschließlich mit der Unrichtigkeit der Selbstbemessung begründet, so hat die Abgabenbehörde zuerst über die Selbstbemessung abzusprechen, gegebenenfalls nach den Grundsätzen des § 201 in Verbindung mit den entsprechenden Verfahrensvorschriften eine (richtigstellende) Abgabenfestsetzung vorzunehmen und erst sodann über das Rückzahlungsbegehren (vgl. insbesondere § 239 in Verbindung mit § 215) abzusprechen beziehungsweise die Rückzahlung zu veranlassen (vgl. VwGH 22.6.1990, 90/17/120). Die Entscheidung über die Rückzahlung setzt jedenfalls die Entscheidung über die Rechtsfrage der Abgabenschuld (vgl. VwGH 24.6.1988, 85/17/50) voraus, woran sich die Entscheidung über die Rückzahlungsfähigkeit anschließen kann. (Stoll, BAO-Kommentar, 2127).

So wertet etwa der Verwaltungsgerichtshof einen auf Unrichtigkeit der Selbstbemessung einer Abgabe gestützten Rückzahlungsantrag dahin, dass ein solcher Antrag die Verpflichtung der Abgabenbehörde zur bescheidmäßigen Festsetzung der Abgabe auslöst, wenn eine solche noch nicht erfolgt ist (vgl. etwa das Erkenntnis des VwGH 25.6.2002, 2002/17/0153; VwGH 13.5.2003, 2001/15/0097, mwN, und auch Stoll, BAO-Kommentar, 2480; UFS 27.10.2009, RV/0718-G/06).

Bei verständiger Würdigung des vorliegenden Antrages auf „*Gutschrift der nachstehend aufgelisteten Dienstgeberzuschläge*“, ist darunter das Begehren zu verstehen, wegen unrichtiger Selbstberechnung und Entrichtung der Selbstbemessungsabgaben diese in richtiger Höhe festzusetzen, damit die Bw. die Rückzahlung oder Aufrechnung (§ 215 und 239



BAO) des dadurch entstehenden Guthabens beantragen könne. (UFS 24.11.2003, RV/2021-W/02; UFS 2.12.2003, RV/2034-W/02; uvam.).

Die Abweisung des Antrages der Bw. erfolgte daher zu Unrecht. (s.a. UFS 18.3.2009, RV/3584-W/08; UFS 21.9.2004, RV/1012-W/03).

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz, sofern die Berufung nicht gemäß § 278 BAO zurückzuweisen ist, immer in der Sache selbst zu entscheiden. Nach § 289 Abs. 2 BAO ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Das Gebot, immer in der Sache selbst zu entscheiden, setzt voraus, dass die zu erledigende "Sache", also die Angelegenheit, die Gegenstand des Verfahrens der Abgabenbehörde erster Instanz war, mit der "Sache" identisch ist, die in die Sachentscheidung der Rechtsmittelbehörde einbezogen wird. "Sache" ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz darf sohin in einer Angelegenheit, die überhaupt noch nicht oder in der von der Rechtsmittelentscheidung in Aussicht genommenen rechtlichen Art nicht Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens gewesen war, nicht einen Sachbescheid - im Ergebnis erstmals - erlassen (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO, § 289 E, E 11 und die dort angeführte Judikatur).

Eine Berufungsentscheidung darf daher beispielsweise nicht, einen Bescheid, mit dem der Antrag auf Festsetzung abgewiesen wurde, in einen Abgabenbescheid umwandeln (vgl. *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 289, Tz 38, 39). Im Erkenntnis VwGH 26.1.2006, 2004/15/0064, führte der Verwaltungsgerichtshof aus:

*"Hinsichtlich des Zeitraumes Jänner 2001 hat die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid eine Abgabenvorschreibung vorgenommen. Sie hat dabei übersehen, dass der - mit Berufung angefochtene - Bescheid des Finanzamtes kein Abgabenbescheid ist, sondern ein Bescheid, mit dem ein Antrag auf Festsetzung von Abgaben abgewiesen worden ist. Als Abgabenbehörde zweiter Instanz (§ 260 BAO) kommt der belangten Behörde eine Zuständigkeit zur erstmaligen Festsetzung von Abgaben nicht zu."*

Da der Unabhängige Finanzsenat davon ausgeht, dass mit den Werbeangelegenheiten tatsächlich nur (1) Dienstnehmerin betraut war, bedeutet das, dass die Selbstberechnung der Bw. unrichtig ist. Damit liegt es am Finanzamt, einen Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in dem geringeren Ausmaß festzusetzen. (vgl. UFS 18.10.2012, RV/0560-L/12; UFS 19.2.2010, RV/0730-I/08; UFS 26.3.2009, RV/0497-S/08; VwGH 24.10.2012, 2012/17/0304 zur Energieabgabenvergütung UFS 21.1.2013,



RV/2304-W/09 ua. zur Gesellschaftsteuer). Die Bw. ist dadurch nicht benachteiligt, sondern es wird ihr mit dem erstinstanzlichen Bescheid gemäß § 201 BAO auch die Möglichkeit eines weiteren Rechtsmittelverfahrens eingeräumt.

Die Anträge der Bw. betreffend die Jahre 1995 und 1996 sind nicht verjährt. Die Bw. legte dem Finanzamt eine Kopie des Prüfungsauftrages Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 1/95 bis 4/2000 vom 13.4.2000 vor.

## **7. Zusammenfassung**

Die Bw. beantragte die Rückzahlung des nach ihrer Meinung zu viel gezahlten Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 1995 bis 2002. Die Bw. betreibt das Verlagsgeschäft, welches nicht unter die Gewerbeordnung fällt und wofür auch keine Kammerumlage zu entrichten ist. Die Bw. tätigte jedoch „Direkteinschaltungen beim ORF“, um ihre Zeitschriften und Magazine zu bewerben. Hiefür erhielt sie einen Gewerbeschein. Die Gespräche zwischen Finanzamt und Wirtschaftskammer ergaben, dass es möglich sei, wie von der Bw. beantragt, die Kammerumlage nur für die eine (1) Mitarbeiterin festzusetzen, allerdings müsste nachgewiesen werden, dass tatsächlich nur eine Mitarbeiterin damit befasst war. Da die Bw. die vom Finanzamt geforderten Unterlagen nicht nachreichte, wies das Finanzamt den Antrag der Bw. ab.

Da nach den Beweisaufnahmen der Betrieb der Bw. die Produktion und der Vertrieb von – in erster Linie - Sportzeitschriften war bzw. ist und der Betrieb insgesamt keine Werbeagentur darstellt, hält es der Unabhängige Finanzsenat als glaubhaft, dass im fraglichen Zeitraum nur ein (1) Dienstnehmer mit den Werbeagenden befasst war. Damit ist die Selbstberechnung der Bw. unrichtig und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ist gem. § 201 BAO in richtiger Höhe erstmals festzusetzen, damit die Bw. die Rückzahlung des dadurch entstehenden Guthabens beantragen kann.

Der Berufung gegen den Bescheid vom 17.5.2006, mit welchen der Antrag auf „Gutschrift des Dienstgeberzuschlages“ abgewiesen wurde, war daher stattzugeben und der Bescheid aufzuheben. Da es sich um eine erstmalige Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag handelt, kann nur das Finanzamt den entsprechenden Bescheid gemäß § 201 BAO erlassen.

Beilage für Bw.: Stellungnahme des Finanzamtes zum Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung

Beilage für FA: Stellungnahme der Bw. zum Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung



---

Wien, am 1. Juli 2013