

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf Adresse B, vertreten durch Stb, über die Beschwerden

1. vom 04.05.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt X vom 03.04.2017, betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für den Zeitraum 07/1999 bis 12/2003 und
2. vom 15.09.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt X vom 04.08.2016, betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen unter anderem für den Zeitraum 01/2004 bis 05/2008

zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für den Zeitraum 07/1999 bis 05/2008 wird mit Null festgesetzt.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen

- für den Zeitraum 07/1999 bis 12/2002 zulässig,
- für den Zeitraum 01/2003 bis 05/2008 nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf) hinsichtlich der der A zugewiesenen Bediensteten (der Gemeinde B) verpflichtet ist, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen zu entrichten.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

Ihren Antrag vom 16.12.2004 auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für den Zeitraum 07/1999 bis 12/2002 mit Null hat die Bf wie folgt begründet:

Auf der Grundlage des Bundesgesetzes über Maßnahmen anlässlich der Ausgliederung der C (BGBl I 1999/68) sei das Vermögen der C als Unternehmung der Stadt B auf die D, die E, die F (nunmehr G), die H, die I und die J übertragen worden. Gemäß § 3 Abs 1 leg cit handle es sich bei diesen Vorgängen um solche mit Gesamtrechtsnachfolge. Die Einbringungsverträge enthielten jedoch ausdrücklich eine Klausel, wonach die dienstrechtlichen Verhältnisse der Bediensteten der Gemeinde B, die aufgrund eines in einem öffentlich-rechtlichen oder durch Vertrag begründeten Dienstverhältnis zur Gemeinde B 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 Wiener Zuweisungsgesetz (LGBl 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 B beschäftigt seien, den oa (ausgegliederten) 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). Sämtliche Rechte und Pflichten als Dienstbehörde gegenüber den zugewiesenen Beamten und als Dienstgeber gegenüber den Vertragsbediensteten obliege dem Magistrat. Im Bereich der Magistratsdirektion sei dafür eine Dienststelle einzurichten, deren Leiter das zur Besorgung von Personalangelegenheiten berufene Vorstandsmitglied der D sei, der in Besorgung dieser Aufgaben gegenüber dem Magistratsdirektor weisungsgebunden sei. 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 B die Gehälter udgl 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 B, 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 Gemeinde B sei aus folgenden Gründen (weiterhin) als Arbeitgeber hinsichtlich der zugewiesenen Bediensteten anzusehen: Die relevanten Bestimmungen des Familienlastenausgleichsgesetzes stellten sich wie folgt dar:

Gemäß § 42 Abs 1 lit a FLAG seien von der Leistung des Dienstgeberbeitrages befreit: der Bund, die Länder und die Gemeinden mit Ausnahme der von diesen Gebietskörperschaften verwalteten Betriebe, Unternehmungen, Anstalten, Stiftungen und Fonds; die Gemeinden jedoch nur dann, wenn ihre Einwohnerzahl 2.000 übersteige. 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 - wie bereits oben angeführt - weiterhin gegenüber der Gemeinde B, da für den Bereich der zugewiesenen Bediensteten auf Grund des § 3 des Wiener Zuweisungsgesetzes eine eigene Dienststelle in der Magistratsdirektion einzurichten sei, der die Wahrnehmung der Rechte und Pflichten als Dienstbehörde gegenüber den zugewiesenen Bediensteten obliege. Da die Weisungsgebundenheit weiterhin gegenüber der Gemeinde B 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 (siehe auch *Ludwig*, *ecolex* 1994, 421; 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 B 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 öffentlich-rechtlichen Verhältnis zu den (ausgegliederten) Unternehmungen. Die Höhe der Bezüge sei gesetzlich vorgegeben, Pensionsansprüche bestünden nur gegenüber der Gemeinde B. Auch die Entlassung der Bediensteten könne nur durch die Gemeinde, vertreten durch die Dienststelle der Magistratsdirektion, ausgesprochen werden. Ebenso würden die Sozialversicherungsbelange der Gemeinde B obliegen.

Anders als in der Vergangenheit praktiziert, sei die Bf nunmehr der Ansicht, dass die Gemeinde B nach § 42 Abs 1 FLAG von der Leistung des Dienstgeberbeitrages befreit sei. Weder die nach dem Wiener 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 B verwaltet. Damit ergäbe sich, dass die Gemeinde B, vertreten durch die bei der Magistratsdirektion 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 B, die der E und der F (nunmehr G) auf Grund des Wiener 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.

Ihren Antrag vom 19.01.2004 auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Kalenderjahr 2003 mit Null hat die Bf wie ihren Antrag vom 16.12.2004 (auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für den Zeitraum 07/1999 bis 12/2002 mit Null) begründet. Ebenso die folgenden Anträge: vom 10.01.2005 auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Kalenderjahr 2004 mit Null; vom 04.01.2006 auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Kalenderjahr 2005 mit Null; vom 09.01.2007 auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Kalenderjahr 2006 mit Null; vom 10.01.2008 auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Kalenderjahr 2007 mit Null; vom 12.01.2009 auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Kalenderjahr 2008 mit Null.

In den diese Kalenderjahre betreffenden Anträgen hat die Bf (abschließend) noch Folgendes 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.

Mit Bescheid vom 03.04.2016 (gemeint: 2017) hat das Finanzamt sowohl den Antrag vom 16.12.2004 auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für den Zeitraum 07/1999 bis 12/2002 (mit Null) als auch den Antrag vom 19.01.2004 auf Festsetzung des

Dienstgeberbeitrages für das Kalenderjahr 2003 (mit Null) abgewiesen und diese Entscheidung wie folgt begründet:

Verjährung (Zeitraum 07/1999 bis 12/2002): Gemäß § 209a Abs 2 BAO stehe der Abgabefestsetzung 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 gewesen sei, sei § 209a Abs 2 BAO grundsätzlich nicht anwendbar. Ausnahmsweise könne es für den Fall, dass ein Antrag in den Abgabenvorschriften nicht vorgesehen sei, 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. Es sei daher davon auszugehen, dass für den Zeitraum 07/1999 bis 12/2002 jedenfalls Verjährung eingetreten sei.

Antrag auf Festsetzung (Kalenderjahr 2003): Auf Grund der Sondervorschriften des § 85 Abs 1 Satz 2 EStG 1988 komme der Bf steuerlich Rechtssubjektivität als Arbeitgeber zu (vgl. VwGH vom 13.09.2006, 2002/13/0228). Bei Anträgen, die innerhalb der Jahresfrist des § 201 Abs 2 Z 2 BAO eingebracht worden seien, liege die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages gemäß § 201 BAO im Ermessen (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde. Entscheidungen, die die Abgabenbehörde nach ihrem Ermessen zu treffen habe (Ermessensentscheidungen), müssten sich nach § 20 BAO in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen ziehe. Innerhalb dieser Grenzen seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei sei dem Begriff Billigkeit die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (VwGH vom 25.09.2012, 2008/13/0232; VwGH vom 24.04.2014, 2010/15/0159). Die Ermessensübung habe sich dabei vor allem am Zweck der Norm zu orientieren (*Ritz*, BAO⁵, Tz 8 zu § 20; VwGH vom 29.09.2011, 2008/16/0087; VwGH vom 25.11.2010, 2009/16/0093).

Das Finanzamt habe das in § 201 Abs 2 normierte Ermessen aus folgenden Gründen nicht ausgeübt: Durch die Rückzahlung des entrichteten Dienstgeberbeitrages an die Bf würde es zu einer Bereicherung der Bf (bzw der Stadt B) kommen. Die Bf (bzw die Stadt B) wäre für die Zeit des Bestehens der Selbstträgerschaft (bis inkl. Mai 2008) zur Auszahlung der Familienbeihilfe für die Bediensteten verpflichtet gewesen. Die Bf (bzw die Stadt B) habe aber die Familienbeihilfe nicht ausgezahlt bzw nicht getragen (die Finanzämter hätten die Familienbeihilfe an die den im Zuge der Neustrukturierung neu geschaffenen Unternehmen zugewiesenen Bediensteten ausgezahlt). Von der Bf könne das (für die Rückforderung zuständige) Finanzamt die Familienbeihilfe (für die Antragszeiträume) jedoch nicht mehr zurückfordern, da (bis zur Abschaffung der

Selbstträgerschaft) bereits Verjährung eingetreten sei. Für den innerhalb der Jahresfrist des § 201 Abs 2 Z 2 BAO eingebrachten Antrag sei daher keine Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und Rückzahlung des sich aus der Festsetzung allfällig ergebenden Guthabens erfolgt, da das Finanzamt das in § 201 Abs 2 Z 2 BAO normierte Ermessen nicht ausüben werde.

Soweit der gegenständliche Antrag innerhalb der Monatsfrist des § 201 Abs 3 Z 1 BAO - somit ein Monat ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages - eingebracht worden sei, so liege die Festsetzung bei Wahrung dieser Frist nicht im Ermessen der Abgabenbehörde. Maßgebender Zeitpunkt bei Selbstberechnung sei jener der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages etwa durch Anführung des Abgabebetrages am Einzahlungsbeleg. Der gegenständliche Antrag enthalte jedoch keine Angaben darüber, ob die Monatsfrist des § 201 Abs 3 Z 1 BAO eingehalten worden sei (sowie für welches Monat diese Frist eingehalten worden sei) bzw zur Höhe des sich aus der Festsetzung allfällig ergebenden Guthabens, weshalb auch hinsichtlich des in der Monatsfrist des § 201 Abs 3 Z 1 BAO eingebrachten Antrages keine Festsetzung erfolgen habe können.

Mit Bescheid vom 04.08.2016 hat das Finanzamt ua die Anträge auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 2004 bis 2008 (mit Null) abgewiesen und auch diese Entscheidung wie den Bescheid vom 03.04.2017 (mit Ausnahme der Ausführungen zur Verjährung) begründet.

Ihre Beschwerde vom 04.05.2017 (gegen den Bescheid vom 03.04.2017) hat die Bf wie folgt begründet:

Verjährung (Zeitraum 07/1999 bis 12/2002): Die Antragsrechte im § 201 BAO seien mit dem AbgRmRefG eingeführt worden (*Ritz*, BAO⁵, Kommentar, Rz 23 zu § 201). Nach § 201 aF seien Festsetzungen stets zwingend vorzunehmen gewesen - ein ausdrückliches Antragsrecht sei nicht vorgesehen gewesen. Ebenso sei § 209a Abs 2 ungeachtet dessen, dass das Antragsrecht nicht ausdrücklich normiert gewesen sei, anwendbar gewesen (*Ritz*, RdW 2002, 60), da vom in § 209a Abs 2 eingeführten Klammerausdruck ("§ 85") auch Anträge zur Geltendmachung von Rechten umfasst seien (und nicht auch - ebenfalls von § 85 erfasste - Anbringen zur Erfüllung von Verpflichtungen) (*Ritz*, BAO⁵, Kommentar, Rz 7 zu § 209a). Da in den gegenständlichen Anträgen Rechte geltend gemacht würden, sei § 209a Abs 2 BAO anwendbar und für den Zeitraum 07/1999 bis 12/2002 daher keine Verjährung eingetreten.

Antrag auf Festsetzung (Kalenderjahr 2003): Dem Finanzamt sei zuzustimmen, dass bei innerhalb der Jahresfrist eingebrachten Anträgen nach § 201 Abs 2 Z 2 BAO die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages im Ermessen (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde liege (vgl auch *Ritz*, BAO⁵, Rz 30 zu § 201). Nach § 20 BAO müssten sich Ermessensentscheidungen in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen ziehe. Innerhalb dieser Grenzen seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die maßgebenden Kriterien für die Ermessensübung ergäben sich primär

aus den das Ermessen einräumenden Bestimmungen, wobei sie in den betreffenden Bestimmungen nur ausnahmsweise genannt seien und daher idR lediglich aus dem Zweck der Norm erschließbar seien (*Ritz*, BAO⁵, Kommentar, Rz 5-8 zu § 20). Die im § 20 genannten Ermessenskriterien (Billigkeit, Zweckmäßigkeit) seien grundsätzlich und subsidiär zu beachten (vgl. *Stoll*, BAO, 207). Unter Billigkeit sei nach der ständigen Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei" (VwGH vom 25.09.2012, 2008/13/0232) und unter Zweckmäßigkeit werde das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben, verstanden (vgl. zB VwGH 03.07.2003, 2000/15/0043; 17.05.2004, 2003/17/0132; 24.02.2010, 2009/15/0161). Die Ermessensübung habe sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren (VwGH 21.12.1990, 90/17/0344-0381; 29.09.2011, 2008/16/0087; Orientierung an der Intention des Gesetzgebers, VwGH 31.03.1998, 93/13/0130). Für die Ermittlung der Intention der Gesetzgebung seien Gesetzesmaterialien eine wertvolle Quelle. Nach den Gesetzesmaterialien zum Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz (BGBl I 97/2002, GP XXI IA 666/A AB 1128) diene die Neufassung des § 201 BAO primär der Harmonisierung der Rechtswirkungen (insbesondere im Bereich des Rechtsschutzes) von Selbstberechnungen und Veranlagungsbescheiden. Mit der Neuregelung solle erreicht werden, dass die erstmalige Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben (wie zB von Dienstgeberbeiträgen) somit grundsätzlich nur innerhalb jener Fristen (und bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen) zulässig sei, in denen bei Veranlagungsabgaben die Abgabenbescheide gemäß § 299 BAO aufhebbar seien bzw Wiederaufnahmen (§ 303 Abs 4 BAO) der betreffenden Verfahren in Betracht kämen. Da Maßnahmen nach § 299 und nach § 303 Abs 4 BAO im Ermessen lägen, sollten in gleicher Weise Festsetzungen gemäß § 201 BAO im Ermessen liegen. Bei der Ermessensübung (nach § 201 BAO) seien daher nach den Gesetzesmaterialien jene Kriterien heranzuziehen, die bei der Ermessensübung für Aufhebungen nach § 299 BAO und für die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 Abs 4 BAO) entscheidungsrelevant seien. Ebenso solle (zur "Harmonisierung" mit dem Berufungsrecht) die Festsetzung dann nicht (nur) im Ermessen liegen, wenn der Abgabepflichtige die Festsetzung innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe der Selbstberechnung beantrage. Die Normierung eines Antragsrechts in § 201 BAO vermeide Verschlechterungen der Rechtsposition des Abgabepflichtigen (vor allem hinsichtlich der Entscheidungspflicht), die sich ansonsten daraus ergeben könnten, dass nunmehr (dh nach dem Abgaben-Rechtsmittel-Reform-Gesetz) die Festsetzung der Selbstberechnungsabgaben grundsätzlich nicht mehr zwingend zu erfolgen habe (sondern im Ermessen liege). Der Normzweck des § 201 Abs 2 BAO ergäbe sich daher aus den §§ 299, 303 BAO. Bei der Ermessensübung nach §§ 299, 303 BAO komme dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zu (zB VwGH 26.11.2002, 98/15/0204; 05.06.2003, 2001/15/0133; 07.07.2004, 2001/13/0053; 14.12.2006, 2002/14/0022). Bei der Ausübung des Ermessens nach § 201 Abs 2 BAO sei somit in erster Linie das Prinzip der Rechtsrichtigkeit zu berücksichtigen. Die Verhinderung einer möglichen Bereicherung entspreche nicht dem Zweck des § 201 Abs 2 BAO bzw

den §§ 299 und 303 BAO, womit von der Behörde das Ermessen nicht im Sinne des Gesetzes geübt worden sei. Dies ergäbe sich auch daraus, dass sich der Gesetzgeber zur "Verhinderung von Bereicherungen" (im Rahmen der Verfahren zur Getränkesteuer) veranlasst gesehen habe, eine spezielle Norm zu schaffen, die bei der Rückzahlung - jedoch nicht auch bei der Festsetzung der Abgabe - den Aspekt der Bereicherung in Betracht ziehe: § 239a BAO. Nach den Gesetzesmaterialien (38 der Beilagen XXIV GP - Regierungsvorlage - Erläuterungen) gelte § 239a BAO nur für indirekte Abgaben (zB Umsatzsteuer, Verbrauchsteuern), nicht jedoch beispielsweise für lohnabhängige Abgaben (zB Kommunalsteuer, Dienstgeberbeitrag). Es sei daher auch kein Fall aus der Rechtsprechung bekannt, in dem bei der Ermessensübung einer Wiederaufnahme berücksichtigt worden sei, ob der konkrete Betrieb bzw dessen Dienstnehmer einen "Überschuss" oder ein "Zuviel" an durch den Fonds zu erbringenden Leistungen erbracht (gemeint wohl: erhalten) hätten. Vielmehr seien bei der Ermessensübung die Kriterien der Rechtsrichtigkeit der Abgabenerhebung und die Billigkeit herangezogen worden. Eine "Bereicherungs"überlegung habe bei der Abgabenerhebung und damit der Ermessensübung im Rahmen des § 201 Abs 2 BAO daher keinen Platz. Überdies habe das Finanzamt in seiner Bescheidsbegründung (nur) ausgeführt, dass die Finanzämter an die zugewiesenen Bediensteten die Familienbeihilfe ausbezahlt hätten und es bei Erlassung eines Festsetzungsbescheides mit "Null" zu einer Bereicherung der Gemeinde B kommen würde, ohne auszuführen, in welcher Höhe an die zugewiesenen Bediensteten Familienbeihilfen ausbezahlt worden seien, sodass auch nicht bekannt sei, in welcher Höhe die in der Bescheidsbegründung des Finanzamtes angesprochene Bereicherung eintreten würde. Das Finanzamt gehe offenbar davon aus, dass die (von der Bf) ausbezahlt gewesene Familienbeihilfe genau in der Höhe der geleisteten Dienstgeberbeiträge angefallen sei. Eine Begründung für diese Annahme fehle aber, womit - selbst wenn "Bereicherung" ein Kriterium für die Ermessensübung bei der Abgabenerhebung sein sollte - die Behörde das Ermessen nicht rechtmäßig ausgeübt habe und der Bescheid auch aus diesem Grund rechtswidrig sei.

§ 201 Abs 3 Z 1 BAO (Festsetzung/Monatsfrist; Kalenderjahr 2003): Wie in der Bescheidsbegründung richtig ausgeführt worden sei, liege die Festsetzung bei Wahrung der Monatsfrist nicht im Ermessen der Abgabenbehörde. Abweichend vom Begründungstext seien dem Finanzamt jedoch alle zur Entscheidung über die gestellten Anträge erforderlichen Angaben bekannt: Einlangensdaten der Anträge seien dem Finanzamt als Empfänger der Anträge bekannt; auf dem in den Anträgen angegebenen Abgabenkonto seien ausschließlich die Dienstgeberbeiträge für die dem (ausgegliederten) Unternehmen zur Dienstleistung zugewiesenen Bediensteten entrichtet worden; aus Finanz-Online seien die jeweiligen Entrichtungs- und Buchungsdaten der Abgabebeträge für alle Zeiträume ersichtlich; in den Anträgen sei beantragt worden, die Dienstgeberbeiträge (für die im Betreff angeführten Zeiträume) mit EUR 0,00 festzusetzen, da auf diesem Abgabenkonto nur die auf die Lohn- und Gehaltssummen der zugewiesenen Bediensteten entfallenden Dienstgeberabgaben gebucht worden seien. Zudem sei zu berücksichtigen, dass es sich beim Antrag auf Festsetzung gemäß § 201 BAO um ein Anbringen zur

Geltendmachung von Rechten iSd § 85 Abs 1 BAO handle, sodass das Finanzamt - wenn seiner Auffassung nach Angaben für die Festsetzung gemäß § 201 Abs 3 Z 1 BAO fehlten - einen Mängelbehebungsauftrag erlassen hätte müssen, was jedoch nicht erfolgt sei, sodass die Abweisung der Festsetzung auch aus diesem Grund rechtswidrig sei. Der für Dezember 2003 entrichtete Dienstgeberbeitrag, der innerhalb der Monatsfrist bekannt gegeben worden sei und den die Bf aus Finanz-Online entnommen habe, betrage EUR 399.950,49.

Ihre Beschwerde vom 15.09.2016 (gegen den Bescheid vom 04.08.2016) hat die Bf (nur) gegen die Anwendung des § 201 Abs 2 Z 2 BAO (Festsetzung/Ermessen) und des § 201 Abs 3 Z 1 BAO (Festsetzung/Monatsfrist) gerichtet und wie ihre Beschwerde vom 04.05.2017 begründet. Hinsichtlich des Kalenderjahres 2008 hat die Bf (nur) für die Monate 01-05 beantragt, den Dienstgeberbeitrag mit Null festzusetzen.

Mit zwei Beschwerdeverentscheidungen, jeweils vom 27.04.2018, hat das Finanzamt sowohl die Beschwerde vom 15.09.2017 (gemeint: 2016) als auch die Beschwerde vom 04.05.2017 abgewiesen und beide Entscheidungen (gleichlautend) wie folgt begründet: Den Dienstgeberbeitrag gemäß § 41 Abs 1 FLAG hätten alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigten. Dienstnehmer seien nach § 41 Abs 2 FLAG ua Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 stünden. Nach der mit Wirkung ab dem 01.06.2008 durch Art 7 Z 12 FLAG 2008, BGBl I Nr 103/2007, aufgehobenen Bestimmung des § 42 Abs 1 lit a FLAG seien der Bund, die Länder und Gemeinden mit Ausnahme der von diesen Gebietskörperschaften verwalteten Betriebe (Unternehmungen, Anstalten, Stiftungen und Fonds) von der Leistung des Dienstgeberbeitrages befreit gewesen.

Im Jahr 1999 seien aufgrund des C - Zuweisungsgesetzes (LGBI Nr 17/1999) Gemeindebedienstete, die bei den C in einem öffentlich-rechtlichen oder durch Vertrag begründeten Dienstverhältnis beschäftigt gewesen seien, den (vom Finanzamt namentlich angeführten) Gesellschaften zugewiesen worden. Gemäß § 3 Abs 2 C - Zuweisungsgesetz sei im Bereich der Magistratsdirektion eine Dienststelle (= MD-PWS, Magistratsdirektion der Stadt B, Personalstelle C) eingerichtet worden und gemäß § 3 Abs 3 sei diesem Personalamt der gesamte anfallende Aufwand iSd Aktivitätsaufwandes für den zugewiesenen Personenkreis von den (oa namentlich angeführten) Unternehmen zu ersetzen.

Aufgrund der im Bereich der Ausgliederung mittlerweile ergangenen Rechtsprechung (ua VwGH vom 29.05.2015, 2012/13/0099; VwGH vom 26.03.2014, Ro 2014/13/0017) sei klargestellt worden, dass es durch die Zuweisung von Bundesbediensteten (und Gleiches gelte natürlich auch für Gemeindebedienstete) zur Dienstleistung an ausgegliederte Rechtsträger zu keiner Änderung hinsichtlich der Arbeitgeberstellung komme. D h, die Personalstelle, die gemäß § 3 Abs 2 C - Zuweisungsgesetz einzurichten gewesen sei, trete gemäß § 85 Abs 1 EStG 1988 als öffentliche Kassa für die KÖR Gemeinde B in Erscheinung und somit sei die Gemeinde B nach wie vor als Arbeitgeberin dieser (zugewiesenen) Personen anzusehen. Als Dienstgeberin rechne die Gemeinde B in

Form der MD-PWS monatlich die Bezüge der betroffenen Dienstnehmer ab und zahle diese unmittelbar an die Dienstnehmer aus. Alle in diesem Zusammenhang anfallenden Abgaben und Beiträge würden ebenfalls von der Gemeinde B als Arbeitgeberin der Dienstnehmer abgeführt.

Die vor der Ausgliederung von den Betrieben gewerblicher Art erbrachten unternehmerischen Dienstleistungen der C seien ab dem Zeitpunkt der Ausgliederung von den ausgegliederten Rechtsträgern wahrgenommen worden. Das hierfür benötigte Personal werde von der Personalstelle in Form eines BgA "Personalgestellung" den jeweiligen Unternehmen zur Verfügung gestellt. Der VwGH habe im Erkenntnis vom 25.01.2010, 2007/15/0101, hinsichtlich dieser Struktur in der Zuweisung von Personen zur Dienstleistung die Rechtsmeinung bestätigt, dass es sich, da alle diesbezüglichen Merkmale gemäß § 2 KStG 1988 verlägen, um einen Betrieb gewerblicher Art handle. Unter einem Betrieb iSd § 42 Abs 1 lit a FLAG sei, wie der VwGH wiederholt dargelegt habe (ua VwGH vom 23.10.2013, 2009/13/0160), eine in einer bestimmten Organisationsform in Erscheinung tretende wirtschaftlich selbständige Tätigkeit zu verstehen, die mit Einnahmen und Ausgaben verbunden sei. Nicht maßgeblich sei, in welcher Organisationsform dieser Betrieb in Erscheinung trete, ob dieser Betrieb eine eigene Rechtspersönlichkeit habe oder ob Gewinnerzielungsabsicht gegeben sei. Zwar sei der Begriff "Betrieb" im Sinne des FLAG als eigenständige Begrifflichkeit (VwGH vom 29.09.1987, 87/14/0103) zu sehen, doch orientiere er sich an den Grundzügen, die im § 2 Abs 1 KStG für einen BgA normiert seien. Ein Betrieb gewerblicher Art iSd § 2 KStG einer Körperschaft öffentlichen Rechts sei jede Einrichtung, die

- wirtschaftlich selbständig
- ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und
- zur Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen und
- nicht der Land- und Forstwirtschaft diene.

Die beiden wesentlichen Kriterien für den Betrieb iSd § 42 Abs 1 lit a FLAG seien, dass Leistungen im Sinne der Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr erbracht würden und dass mit der ausgeübten Tätigkeit entsprechende Einnahmen erzielt würden. Beide Parameter seien bei der hier vorliegenden Konstellation als erfüllt anzusehen. Der VwGH habe im Erkenntnis vom 24.02.2004, 98/14/0062, zweifelsfrei festgestellt, dass, wenn eine Körperschaft öffentlichen Rechts einen BgA in Form eines ausgegliederten Rechtsträgers führe und diesem Tochterunternehmen Dienstnehmer für die Tätigkeit zuweise (= Personalleasing), nur (wenn überhaupt) das Kriterium der wirtschaftlichen Selbständigkeit in Frage gestellt werden könnte. Ob dieses Merkmal schlussendlich gegeben sei, müsse nach dem Umstand des Einzelfalles beurteilt werden. Anhaltspunkte dafür, was unter diesem Terminus zu verstehen sei, müssten daher im Einzelfall anhand des gegebenen Sachverhaltes beurteilt werden, wobei anzumerken sei, dass eine völlige Selbständigkeit nicht erforderlich sei (vgl VwGH vom 17.10.2001, 99/13/0002). Im hier gegenständlichen Fall gäbe es eine besondere Leitung (gemäß § 3 Abs 4 C - Zuweisungsgesetz solle der

Leiter oder die Leiterin des Personalamtes das berufene Vorstandsmitglied der D sein) als auch mehrere eigene Haushaltsstellen (= Geschäftskreise), die zwecks Ermittlung der exakten Kostenabrechnung hinsichtlich der überlassenen Personen (= Aktivitätsaufwand) an die Tochterunternehmen unabdingbar seien. Der Magistrat wäre gemäß § 3 Abs 3 C - Zuweisungsgesetz befugt, im Streitfall die Höhe des zu ersetzenden Aufwandes mit Bescheid vorzuschreiben. Unstrittig sei, dass die Gemeinde B vor Ausgliederung mit ihren Betrieben gewerblicher Art die Verpflichtung zur Abfuhr des Dienstgeberbeitrages gehabt habe und diesem Umstand auch gesetzmäßig nachgekommen sei. Der Sinn der Besteuerung von BgA einer Körperschaft öffentlichen Rechts bestehe primär in der Ausschaltung von Wettbewerbsverzerrungen zu privaten Rechtsträgern. Durch die in diesem Bereich durchgeführte Besteuerung sei somit die Gleichbehandlung auf allen Ebenen zu privaten Unternehmen sichergestellt.

Den Erläuterungen zum Entwurf des C - Zuweisungsgesetzes sei zu entnehmen, dass unter Bedachtnahme auf die geänderten wirtschaftspolitischen und gesellschaftlichen Rahmenbedingungen eine Neustrukturierung der C vorgenommen worden sei, um unter dem starken Wettbewerb die optimale Erbringung von Diensten für den Kunden sicherzustellen. Damit sei aber auch klar erkennbar, dass der Gesetzgeber durch die Ausgliederung nicht die Umgehung der Abgabepflicht für den Dienstgeberbeitrag und somit quasi eine staatliche Beihilfe beabsichtigt bzw in Kauf genommen habe, sondern andere Gründe zu dem oben dargelegten Sachverhalt geführt hätten. Ebenso wenig ergäben sich aus den Erläuterungen zur Änderung des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 im Rahmen des Bundesgesetzes BGBl I Nr 103/2007 zur Abschaffung der Selbstträgerschaft Anhaltspunkte dafür, dass es hinsichtlich der BgA zu einem Wegfall der bislang unstrittigen Dienstgeberbeitragspflicht und somit zu Ausgabenersparnissen habe kommen sollen. Der Gesetzgeber sei vielmehr von Mehrausgaben für die Länder ausgegangen, die entsprechend ausgeglichen werden sollten, andernfalls wäre im Gesetzgebungsprozess wohl besonders darauf hingewiesen worden bzw hätte dies in der Abgeltung der Mehrausgaben für die Länder Berücksichtigung gefunden. Auszug aus den Erläuterungen: *"Mit Wirkung vom Juni 2008 wird die Selbstträgerschaft abgeschafft. Dies wird zu Mehrausgaben der bisherigen Selbstträger führen, weil die höheren Ausgaben für den Dienstgeberbeitrag die Ersparnisse aus der bisherigen Leistung der Familienbeihilfe übersteigen werden.*

Um einen kostenneutralen Ausgleich auf Basis des Erfolges des Jahres 2007 zu ermöglichen, hat der Bundesminister für Finanzen die Auswirkungen auf die Gebietskörperschaften sowie die Gemeinnützigen Krankenanstalten zu ermitteln (§ 24 Abs 5). Die Anteile des Familienlastenausgleichsfonds werden um das Ausmaß dieser ermittelten Auswirkungen, die ja den Mehreinnahmen des Familienlastenausgleichsfonds entsprechen, gekürzt (§ 9 Abs 2 vorletzter Satz).

Die Mehrausgaben der Länder und Gemeinden, jeweils einschließlich der Krankenanstalten, deren Rechtsträger sie sind, werden in Form höherer Ertragsanteile (§ 9 Abs 2 letzter Satz, § 9 Abs 7 Z 5 lit a sublit ac und lit b sublit bd, § 11 Abs 8),

die Mehrausgaben der anderen gemeinnützigen Krankenanstalten durch eine Ausgleichszahlung des Bundes ausgeglichen (§ 24 Abs 6 letzter Satz)."

Aufgrund der oben dargelegten rechtlichen Sichtweise werde nochmals festgehalten, dass der erklärte und abgeführte Dienstgeberbeitrag der Bf zu Recht erfolgt sei und daher den Anträgen auf Festsetzung der Dienstgeberbeiträge gemäß § 201 BAO mit Null nicht Folge gegeben werde.

Ihre beiden dagegen eingebrachten Vorlageanträge vom 29.05.2018 hat die Bf (gleichlautend) wie folgt begründet:

Die vom Finanzamt vertretene Rechtsansicht sei nach Auffassung der Bf nicht zutreffend, da die VwGH-Erkenntnisse (vom 25.11.2010, 2007/15/0101; vom 24.02.2004, 98/14/0062; vom 17.10.2001, 99/13/0002), die das Finanzamt zur Begründung herangezogen habe, zum Kommunalsteuergesetz und nicht zum Familienlastenausgleichsgesetz ergangen seien. 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 24.02.2004, 98/14/0062, in dem - wie in der Begründung der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt - der VwGH festgestellt habe, 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 darauf hin, dass in § 42 Abs 1 lit a FLAG der Begriff des "Betriebes" eigenständig verwendet werde und nicht etwa auf die Begriffsdefinition eines Betriebes gewerblicher Art in § 2 KStG verwiesen werde. Die Aussage in der Begründung der Beschwerdevorentscheidung, dass sich der Begriff "Betrieb" im Sinne des FLAG an den Grundzügen, die in § 2 Abs 1 KStG für einen Betrieb gewerblicher Art normiert seien, orientiere, sei daher nicht zutreffend. Dementsprechend seien auch die Ausführungen zur organisatorischen Selbständigkeit irrelevant. Unter einer Unternehmung (einem Betrieb) im Sinne des § 42 Abs 1 lit a FLAG 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 gegenständlichen Fall werde der K und ihren Rechtsvorgängerinnen durch die Gemeinde B ausschließlich Personal zur Dienstleistung zugewiesen, aber keinerlei Vermögenswerte zur Verfügung gestellt. Da für das Vorliegen eines Betriebes im Sinne des FLAG nach der oa Judikatur aber Vermögenswerte wesentlich seien, liege kein Betrieb im Sinne des FLAG vor.

Im Erkenntnis vom 23.10.2013, 2009/13/0160, habe der Verwaltungsgerichtshof zur Dienstgeberbeitragspflicht des Bundes im Zusammenhang mit der Dienstzuteilung von Beamten an einen ausgegliederten Rechtsträger unter Verweis auf das Erkenntnis vom 04.08.2010, 2007/13/0025, festgestellt, dass im Ersatz der Kosten für diese Bediensteten kein vom Bund verwalteter Betrieb im Sinne des § 42 Abs 1 lit a FLAG zu erblicken sei. Der hinsichtlich der Zuweisung von Bediensteten der Gemeinde B an die K und ihre Rechtsvorgängerinnen vorliegende Sachverhalt sei mit jenem des VwGH-Erkenntnisses vom 23.10.2013, 2009/13/0160, vergleichbar. Dazu werde auch auf die Entscheidung des BFG vom 15.10.2015, RV/7102356/2013 und hier insbesondere auf Seite 25 verwiesen. Es werde daher (wie bisher) die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages mit Null beantragt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist folgender Sachverhalt zu beurteilen:

Auf der Grundlage des Bundesgesetzes über Maßnahmen anlässlich der Ausgliederung der C (BGBl I 1999/68) wurde das Vermögen der C als Unternehmung der Stadt B ua auf die E (sodann: L, nunmehr: K) und die F (sodann: G, schließlich verschmolzen mit L) übertragen. Die Rechtsfolgen für die vormals bei den C (als Unternehmung der Gemeinde B) Bediensteten werden im Wiener Zuweisungsgesetz (LGBl 1999/17) wie folgt geregelt: Bedienstete, die im Zeitpunkt der Betriebsaufnahme der E (sodann: L, nunmehr: K) und der F (sodann: G, schließlich verschmolzen mit L) in einem öffentlich-rechtlichen oder durch Vertrag begründeten Dienstverhältnis zur Gemeinde B beschäftigt waren, wurden der E (sodann: L, nunmehr: K) und der F (sodann: G, schließlich verschmolzen mit L) zur Dienstleistung zugewiesen (§1.(1) leg cit). Durch diese Zuweisung ist in der dienst-, besoldungs- und pensionsrechtlichen Stellung der Bediensteten, die in einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis (zur Gemeinde B) standen sowie in der dienst- und besoldungsrechtlichen Stellung der in einem vertraglich (zur Gemeinde B) begründeten Dienstverhältnis Beschäftigten keine Änderung eingetreten (§ 1.(4) C - Zuweisungsgesetz). Die genannten Maßnahmen erfolgten (mit Wirkung für die Beschäftigten) mit 1. Juli 1999.

Die Bf hat den der E (sodann: L, nunmehr: K) und der F (sodann: G, schließlich verschmolzen mit L) zugewiesenen Beschäftigten die Gehälter (Löhne udgl) ausbezahlt und die (darauf entfallenden) Dienstgeberbeiträge an das Finanzamt abgeführt. Nunmehr ist die Bf jedoch der (geänderten) Auffassung, dass sie nicht zur Entrichtung von Dienstgeberbeiträgen verpflichtet gewesen sei.

Der dargestellte Sachverhalt wird wie folgt beurteilt:

Zeitraum 07/1999 bis 12/2002: Hinsichtlich dieses Zeitraumes ist das Finanzamt in seiner Bescheidbegründung davon ausgegangen, dass bereits Verjährung eingetreten sei.

§ 201 BAO idF vor dem AbgRmRefG 2002 hat wie folgt gelautet: "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 (§ 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."

Die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe mit Abgabenbescheid in den in § 201 BAO (idF vor dem AbgRmRefG 2002) aufgezählten Fällen war an keinen Antrag gebunden. Die Verjährungsfrist für das Recht, eine Selbstberechnungsabgabe mit Abgabenbescheid festzusetzen, beträgt gemäß § 207 Abs 3 BAO fünf Jahre. Das bedeutet, dass für die Dienstgeberbeiträge 1999 nach Ablauf des Kalenderjahres 2004, für die Dienstgeberbeiträge 2000 nach Ablauf des Kalenderjahres 2005, für die Dienstgeberbeiträge 2001 nach Ablauf des Kalenderjahres 2006 und für die Dienstgeberbeiträge 2002 nach Ablauf des Kalenderjahres 2007 das Recht, Festsetzungsbescheide zu erlassen, verjährt gewesen wäre. Nun trifft es zwar zu, dass § 209a Abs 2 BAO explizit auf die gesetzlich eingeräumte Möglichkeit einer Antragstellung (§ 85) abstellt und dass in § 201 BAO (idF vor dem AbgRmRefG 2002) eine solche Antragstellung nicht vorgesehen war. Das Bundesfinanzgericht ist jedoch der Auffassung, dass es der Normzweck des § 209a Abs 2 BAO ist, die Partei vor Rechtsnachteilen (durch Eintritt der Bemessungsverjährung) zu schützen, die lediglich dadurch entstehen, dass die Abgabenbehörde Anbringen nicht unverzüglich erledigt (so auch *Ritz*, BAO⁶, Kommentar, Rz 11 zu § 209a). Genau das ist hier der Fall: Die Abgabenbehörde hat über den Antrag vom 16.12.2004 (auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für den Zeitraum 07/1999 bis 12/2002) erst am 03.04.2017 bescheidmäßig abgesprochen (und dies auch erst, nachdem die Bf eine Säumnisbeschwerde eingebracht hatte). Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes sind daher - wie das hier der Fall ist - 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 (so auch *Ritz*, BAO⁶, Kommentar, Rz 8 zu § 209a, wonach § 209a Abs 2 auch dann gilt, wenn ein Antrag nicht ausdrücklich in Abgabenvorschriften vorgesehen ist). Die vom Finanzamt ins Treffen geführte Verjährung liegt daher nicht vor.

Zeitraum 01/2003 bis 05/2008: Hinsichtlich dieses Zeitraumes hat das Finanzamt von einer positiven Ermessensübung (§ 201 Abs 2 Z 2 idF AbgRmRefG 2002) Abstand genommen.

§ 201 Abs 1 BAO idF AbgRmRefG 2002 (somit für Abgaben, für die der Abgabeananspruch nach dem 31.12.2002 entstanden ist) lautet wie folgt: "Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs 2 und muss nach Maßgabe des Abs 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist."

Nach § 201 Abs 2 Z 2 BAO kann eine Festsetzung erfolgen, wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht wird.

Unstrittig ist, dass eine Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben im Anwendungsbereich des § 201 Abs 2 Z 2 BAO idF AbgRmRefG 2002 im Ermessen der Abgabenbehörde liegt. Das Finanzamt hat seine Entscheidung, (für Zeiträume ab 2003) von einer Festsetzung des Dienstgeberbeitrages Abstand zu nehmen, damit begründet, dass es durch die Festsetzung der Dienstgeberbeiträge (mit Null) und - da die Bf diese bereits entrichtet hat - des daraus resultierenden Guthabens bzw Rückzahlung desselbigen zu einer Bereicherung der Bf kommen würde, weil nicht die Bf, sondern die Finanzämter die Familienbeihilfe an die zugewiesenen Beschäftigten ausbezahlt haben, die die Finanzämter von der Bf nicht mehr rückfordern könnten, da bereits Verjährung eingetreten sei.

Dazu ist Folgendes auszuführen: Nach § 20 BAO müssen sich Ermessensentscheidungen in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht und sind innerhalb dieser Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die maßgebenden Kriterien für die Ermessensübung ergeben sich daher primär aus den Ermessen einräumenden Bestimmungen, wobei sie in den betreffenden Bestimmungen nur ausnahmsweise genannt sind; idR sind sie lediglich aus dem Zweck der Norm erschließbar (*Ritz*, BAO⁶, Kommentar, Rz 5 zu § 20). Der Zweck der Norm ist es vor allem, an dem sich die Ermessensübung zu orientieren hat (*Ritz*, BAO⁶, Kommentar, Rz 8 zu § 20 und die dort angeführte Rechtsprechung). Wenn nun in § 201 Abs 1 BAO von einem Abgabepflichtigen, der - obwohl er dazu verpflichtet ist - der Abgabenbehörde keinen (oder einen unrichtigen) selbst berechneten Betrag bekannt gibt, die Rede ist und davon, dass sich die Selbstberechnung als nicht richtig erweist, so ist es nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes das Ziel des § 201 BAO, ein mit den materiell-rechtlichen Vorschrift in Einklang stehendes Ergebnis (oder anders ausgedrückt: Rechtsrichtigkeit) herbeizuführen. Da "Bereicherungsüberlegungen" in § 201 Abs 1 BAO nicht angeführt sind, ergibt sich schon aus dieser Bestimmung, dass solche Überlegungen bei der Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben nicht zu

berücksichtigen sind. "Bereicherungsüberlegungen" sind jedoch auch keine Kriterien, die bei der Ermessensübung (§ 20 BAO) zu berücksichtigen sind. Dem Finanzamt, das in seiner Bescheidebegründung gegen eine Festsetzung iSd § 201 Abs 2 Z 2 BAO (lediglich) die Bereicherung ins Treffen geführt hat, kann daher nicht gefolgt werden.

Da für den Zeitraum 07/1999 bis 12/2002 keine Verjährung eingetreten ist und für den Zeitraum 01/2003 bis 05/2008 keine gegen eine positive Ermessensübung sprechenden Gründe vorliegen, erhebt sich (nur mehr) die Frage, ob - wie von der Bf beantragt - (für beide Zeiträume) die Dienstgeberbeiträge mit Null festzusetzen sind.

Gemäß § 41 Abs 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Nach der mit Wirkung ab dem 1. Juni 2008 durch Art 7 Z 12 FAG 2008, BGBl I Nr. 103/2007, aufgehobenen Bestimmung des § 42 Abs 1 lit a FLAG 1967 waren der Bund, die Länder und die Gemeinden mit Ausnahme der von diesen Gebietskörperschaften verwalteten Betriebe, Unternehmungen, Anstalten, Stiftungen und Fonds von der Leistung des Dienstgeberbeitrages befreit.

In seinen Beschwerdevorentscheidungen hat das Finanzamt ausgeführt, dass es sich bei der Zuweisung von Gemeindebediensteten durch die Bf an die E (sodann: L, nunmehr: K) und die F (sodann: G, schließlich verschmolzen mit L) um einen Betrieb gewerblicher Art iSd § 2 KStG bzw um ein Unternehmen iSd (aufgehobenen) § 42 Abs 1 lit a FLAG handeln würde. Dem ist entgegenzuhalten, dass der Begriff "Betrieb" gemäß (des aufgehobenen) § 42 Abs 1 lit a FLAG ein eigenständiger iSd angesprochenen Gesetzesbestimmung ist; auf die Begriffsdefinition eines Betriebes gewerblicher Art in § 2 KStG wird nicht verwiesen (VwGH vom 23.10.2013, 2009/13/0160). Bei der Zuweisung von Bediensteten (durch eine Gebietskörperschaft) an ausgegliederte Unternehmen liegt aber auch kein Betrieb iSd (aufgehobenen) § 42 Abs 1 lit a FLAG vor (VwGH vom 23.10.2013, 2009/13/0160; vom 29.04.2015, 2012/13/0099; vom 04.08.2010, 2007/13/0025).

Da es sich bei der Zuweisung von Gemeindebediensteten durch die Bf an die E (sodann: L, nunmehr: K) und die F (sodann: G, schließlich verschmolzen mit L) um keinen Betrieb iSd (aufgehobenen) § 42 Abs 1 lit a FLAG handelt und die Bf in den spruchgegenständlichen Zeiträumen von der Verpflichtung zur Entrichtung von Dienstgeberbeiträgen befreit gewesen ist, wird der Dienstgeberbeitrag sowohl für den Zeitraum 07/1999 bis 12/2002 als auch für den Zeitraum 01/2003 bis 05/2008 mit Null festgesetzt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer 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 Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zu der Frage, ob unter einem "in den Abgabenvorschriften vorgesehener Antrag (§ 85)" iSd § 209a Abs 2 BAO auch (auf Erlassung eines Abgabenbescheides gerichtete) Anbringen iSd § 201 BAO idF vor dem AbgRmRefG 2002 subsumiert werden können, gibt es - soweit erkennbar - keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen für den Zeitraum 07/1999 bis 12/2002 ist die Revision daher zulässig.

Zu der Frage, ob es sich bei der Zuweisung von Bediensteten einer Gebietskörperschaft an ausgegliederte Unternehmen um einen Betrieb iSd (aufgehobenen) § 42 Abs 1 lit a FLAG handelt, gibt es eine (einheitliche) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von der das Bundesfinanzgericht nicht abgewichen ist. Betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen für den Zeitraum 01/2003 bis 05/2008 ist die Revision daher nicht zulässig.

B, am 26. April 2019