



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 19. Mai 2005 der Bw., vertreten durch CMS Reich-Rohrwig Hainz, Rechtsanwälte, in 1010 Wien, Ebendorferstraße 3, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 9. Mai 2005 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalendermonate August 2003 und September 2003 wie folgt entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Am 11. September 2003 hat die Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) beim Finanzamt einen Antrag folgenden Inhaltes eingebracht: Bei der staatlichen Post- und Telegraphenverwaltung des Bundes seien im Bereich der Telekommunikation vorwiegend Bundesbeamte beschäftigt gewesen. Diese Bundesbeamten seien gemäß § 17 Abs. 1 Poststrukturgesetz (PTSG) auf die Dauer ihres Dienststandes zunächst der PTA-AG und in der Folge der TA-AG zur Dienstleistung zugewiesen worden (§ 17 Abs. 1a PTSG). Dienstgeber dieser Bundesbeamten sei bis heute der Bund, der durch das Personalamt der Telekom Austria Aktiengesellschaft vertreten werde.

§ 17 Abs. 6 bzw. 6a PTSG in der geltenden Fassung (Bugetbegleitgesetz 2003, BGBl. I 71/2003) sehe rückwirkend mit 1. Mai 1996 hinsichtlich der Bestimmungen des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (FLAG-Gesetz) vor, dass die TA-AG dem Bund entweder die Dienstgeberbeiträge zum Familienlastenausgleichsfonds oder die ausbezahlten Familienbeihilfen zu refundieren habe. Angesichts dieser gesetzlichen Bestimmungen stelle die

TA-AG fest, dass – wie in der Vergangenheit bereits mehrmals vertreten – die TA-AG nunmehr ab 1. Mai 1996 keine Dienstgeberbeiträge zum Familienlastenausgleichsfonds leiste, sondern vielmehr dem Bund die von ihm im Wege des Personalamtes der TA-AG ausbezahlten Familienbeihilfen refundiere. Damit werde jedenfalls beginnend mit dem Leistungsmonat August 2003 der Bund, vertreten durch das Personalamt der TA-AG, den Aufwand der Familienbeihilfen für die der TA-AG zugewiesenen Bundesbeamten selbst tragen. Die TA-AG werde dem Bund diesen Aufwand der ausgezahlten Familienbeihilfen refundieren und ab demselben Zeitpunkt für diese Bundesbeamten keine Zahlungen von Dienstgeberbeiträgen zum Familienlastenausgleichsfonds leisten.

Die Bw. stelle daher den Antrag, einen Bescheid dahingehend zu erlassen, dass die Bw. von den Arbeitslöhnen der ihr zur Dienstleistung zugewiesenen Bundesbeamten keinen Dienstgeberbeitrag zu entrichten habe. Wäre der Bund, vertreten durch das Personalamt der TA-AG, hinsichtlich der der TA-AG zugewiesenen Bundesbeamten nach den Bestimmungen des FLAG-Gesetzes dienstgeberbeitragspflichtig, so würde der Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds für die im Unternehmen der Bw. verwendeten Bundesbeamten für den Monat August 2003 € 1.005.777,85 betragen und wäre somit dieser Betrag seitens der TA-AG an den Bund zu refundieren. In der TA-AG selbst seien im August 2003 keine der dienstzugewiesenen Bundesbeamten verwendet worden.

Mit Schriftsatz vom 15. Oktober 2003 hat die Bw. unter Bezugnahme auf ihre bereits im Antrag vom 11. September 2003 dargelegte Rechtsauffassung dem Finanzamt mitgeteilt, dass der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die in ihrem Unternehmen verwendeten Bundesbeamten für den Monat September 2003 € 1.402.463, 01 betragen würde und somit dieser Betrag seitens der TA-AG an den Bund zu refundieren wäre. In der TA-AG selbst seien im September 2003 keine der dienstzugewiesenen Bundesbeamten verwendet worden.

Mit Bescheid vom 9. Mai 2005 hat das Finanzamt (für die Kalendermonate August und September 2003) die Verpflichtung der Bw. zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen ausgesprochen und diese Entscheidung nach Wiedergabe der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen (§ 41 Abs. 1 und Abs. 2 FLAG, § 47 Abs. 2 EStG 1988) damit begründet, dass sich weder allein aus der dienstrechtlichen Sonderstellung eines öffentlich-rechtlich Bediensteten, der seine Tätigkeit im Rahmen einer Zuweisung für die Dauer seines Aktivstandes bei einem Unternehmen ausübe, welches dem Bund den Aufwand für seine Bezüge zu ersetzen habe, noch aus der in § 17 Abs. 6a des Poststrukturgesetzes normierten Refundierungspflicht ua. für die ausbezahlten Familienbeihilfen bzw. die abgeführten Dienstgeberbeiträge, die Befreiung von der Leistung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen ableiten lasse.

Der vom Finanzamt ausgesprochenen Verpflichtung zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen ist die Bw. in der Berufung vom 19. Mai 2005 wie folgt entgegen getreten: Im Jahre 1996 sei mit dem Poststrukturgesetz (PTSG) (Art. 95 des Strukturanpassungsgesetzes, BGBl Nr. 201/1996) die Ausgliederung und Umwandlung der staatlichen Post- und Telegraphenverwaltung in eine Aktiengesellschaft mit der (damaligen) Firma "PTA-AG" – nunmehr "TA-AG" – angeordnet worden. Zu diesem Zeitpunkt seien bei der staatlichen Post- und Telegraphenverwaltung neben Vertragsbediensteten vorwiegend Beamte des Bundes beschäftigt gewesen. Ein großer Teil dieser Beamten sei gemäß § 17 Abs. 1 PTSG auf die Dauer ihres Dienststandes zunächst der PTA-AG und in der Folge der TA-AG zur Dienstleistung zugewiesen worden (§ 17 Abs. 1a PTSG). Die Vertragsbediensteten seien ex-lege zu Angestellten der TA-AG geworden. Durch diese Zuweisung würden die Bundesbeamten in allen aus der TA-AG hervorgegangenen Unternehmen verwendet werden können.

Dienstgeber dieser Bundesbeamten sei ungeachtet dieser Zuweisung bis heute der Bund, der durch das Personalamt der TA-AG vertreten werde. Die Zuweisung zur PTA-AG (und in weiterer Folge zur TA-AG) entspreche einer "Arbeitskräfteüberlassung" auf gesetzlicher Basis, wobei die TA-AG als "Beschäftiger" und der Bund als "Überlasser" auftrete. Zwischen der TA-AG/der Bw. und den zugewiesenen Beamten sei durch die Zuweisung kein wie auch immer geartetes vertragliches oder öffentlich-rechtliches Dienstverhältnis entstanden. Der Bund schulde ungeachtet der Zuweisung die Aktiv- bzw. in weiterer Folge die Pensionsbezüge dieser Beamten. Die TA-AG treffe lediglich eine gesetzlich normierte Refundierungsverpflichtung. Die - vom Finanzamt im Bescheid angesprochenen - Voraussetzungen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 lägen in Bezug auf die Bw. nicht vor, da die dem TA Konzern zugewiesenen Beamten ihre Arbeitskraft nicht den Gesellschaften dieses Konzerns sondern einzig und allein dem Bund schulden würden. Die dienstrechtlichen Weisungen, an die die zugewiesenen Beamten gebunden seien, seien Weisungen im Sinne des Art 21 B-VG. Zu ihrer Auffassung, der Status der der TA-AG mittels PTSG zugewiesenen Bundesbeamten entspreche dem von überlassenen Arbeitskräften, hat die Bw. unter Bezugnahme auf die LStR 2002 (Rz 923) und die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vom 20. Dezember 1972, Zl. 2340/71; vom 15. September 1999, Zl. 97/13/0164) noch Folgendes ausgeführt: Bei einer Überlassung (Gestellung) von Arbeitskräften an Dritte sei derjenige als Arbeitgeber anzusehen, der die Arbeitnehmer einem Dritten überlasse und sie entlohne (Überlasser) und nicht jener Beschäftiger, der diese Arbeitskräfte in seinem Betrieb zur Arbeitsleistung einsetze. Im Falle einer Arbeitskräfteüberlassung sei daher von einem Dienstverhältnis zu demjenigen auszugehen, der die Dienste verschaffe. Bei einer Überlassung von Arbeitskräften iSd AÜG (BGBl 1988/196) würden daher die steuerlichen Verpflichtungen

als Arbeitgeber den Überlasser treffen.

Die steuerliche Arbeitgebereigenschaft richte sich nach verschiedenen Kriterien (wer über die Höhe der Bezüge entscheide, wer das Risiko einer Lohnfortzahlung im Nichtleistungsfall trage, wer über das Urlaubsausmaß entscheide, wer den Arbeitnehmer nach Ablauf der Entsendezeit behalte, wer das Recht habe, den Arbeitnehmer zu kündigen bzw. zu entlassen, usw.), wobei im Sinne eines beweglichen Systems auf das Überwiegen und den Gesamteindruck abzustellen sei (Ludwig, Arbeitgeber bei Arbeitnehmerüberlassung, ecolex 1994, 421).

Eine Bewertung im beweglichen System ergebe auch in steuerlicher Hinsicht, dass der Bund als Überlasser der Arbeitgeber der zugewiesenen Beamten sei, da die Gründe für die Arbeitgeberstellung des Bundes deutlich überwiegen würden: Die Zuweisung ändere nichts am Beamtenstatus der zugewiesenen Beamten; der Bund sei und bleibe Dienstgeber der Beamten. Die Beamten stünden weder in einem privatrechtlichen noch in einem öffentlichrechtlichen Verhältnis zur TA-AG bzw. zur Bw.. Die TA-AG übernehme kraft gesetzlicher Anordnung lediglich die Personalverrechnung und die Auszahlung der Beträge. In der TA-AG sei somit lediglich eine Zahlstelle zu sehen, da diese die vom Bund den Beamten geschuldeten Bezüge zur Auszahlung bringe. Jede das Dienstverhältnis des Beamten betreffende Maßnahme seitens des Dienstgebers sei ein hoheitlicher Akt. Die Vollziehung in diesem Zusammenhang obliege dem Personalamt, nicht den Organen der TA-AG/der Bw.. Dies betreffe nicht nur die Urlaubsfestsetzung oder die Rückbeordnung aus dem Urlaub, sondern auch die Höhe der Bezüge oder der Pensionsansprüche. Im Streitfall entscheide ebenfalls das Personalamt als Dienstbehörde. Definitive Beamte seien unkündbar. Auch die Kündigung von provisorischen Beamten könne nur durch das Personalamt ausgesprochen werden. Entlassungen könnten nur durch die kraft Gesetz beim BMF eingerichtete Disziplinarkommission durchgeführt werden, die ebenso nicht ein Organ der TA-AG sei, wie die beim Bundeskanzleramt eingerichtete Berufungskommission, die als Berufungsbehörde in letzter Instanz zB über die rechtmäßige Verwendung eines Beamten entscheide. Dem Unternehmen komme in diesem Zusammenhang lediglich die Stellung als "Zeuge" zu. Entscheidungen seien allerdings gegenüber dem Unternehmen verbindlich, selbst wenn sie krass gegen Unternehmensinteressen verstoßen. Auch Sozialversicherungsbelange würden dem Bund obliegen. Die Beamten seien bei der BVA versichert und erhielten von dieser ihre Krankenscheine. Weiters fielen die Beamten nach Beendigung der Überlassung – also im Pensionszeitpunkt – an den Bund zurück, der sie folglich "behalte". Pensionsansprüche bestünden gegenüber dem Bund.

Sämtliche Weisungen, die die Beamten erhielten, seien nicht der TA-AG/der Bw., sondern dem Bund als Dienstgeber zuzurechnen. Die Hoheitsgewalt werde in diesem Zusammenhang für den Bund durch eine Bundesbehörde im funktionellen Sinn, nämlich das Personalamt,

durchgeführt. Aus all dem folge auch, dass sämtliche Weisungen, die den Beamten erteilt werden, öffentlich-rechtlicher Natur seien, die über das Personalamt dem Bund zuzurechnen seien.

Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass die TA-AG auch nicht als steuerrechtlicher Arbeitgeber betrachtet werden könne.

Bei den der TA-AG zugewiesenen Beamten handle es sich unzweifelhaft um Beamte des Bundes. Die lohnabhängigen Abgaben seien daher so zu bemessen, wie sie der Bund für seine Mitarbeiter, die Bundesbeamten, zu zahlen habe. Nur die Abgabenverpflichtung des Bundes könne Kriterium für die Festsetzung der lohnabhängigen Abgaben auch hinsichtlich jener Beamter sein, die der TA-AG per Gesetz zur Dienstleistung "überlassen" seien. Der Bund sei nach § 42 Abs. 1 FLAG von der Leistung des Dienstgeberbeitrages befreit. Weder das Personalamt der TA-AG (als Stellvertreter des Bundes) noch die TA-AG selbst würden einem Unternehmen im Sinne des § 42 Abs. 1 FLAG entsprechen. Die TA-AG/die Bw. werde nicht von den in § 42 Abs. 1 FLAG genannten Gebietskörperschaften verwaltet. Das Personalamt sei kein Unternehmen, sondern verwalte die Beamten in dienstrechtlicher Hinsicht. Das Personalamt sei eine Bundesbehörde im funktionellen Sinn. Es nehme seine Aufgabe als Dienstbehörde für den Bund wahr. Somit ergebe sich unzweifelhaft, dass der Bund, vertreten durch das Personalamt der TA-AG, hinsichtlich der der TA-AG zugewiesenen Bundesbeamten als Selbstträger im Sinne des § 46 FLAG zur direkten Zahlung der Familienbeihilfen verpflichtet sei und nicht den Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds zu bezahlen habe.

Das Finanzamt hat die Berufung (ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung) am 28. Juni 2005 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Vorhalt vom 12. September 2005 wurde die Bw. um die Beantwortung folgender Fragen ersucht:

1. Wer trägt den Personalaufwand für die der Bw. zur Dienstleistung zugewiesenen Beamten – die TA-AG oder die Bw.?
2. Wer erteilt den der Bw. zur Dienstleistung zugewiesenen Beamten Weisungen – die TA-AG oder die Bw.?
3. In welches Unternehmen sind die Beamten eingegliedert – in das Unternehmen der TA-AG oder in das der Bw.?

Dazu hat die Bw. im Schriftsatz vom 19. Dezember 2005 wie folgt Stellung genommen:

ad 1.) Die Beantwortung dieser Frage sei dem Poststrukturgesetz zu entnehmen: Aufgrund des öffentlich-rechtlichen Charakters der Beamten-Dienstverhältnisse habe der Bund den Personalaufwand für die zur Dienstleistung zugewiesenen Beamten zu tragen. Die Beamten hätten aufgrund des Gehaltsgesetzes gegenüber dem Bund einen öffentlich-rechtlichen Anspruch auf Besoldung. Gemäß § 17 Abs. 6 PTSG habe die TA-AG, also jene Gesellschaft,

der die Beamten gemäß § 17 Abs. 1a PTSG zugewiesen seien, dem Bund den Aufwand der Aktivbezüge zu ersetzen. Die der TA-AG dienstzugewiesenen Beamten würden gemäß § 17 Abs. 1a PTSG bei der Bw. verwendet werden. Trotz dieser Verwendung würden dem Bund die Kosten durch die TA-AG refundiert werden. Der Personalaufwand werde somit im Ergebnis durch die TA-AG getragen.

ad 2.) Zu diesem Punkt hat die Bw. – zusammengefasst – Folgendes ausgeführt: Die der TA-AG dienstzugewiesenen Beamten stünden in einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis zum Bund. Ihre Arbeitspflicht werde daher auf Grundlage des Art 20 Abs. 1 B-VG durch öffentlich-rechtliche Weisungen konkretisiert. Sämtliche Weisungen, die diese Beamten erhielten, seien daher nicht Weisungen der TA-AG bzw. der Bw., sondern Weisungen des Bundes, vertreten durch das Personalamt. Die Personalämter (§§ 17, 17a, 18 PTSG) seien keine Organe der TA-AG oder der Bw., sondern Organe des Bundes und damit Bundesbehörden. Sämtliche Weisungen, die diese Beamten erhielten, seien öffentlich-rechtliche Weisungen und seien über die Dienstbehörden (Personalämter) dem Bund zuzurechnen. Diensthoheit gegenüber den Beamten und damit die Weisungsbefugnis übe nicht der Vorstand der TA-AG (oder die Geschäftsführung der Bw.) sondern ausschließlich der Vorstandsvorsitzende der TA-AG in seiner Funktion als Leiter des Personalamtes aus, der (in dieser Funktion) an keinerlei Weisungen oder Beschlüsse anderer Organe gebunden sei.

ad 3.) Diese Frage könne aufbauend auf der soeben in Punkt 2.) dargelegten Rechtslage beantwortet werden. Vorausschickend sei allerdings anzumerken, dass eine Eingliederung in das "Unternehmen" aufgrund der bestehenden öffentlich-rechtlichen Überlassungskonstruktion im Sinne eines wie auch immer gearteten vertraglichen Bandes nicht möglich bzw. nicht gegeben sei. Die Beamten stünden in keiner individualarbeitsrechtlichen Beziehung zu einer der beiden Gesellschaften; eine Eingliederung sei daher denkunmöglich. Die Frage könne daher nur dahingehend verstanden werden, ob bzw. inwieweit die Beamten in betriebsverfassungsrechtlicher Hinsicht in die Betriebe eingegliedert seien. In diesem Zusammenhang stelle sich die Rechtslage wie folgt dar: Die Beamten würden nicht auf Dienststellen verwendet werden, sondern in Betrieben der TA-AG und der Bw.. Aufgrund der Bestimmungen des Postbetriebsverfassungsgesetzes zählten auch die im Konzern der TA-AG verwendeten Beamten zu den jeweiligen Belegschaften. Das Gegenüber der Belegschaft werde vom Gesetzgeber des ArbVG/PBVG als Betriebsinhaber bezeichnet. Betriebsinhaber im vorliegenden Fall sei allerdings weder die TA-AG, noch die Bw.. Vielmehr seien Betriebsinhaber beide Gesellschaften gemeinsam:

Zur Neustrukturierung des Personalmanagementes sei im Jahre 2000 die Bw. als 100%ige Tochter der TA-AG gegründet worden. Die TA-AG habe den gesamten Personalbereich sowie das gesamte Personal durch Abspaltung zur Aufnahme gemäß § 17 Spaltungsgesetz im Wege

der Gesamtrechtsnachfolge auf die Bw. übertragen. Damit sei der gesamte Personalbereich der TA-AG ex lege auf die Bw. übergegangen. Durch diese gesellschaftsrechtliche Maßnahme seien die der TA-AG zugewiesenen Beamten im Sinne des § 17 Abs. 1a PTSG in weiterer Folge bei der Bw. verwendet worden.

Im Kooperationsvertrag vom 6. November 2000 hätten die beiden Gesellschaften das Zusammenwirken beider Unternehmen vereinbart, sodass aus betriebsverfassungsrechtlicher Hinsicht gemeinsame Betriebe beider Gesellschaften begründet worden seien. Betriebsinhaber seien daher die TA-AG und die Bw..

Die Rechtsstellung der Beamten als Belegschaftsmitglieder sei allerdings nicht mit den auf privatrechtlicher Basis beschäftigten Belegschaftsmitgliedern vergleichbar. Dies habe auch der OGH (Beschluss vom 6. April 2005, 9 ObA 32/05d) bereits judiziert: Streitigkeiten zwischen dem Betriebsinhaber und der Belegschaft seien als privatrechtliche Streitigkeiten vor den ordentlichen Gerichten auszutragen. Dies allerdings nicht, wenn die betriebsverfassungsrechtlichen Streitigkeiten einen Beamten betreffen. Die Überprüfung der Rechtmäßigkeit sämtlicher Maßnahmen eines im Sinne des § 17 PTSG bei der TA-AG oder der Bw. verwendeten Bundesbeamten (Weisungen, Bescheide, etc.) obliege nicht den Gerichten, sondern dem Personalamt und in weiterer Folge der beim Bundeskanzleramt eingerichteten Berufungskommission.

Zusammenfassung:

ad 1.) Den Personalaufwand für die zur Dienstleistung zugewiesenen Beamten habe der Bund zu tragen. Dieser habe jedoch Anspruch auf Refundierung durch die TA-AG.

ad 2.) Weisungen würden weder von der TA-AG, noch von der Bw. erteilt, sondern einzig und allein von den Organwaltern des Bundes (Personalamtsleiter in der Person des Vorstandsvorsitzenden der TA-AG).

ad 3.) Eine Eingliederung in das Unternehmen der TA-AG oder der Bw. erfolge nicht.

Über Vorhalt der Berufungsbehörde vom 10. Jänner 2006 hat die Bw. am 18. Jänner 2006 den im Schriftsatz vom 19. Dezember 2005 angesprochenen Spaltungs- und Übernahmsvertrag und den Kooperationsvertrag vorgelegt.

Der zwischen der TA-AG als übertragende Gesellschaft und der Bw. als übernehmende Gesellschaft am 20. Oktober 2000 abgeschlossene Spaltungs- und Übernahmsvertrag lautet in dem hier maßgeblichen Zusammenhang (auszugsweise) wie folgt:

#### SPALTUNGS- UND ÜBERNAHMSVERTRAG

Die TA-AG (FN 144.477t) als übertragende Gesellschaft beabsichtigt, ihr Personal zu restrukturieren und in der TA-AG dafür eine neue Organisation zu schaffen. Um dieses Ziel zu erreichen, beabsichtigt die TA-AG ihr gesamtes Personal mit Ausnahme der

Vorstandsmitglieder auf die übernehmende Gesellschaft, die TAP-GmbH, mit Stichtag 30. (dreißigster) Juni 2000 (zweitausend) im Wege einer Abspaltung zur Aufnahme abzuspalten.

...

#### Zweitens

Vermögensübertragung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge

Die übertragende Gesellschaft überträgt mit Ausnahme der Vorstandsmitglieder ... ihr gesamtes Personal samt allen öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Dienstverhältnissen, Lehrverhältnissen sowie ihren gesamten Personalbereich mit allen seinen tatsächlichen und rechtlichen Bestandteilen (im Folgenden "Personalbereich" genannt) ... durch Abspaltung zur Aufnahme gemäß § 17 (siebzehn) Spaltungsgesetz im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die übernehmende Gesellschaft. ...

...

#### Fünftens

Stichtag

Stichtag und Zeitpunkt der Wirksamkeit der Spaltung ist der 30. (dreißigste) Juni 2000 (zweitausend), 24 (vierundzwanzig) Uhr. Alle von diesem Zeitpunkt an eingetretenen Veränderungen im Vermögen des übertragenen Personalbereichs gelten als für Rechnung der übernehmenden Gesellschaft geschehen; alle von diesem Zeitpunkt an auf die übertragenen Vermögensgegenstände, Schulden und Dienstverhältnisse bezogenen Handlungen der übertragenden Gesellschaft gelten jeweils als für Rechnung der übernehmenden Gesellschaft vorgenommen. Ab diesem Zeitpunkt treffen alle Nutzungen und Lasten des übertragenen Vermögens und der übertragenen Dienstverhältnisse die übernehmende Gesellschaft, die in alle von der übertragenden Gesellschaft für den Personalbereich abgeschlossenen Geschäfte eintritt.

...

#### Sechs.Eins

Geschäftsfelder

#### Sechs.Eins.Eins

Bei der übertragenden Gesellschaft verbleiben folgende Aktivitäten, Einrichtungen und Geschäftsbereiche: Sprachtelefonie, Geschäftsbereich Customer Care, Geschäftsbereich Carrier Services, Endgeräte/Nebenstellenanlagen, Mehrwertdienste, Mietleitungen, Satellitendienste, Gesamte Telekominfrastruktur.

#### Sechs.Eins.Zwei



Der auf die übernehmende Gesellschaft übertragene Personalbereich samt allen

Dienstnehmern und zugewiesenen Beamten umfasst insbesondere folgende Aktivitäten, Einrichtungen und Geschäftsbereiche: Unternehmensbereich Personalbereitstellung, -management, -entwicklung, -betreuung, -verrechnung und -verwaltung sowie Schulung, Aus- und Weiterbildung sämtlicher Mitarbeiter.

#### Sechs.Zwei

Betriebe

...

Zum auf die übernehmende Gesellschaft übergehenden Personalbereich gehören insbesondere:

...

d) sämtliche bisherigen Dienstnehmer (Beamte, Angestellte und Lehrlinge) der TA-AG zum 30. (dreißigsten) Juni 2000 (zweitausend) mit Ausnahme der Vorstandsmitglieder.

...

#### Zehntens

Dienstnehmer

Die übernehmende Gesellschaft tritt im Bereich des Dienst- und Arbeitsverfassungsrechtes in die Position der übertragenden Gesellschaft ein.

#### Zehn.Eins

Beamte

Sämtliche in der Beilage ./8 (acht) angeführten Beamte werden der übernehmenden Gesellschaft gemäß § 17 (siebzehn) Absatz 1 (eins) a Poststrukturgesetz zugewiesen.

#### Zehn.Zwei

Ehemalige Vertragsbedienstete und Angestellte

Die Dienstverhältnisse sämtlicher ehemaliger Vertragsbediensteter gemäß Beilage ./9 (neun) und die Dienstverhältnisse sämtlicher Angestellter gemäß Beilage ./10 (zehn) gehen auf die übernehmende Gesellschaft über. Die übernehmende Gesellschaft tritt mit allen Rechten und Pflichten in diese Dienstverhältnisse ein.

Alle übrigen bei der übertragenden Gesellschaft beschäftigten Personen, wie beispielsweise Lehrlinge, die gemäß Berufsausbildungsgesetz, Bundesgesetzblatt 1969/142 in der geltenden Fassung, mit der übertragenden Gesellschaft in einem Ausbildungsverhältnis stehen, und die anderen Mitarbeiter (zum Beispiel Hausbesorger, Betriebsärzte) auf

Werkvertrags- oder anderer vertraglicher Basis gemäß Beilage ./11 (elf) gehen ebenfalls auf die übernehmende Gesellschaft über.

Soweit das Poststrukturgesetz hinsichtlich der auf Grund der Punkte Zehn.Eins und Zehn.Zwei der übernehmenden Gesellschaft zugewiesenen Beamten, ehemaligen Vertragsbediensteten und Angestellten Sonderbestimmungen enthält, sind von der übernehmenden Gesellschaft unverzüglich entsprechende organisatorische Vorkehrungen zu deren Umsetzung zu treffen.

...

Der Inhalt des am 6. November 2000 zwischen der TA-AG und der Bw. abgeschlossenen Kooperationsvertrages lässt sich wie folgt zusammenfassen: In der Präambel werden der Ausgangspunkt und die Zielsetzung dieses Vertrages dargelegt. Ausgangspunkt ist die Abspaltung des gesamten Personals (rund 18.000 Mitarbeiter; Beamte, Vertragsbedienstete und Angestellte) der TA-AG (Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 20.10.2000; siehe oben) auf die Bw., einer 100%-igen Tochtergesellschaft der TA-AG. Durch diese Abspaltung verfügt die TA-AG (weiterhin) über jene "Sachanlagegüter und Einrichtungen, die zur Erbringung ihrer Aktivitäten, insbesondere im Telekommunikationsbereich erforderlich sind" und die Bw. über jene "Personalressourcen, die zur Erbringung der Leistungen der TA-AG" erforderlich sind. Die TA-AG strebt im Jahre 2003 einen Zielpersonalstand von 9.200 Mitarbeitern an.

Die beiden Gesellschaften haben daher vereinbart, dass die Bw. der TA-AG die für die Erbringung ihrer Leistungen erforderlichen Personalressourcen (laufend) zur Verfügung stellen werde, wobei "zu definierendes Kernpersonal (rund 9.200 Mitarbeiter)" in die TA-AG rückgeführt werden soll. Jenes Personal, das (zunächst) nicht als "Kernpersonal" in die TA-AG rückgeführt wird, soll von der Bw. (in Abstimmung mit der TA-AG) umgeschult, allenfalls - im Rahmen von Abfertigungs- und Sozialplanmodellen - abgebaut, sowie auch Dritten zur Verfügung gestellt werden. In Punkt 3. des Vertrages haben die beiden Gesellschaften den Leistungsumfang der Bw. festgelegt. Zur Verrechnung (Punkt 4.) ist anzumerken, dass die beiden Gesellschaften vereinbart haben, dass die Bw. ihre Leistungen, die sie der TA-AG in Rechnung stellt, ohne Gewinnaufschlag weiterverrechnet.

Im Zuge eines am 16. März 2006 stattgefundenen Erörterungstermins (§ 279 Abs. 3 BAO) brachte die Bw. vor, dass – wie sie bereits in ihrem Schriftsatz vom 19. Dezember 2005 ausgeführt habe – der Personalaufwand für die Bundesbeamten im Ergebnis durch die Telekom Austria Aktiengesellschaft getragen werde. Die Verrechnung und Auszahlung des Gehaltes der Bundesbeamten erfolge jedoch im Namen des Bundes durch das Personalamt. Weiters brachte die Bw. vor, dass der Kooperationsvertrag vom 6. November 2000 in dieser Form nicht umgesetzt worden sei, nämlich die Personalarückführung betreffend. Sozialpläne, die Zusatzzahlungen für den Fall des freiwilligen Austritts von Beamten vorsahen, seien

hingegen schon abgeschlossen worden. Von einigen Hundert Bundesbeamten seien die Sozialpläne auch tatsächlich in Anspruch genommen worden. Tatsächlich seien – die Kalendermonate August und September 2003 betreffend – 9.000 Bundesbeamte im Unternehmen der Bw. verblieben. Diese seien jedoch – im Gegensatz zu der im Kooperationsvertrag zum Ausdruck gebrachten Absichtserklärung – nicht in die Telekom Austria Aktiengesellschaft zurückgeführt worden.

Dem von der Bw. vorgelegten Gesellschaftsvertrag vom 7. September 2000 über die Errichtung der berufungswerbenden Gesellschaft ist folgender Unternehmensgegenstand (§ 2) entnehmen:

(1) Unternehmensgegenstand ist

- a) Personalbereitstellung, Personalverwaltung, Personalentwicklung und Personalmanagement innerhalb des Konzerns der TA-AG,
- b) Erbringung von Schulungs-, Weiterbildungs- und Ausbildungsmaßnahmen für eigene und fremde Dienstnehmer und Beamte
- c) die Erbringung von sonstigen Dienstleistungen aller Art,
- d) die Beteiligung an und der Erwerb von Unternehmungen im In- und Ausland und deren Geschäftsführung und Vertretung,
- e) die Verwaltung von Beteiligungen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften.

Im Zuge eines am 19. April 2006 stattgefundenen weiteren Erörterungstermins hat die Bw. der Berufungsbehörde den Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2003 der berufungswerbenden Gesellschaft samt Beilagen (Bilanz zum 31. Dezember 2003, Beilage I; Gewinn- und Verlustrechnung für das Geschäftsjahr 2003, Beilage II; Anhang für das Geschäftsjahr 2003, Beilage III) vorgelegt. In der Position "3. Personalaufwand" der Gewinn- und Verlustrechnung für das Geschäftsjahr 2003 sind ua. auch die Beamtengehälter enthalten (Aufgliederung im Prüfbericht, Seite 34). Das Finanzamt hat der Berufungsbehörde einen Auszug aus dem Jahresabschluss der TA-AG zum 31. Dezember 2003 als Nachweis dafür vorgelegt, dass darin kein Aufwand für Beamtengehälter enthalten ist. Weiters hat das Finanzamt der Berufungsbehörde den Ausdruck einer vom Vertreter der Bw. am 18. April 2006 an das Finanzamt gesendeten elektronischen Nachricht folgenden Inhaltes vorgelegt:

"Die TAP-GmbH ('TAP') trägt den Personalaufwand der bei ihr verwendeten Angestellten und Beamten (siehe GuV für das Geschäftsjahr 2003 [Position '3']). Die Umsatzerlöse der TAP – siehe GuV für das Geschäftsjahr 2003 (Position '1') – ergeben sich aus der Bereitstellung des Personals (unter anderen) für die TA-AG sowie deren verbundenen Unternehmen (und

für die ÖP-AG sowie deren verbundenen Unternehmen). Zum Zweck der Verrechnung werden (ua) der TA-AG monatliche Rechnungen gestellt."

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

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Bw. hinsichtlich der in ihrem Unternehmen verwendeten Bundesbeamten zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen verpflichtet ist.

Diese Frage ist vor dem Hintergrund folgender Sachverhaltsfeststellungen zu klären (den nun folgenden Sachverhalt hat die Berufungsbehörde – soweit er nicht bereits aus der oben dargestellten Wiedergabe des Verfahrensganges hervorgeht – folgenden Quellen entnommen: Auszüge aus dem Firmenbuch FN 146271f [PTBVG], FN 144477t [TA-AG ], FN 199215p [TAP-GmbH], FN 180219d [ÖP-AG], FN 195030i [ÖPB-AG], FN 166075d [PTA-AG]; der [unstrittigen] Sachverhaltsdarstellung in den Verfahren VwGH vom 18. Mai 2006, Zl. 2005/16/0252, VfGH vom 5. März 2005, KR2/03; Floretta/Wachter in FS-Cerny [2001], Zur Rechtsstellung der bei der Telekom-Austria-Gruppe beschäftigten Beamten, 579 ff): Seit dem Jahre 1945 war die Post- und Telegraphenanstalt in die staatliche Verwaltung eingebunden und verfügte über keine eigene Rechtspersönlichkeit (siehe § 52 Abs. 2 Behörden-Überleitungsg, StGBI. 1945/94). Hinsichtlich der in der Post- und Telegraphenanstalt Beschäftigten war der Bund ursprünglich von der Verpflichtung zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages befreit. § 42 FLAG in der Stammfassung des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967, BGBl. Nr. 376/1967, lautete nämlich:

"Von der Leistung des Dienstgeberbeitrages sind befreit:

- a) der Bund mit Ausnahme der von ihm verwalteten Betriebe, Unternehmungen, Anstalten, Stiftungen und Fonds, ferner die Österreichischen Bundesbahnen und die Post- und Telegraphenanstalt,
- b) die Länder und Gemeinden mit Ausnahme der von ihnen verwalteten Betriebe, Unternehmungen, Anstalten, Stiftungen und Fonds; die Gemeinden jedoch nur, wenn ihre Einwohnerzahl 2000 übersteigt."

Mit dieser Befreiungsbestimmung korrespondierte die in § 46 FLAG geregelte Verpflichtung dieser "Selbstträger" – hier: des Bundes – den Aufwand der Familienbeihilfe aus eigenen Mitteln zu tragen.

Die Befreiung des Bundes hinsichtlich der Österreichischen Bundesbahnen und der Post- und Telegraphenanstalt war insofern atypisch, als die Gebietskörperschaften mit den von ihnen verwalteten Betrieben, Unternehmungen, Anstalten, Stiftungen und Fonds zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages verpflichtet waren. Diese atypische Stellung der Österreichischen Bundesbahnen und der Post- und Telegraphenanstalt wurde mit der Änderung des FLAG 1967

durch das BGBl. Nr. 646/1977 beseitigt. § 42 Abs. 1 FLAG 1967 in der Fassung BGBl. Nr. 646/1977 lautete:

"Von der Leistung des Dienstgeberbeitrages sind befreit:

- a) 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 übersteigt;
- b) die gemeinnützigen Krankenanstalten (§ 16 des Krankenanstaltengesetzes, BGBl. Nr. 1/1957)."

Seit dem 1. Jänner 1978 war daher der Bund hinsichtlich der in seinen beiden größten Betrieben (Österreichische Bundesbahnen und Post- und Telegraphenanstalt) Beschäftigten zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages verpflichtet.

Mit dem Poststrukturgesetz - PTSG 1996, Artikel 95 des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl. Nr. 201/1996, das am 1. Mai 1996 in Kraft getreten ist, wurde die Post- und Telegraphenanstalt aus der Bundesverwaltung ausgegliedert und der durch dieses Gesetz neu geschaffenen "PTA-AG" im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (so auch: VwGH vom 20. März 2002, Zl. 2001/09/0184, und vom 21. September 2005, Zl. 2004/09/0034; vgl. § 1 Abs. 1 und Abs. 2 PTSG) übertragen. Die bisher bei der Post und Telegraphenanstalt beschäftigten aktiven Beamten wurden auf die Dauer ihres Dienststandes der PTA-AG oder einem Unternehmen, an dem die PTA-AG zumindest mehrheitlich beteiligt war, zur Dienstleistung zugewiesen (§ 17 Abs. 1 PTSG). Zugleich wurde festgelegt, dass der Anwendungsbereich von Rechtsvorschriften des Bundes in ihrer jeweils geltenden Fassung (mit gewissen Modifikationen), die auf Rechtsverhältnisse dieser Beamten abstellen, unberührt bleiben (§ 17 Abs. 1 PTSG). Den nach § 17 Abs. 1 PTSG zugewiesenen Beamten wurde ein Anspruch auf die Aufnahme in ein Arbeitsverhältnis zur PTA-AG eingeräumt, wenn sie innerhalb von fünf Jahren nach dem Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes ihren Austritt aus dem Bundesdienst erklärt haben (§ 17 Abs. 5 PTSG). Hinsichtlich der im Ausgliederungszeitpunkt bereits im Ruhestand befindlichen Beamten der Post- und Telegraphenverwaltung wurde der PTA-AG die Leistung eines Beitrages (in einer näher bezeichneten Höhe) an den Bund – der grundsätzlich den Pensionsaufwand zu tragen hat – zur Deckung des Pensionsaufwandes auferlegt (§ 17 Abs. 7 PTSG). Die bisher bei der staatlichen Post- und Telegraphenverwaltung beschäftigten Vertragsbediensteten wurden mit Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes - unter Wahrung ihrer bestehenden Rechte - Arbeitnehmer der PTA-AG oder eines Unternehmens, an dem die PTA-AG zumindest mehrheitlich beteiligt war (§ 18 Abs. 1 PTSG). Ein beim Vorstand der PTA-AG einzurichtendes Personalamt sollte die "Funktion einer obersten Dienstbehörde" (zur Rechtsstellung des Personalamtes: siehe VwGH vom 20. März 2002, Zl. 2001/09/0184) für die der PTA-AG zur

Dienstleistung zugewiesenen Beamten (§ 17 Abs. 2 PTSG) und die "Aufgaben des Dienstgebers" für die mit Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes zu Arbeitnehmern der PTA-AG gewordenen Vertragsbediensteten (§ 18 Abs. 3 PTSG) wahrnehmen. Die Leitung dieses Personalamtes wurde dem Vorsitzenden des Vorstandes der PTA-AG übertragen, der in dieser Funktion an die Weisungen des Bundesministers für Finanzen gebunden war (§ 17 Abs. 2 PTSG). Zur Wahrnehmung der bisher den Post- und Telegraphendirektionen zugekommenen Funktionen einer nachgeordneten Dienstbehörde wurden regionale Personalämter eingerichtet (§ 17 Abs. 3 PTSG). Der PTA-AG wurde die Verpflichtung auferlegt, "die Berechnung und die Zahlbarstellung der Bezüge" der ihr zur Dienstleistung zugewiesenen Beamten und der Pensionsbezüge vorzunehmen (§ 17 Abs. 8 PTSG). Die PTA-AG wurde weiters verpflichtet, "dem Bund den Aufwand der Aktivbezüge" der ihr zur Dienstleistung zugewiesenen Beamten zu ersetzen (§ 17 Abs. 6 PTSG).

Folgt man den Ausführungen der Bw. in ihrem verfahrensgegenständlichen Antrag vom 11. September 2003, so bestanden offensichtlich bereits zum Ausgliederungszeitpunkt und auch in weiterer Folge Bedenken, ob hinsichtlich der zugewiesenen Bundesbeamten (§ 17 Abs. 1 PTSG) tatsächlich eine Verpflichtung zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages besteht (Anmerkung: von den Bezügen der Bundesbeamten wurde auch nach der Ausgliederung der Dienstgeberbeitrag entrichtet). Mit Artikel 27 Z 1. des Budgetbegleitgesetzes 2003, BGBl. I Nr. 71/2003, wurde nach § 17 Abs. 6 PTSG der Abs. 6a eingefügt, dessen Z 2. zufolge zu den Aktivbezügen im Sinne des Abs. 6 auch "die den zugewiesenen Beamten gezahlten Familienbeihilfen nach dem Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl. Nr. 376, oder die abgeführten Dienstgeberbeiträge nach § 39 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967" zählen. Diese Bestimmung ist (rückwirkend) mit 1. Mai 1996 in Kraft getreten (§ 24 Abs. 5 Z 1. PTSG, eingefügt durch BGBl. I Nr. 71/2003). Durch diese Gesetzesänderung sah sich die Bw. offenbar in ihrer Auffassung, dass hinsichtlich der Bundesbeamten die Verpflichtung zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages mit der Ausgliederung (= 1. Mai 1996) weggefallen sei bestärkt und hat daher die verfahrensgegenständlichen Anträge eingebracht (Anmerkung: wie bereits oben ausgeführt worden ist, war der Bund bis zur Ausgliederung der Post- und Telegraphenanstalt hinsichtlich der nunmehr im Unternehmen der Bw. verwendeten Bundesbeamten zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages verpflichtet).

Im Dezember 1997 wurde die TA-AG errichtet. Mit Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 23. Juli 1998 hat die PTA-AG ihre Betriebe Postdienst und Postautodienst im Wege der Gesamtrechtsnachfolge durch Abspaltung zur Aufnahme gemäß § 17 SpaltG (zum Stichtag 31. Dezember 1997) auf die TA-AG übertragen. Der Firmenwortlaut "PTA-AG" wurde in "TA-AG" und der Firmenwortlaut der "TA-AG" in "PTA-AG" umbenannt. Als Folge dieser

Maßnahmen (Spaltung, Umbenennung) gelangte daher der "Postbereich" (Postdienst und Postautodienst) in die PTA-AG ("neu") und der "Telekombereich" in die TA-AG ("neu").

Im März 1999 wurde die ÖP-AG errichtet. Mit Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 28. Juni 1999 wurden die Betriebe Postdienst und Postautodienst im Wege einer Abspaltung zur Aufnahme von der PTA-AG auf die ÖP-AG abgespalten.

Im Mai 2000 wurde die ÖPB-AG errichtet. Mit Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 26. September 2000 wurde der Betrieb Postautodienst im Wege einer Abspaltung zur Aufnahme von der ÖP-AG auf die ÖPB-AG abgespalten.

Der Vollständigkeit halber sei noch erwähnt, dass die PTBVG (= Anteilsinhaberin an der PTA-AG), die ebenfalls mit dem Poststrukturgesetz errichtet worden ist (§ 11 PTSG), und die PTA-AG (= Anteilsinhaberin an der TA-AG) als übertragende Gesellschaften mit der ÖI-AG als übernehmende Gesellschaft mit Rechtswirksamkeit vom 20. Mai 2000 verschmolzen und die PTBVG und die PTA-AG im Firmenbuch gelöscht worden sind (Artikel II § 12 des Bundesgesetzes vom 16. Mai 2000 – ÖIAG-Gesetz 2000, BGBl. I Nr. 24/2000). Im November 2000 ist die TA-AG an die Börse gegangen. Dieser Börsegang war offensichtlich auch der Grund für die Abspaltung des gesamten Personalbereiches von der TA-AG auf die berufungswerbende Gesellschaft (Floretta/Wachter in FS-Cerny [2001], Zur Rechtsstellung der bei der Telekom-Austria-Gruppe beschäftigten Beamten, 579 ff [581, FN 14 und 15]).

Vereinfachend kann daher gesagt werden, dass der (gesamte) Bereich der ehemaligen staatlichen Post- und Telegraphenverwaltung im Zuge seiner im Jahre 1996 erfolgten Ausgliederung auf einen einzigen Unternehmensträger (= PTA-AG) übergegangen und dieser Unternehmensträger in weiterer Folge auf drei Unternehmen (= TA-AG, ÖP-AG, ÖPB-AG) aufgespalten worden ist. Diese (drei) Unternehmen (Aktiengesellschaften) figurieren ihrerseits wiederum als Muttergesellschaft diverser Tochtergesellschaften; die berufungswerbende Gesellschaft beispielsweise ist eine 100%-ige Tochtergesellschaft der TA-AG.

Diesen gesellschaftsrechtlichen Änderungen wurde auch durch die Novellierung des Poststrukturgesetzes Rechnung getragen. Die für die Rechtsstellung der Beamten entscheidenden Weichenstellungen sind mit der Novelle BGBl. I 161/1999 vorgenommen worden. Mit der Novelle BGBl. I Nr. 10/2001 wurde lediglich der zwischenzeitig vorgenommenen Gründung der ÖnPB-AG Rechnung getragen.

Die bisher (allein) der PTA-AG zugewiesenen Beamten wurden nunmehr – nach ihrer überwiegenden Beschäftigung – entweder der ÖnP-AG, der ÖnPB-AG oder der TA-AG auf die Dauer ihres Dienststandes kraft Gesetzes zur Dienstleistung zugewiesen, wobei "eine Verwendung der zugewiesenen Beamten bei einer Rechtsnachfolgerin eines dieser Unternehmen oder bei einem Unternehmen, das durch Maßnahmen der Umgründung im

Rahmen des bestehenden Gesellschaftsrechts aus einer der Gesellschaften hervorgegangen ist", ausdrücklich für zulässig erklärt wurde (§ 17 Abs.1a PTSG - eingefügt durch BGBl. I Nr. 161/1999 - in der Fassung BGBl. I Nr. 10/2001). In der dienstrechtlichen Stellung der (neuerlich) zugewiesenen Beamten ist insofern eine Änderung eingetreten, als – bei gleichzeitiger Wahrung ihrer bisherigen dienstrechtlichen Stellung (§ 17a Abs. 1 PTSG, eingefügt durch BGBl. I Nr. 161/1999) - für sie nunmehr "Betriebe im Sinne des § 4 Abs. 1 des Post-Betriebsverfassungsgesetzes, BGBl. Nr. 326/1996, als Dienststellen im Sinne des § 273 Abs. 1 des Beamten-Dienstrechtsgesetzes 1979 gelten" (§ 17a Abs. 8 PTSG, eingefügt durch BGBl. I Nr. 161/1999) und "in Dienstrechtsangelegenheiten ... auch betriebliche Interessen (betriebliche Gründe) als dienstliche Interessen (dienstliche Gründe) gelten" (§ 17a Abs. 9 PTSG, eingefügt durch BGBl. I Nr. 161/1999) (Anmerkung: durch Artikel I Z 56 der Dienstrechts-Novelle 1999, BGBl. I Nr. 127/1999, ist § 273 BDG 1979 in § 278 BDG umnummeriert worden; § 17a Abs. 8 PTSG muss daher heute richtigerweise folgendermaßen gelesen werden: "Betriebe im Sinne des § 4 Abs. 1 des Post-Betriebsverfassungsgesetzes, BGBl. Nr. 326/1996, gelten als Dienststellen im Sinne des § 278 Abs. 1 des Beamten-Dienstrechtsgesetzes 1979" [Floretta/Wachter in FS-Cerny [2001], Zur Rechtsstellung der bei der Telekom-Austria-Gruppe beschäftigten Beamten, 579 ff [601]]). Das bisher beim Vorstand der PTA-AG als (einzige) oberste Dienstbehörde eingerichtete Personalamt wurde durch ein beim Vorstand der ÖnP-AG, ein beim Vorstand der ÖnPB-AG und ein beim Vorstand der TA-AG eingerichtetes Personalamt, denen jeweils die Funktion einer obersten Dienst- und Pensionsbehörde für die dem jeweiligen Unternehmen zugewiesenen Beamten zukommt, ersetzt (§ 17 Abs. 2 in der Fassung BGBl. I Nr. 10/2001). Die Leitung dieser Personalämter wurde dem Vorsitzenden des Vorstandes des jeweiligen Unternehmens übertragen, der nunmehr - § 17a Abs. 2 (Verfassungsbestimmung) PTSG (eingefügt durch BGBl. I Nr. 161/1999) – "in der Funktion als Leiter der obersten Dienst- und Pensionsbehörde an keine Weisungen gebunden" ist. An der Rechtsstellung dieser Personalämter als "Bundesbehörden im funktionellen Sinn" hat sich durch diese Weisungsfreistellung nichts geändert (so auch: VwGH vom 28. April 2000, Zl. 99/12/0352; VfGH vom 16. März 2005, KR1/03; VwGH vom 20. März 2002, Zl. 2001/09/0184). Der (jeweilige) Vorsitzende des Vorstandes hat nunmehr - § 17a Abs. 3 (Verfassungsbestimmung) PTSG (eingefügt durch BGBl. I Nr. 161/1999) – durch Verordnung zu regeln: „alle Dienstrechtsangelegenheiten, die auf Grund der Dienstrechtsgesetze durch Verordnung zu regeln sind" und „die wiederkehrende Anpassung der in Geldbeträgen ausgedrückten Bezugs- und Zulagenansätze unter Bedachtnahme auf die für die Arbeitnehmer des betreffenden Unternehmens geltende kollektivvertragliche Lohn- und Gehaltsanpassung."



Am 7. September 2000 wurde die berufungswerbende Gesellschaft errichtet. Mit Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 20. Oktober 2000 hat die TA-AG ihren gesamten Personalbereich mit Ausnahme der Vorstandsmitglieder durch Abspaltung zur Aufnahme gemäß § 17 SpaltG im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Bw. übertragen. Die Bw. - deren Betriebsgegenstand ua. auch die Personalbereitstellung ist – stellt ihr Personal der TA-AG und deren verbundenen Unternehmen sowie der ÖnP-AG und deren verbundenen Unternehmen zur Verfügung. Ihre Umsatzerlöse resultieren – soweit dies den berufungsgegenständlichen Zeitraum betrifft – aus dieser Personalbereitstellung. Laut Jahresabschluss der berufungswerbenden Gesellschaft zum 31. Dezember 2003 hat diese den Aufwand für die Beamtengehälter getragen. Im Jahresabschluss der TA-AG zum 31. Dezember 2003 hingegen ist kein Aufwand für Beamtengehälter ausgewiesen. Dem Vorbringen der Bw. im Schriftsatz vom 19. Dezember 2005, die TA-AG hätte den Aufwand für die Beamtengehälter getragen, vermag sich die Berufungsbehörde angesichts der vorliegenden Beweisergebnisse, nicht anzuschließen.

Die Bw. begründet ihre Auffassung, dass sie keine Verpflichtung zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages hinsichtlich der in ihrem Unternehmen verwendeten Bundesbeamten treffe damit, die Bundesbeamten stünden auch nach der Ausgliederung in einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis, Arbeitgeber (Dienstgeber) sei daher nach wie vor der Bund. Dieser sei von der Verpflichtung zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages befreit (§ 42 Abs. 1 lit. a FLAG). Das Finanzamt hingegen ist der Auffassung, dass allein die dienstrechtliche Sonderstellung (als öffentlich-rechtlich Bedienstete) keine Befreiung von der Leistung des Dienstgeberbeitrages bewirken könne.

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Von der Leistung des Dienstgeberbeitrages ist ua. der Bund, mit Ausnahme ua. der von ihm verwalteten Betriebe, befreit (§ 42 Abs. 1 lit. a FLAG).

Gemäß § 47 Abs. 1 EStG 1988 ist Arbeitgeber, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 ausbezahlt. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes deckt sich der Begriff des Dienstgebers im Sinne des Familienlastenausgleichsgesetzes mit dem des Arbeitgebers im Sinne des Einkommensteuergesetzes (VwGH vom 27. Juni 1961, Zl. 2271/58; vom 19. April 1988, Zl. 85/14/0145, mit weiteren Judikaturhinweisen).

Ob die Bw. hinsichtlich der in ihrem Unternehmen verwendeten Bundesbeamten zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages verpflichtet ist, hängt daher von der Beantwortung der Frage ab, ob die Bw. hinsichtlich dieser Bundesbeamten Arbeitgeber im Sinne des

Einkommensteuergesetzes und damit auch Dienstgeber im Sinne des Familienlastenausgleichsgesetzes ist.

Da das Einkommensteuergesetz eine eigenständige Definition des Begriffes Arbeitgeber enthält, ist eine für einen anderen Rechtsbereich gewählte gesetzliche Bestimmung des Begriffes Arbeitgeber für die einkommensteuerrechtliche Beurteilung nicht maßgebend. Als Arbeitgeber im Sinne des Einkommensteuergesetzes ist daher derjenige anzusehen, der dem in § 47 Abs. 1 EStG 1988 beschriebenen Tatbild – Auszahlung von Arbeitslohn – entspricht.

Das in § 47 Abs. 1 EStG 1988 umschriebene Tatbild ist nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes so zu verstehen, dass als Arbeitgeber diejenige natürliche oder juristische Person (Personengesellschaft) anzusehen ist, die den Lohnaufwand trägt (VwGH vom 28. September 1959, Zl. 1963/56; vom 19. Dezember 1962, Zl. 1617/60; vom 31. März 1987, Zl. 84/14/0147; vom 25. Mai 1988, Zl. 87/13/0231), die also die „Last der Auszahlung trägt“ (so auch: VwGH vom 27. Juni 1961, Zl. 2271/58; vom 19. April 1988, Zl. 85/14/0145), bei der der Lohnaufwand somit „eine endgültige Betriebsausgabe“ bildet (nochmals: VwGH vom 27. Juni 1961, Zl. 2271/58). Die rein manipulative Tätigkeit des Auszahlens ist dabei nicht von Bedeutung (VwGH vom 28. September 1959, Zl. 1963/56; vom 27. Juni 1961, Zl. 2271/58; vom 19. Dezember 1962, Zl. 1617/60; vom 22. Juni 1976, Zl. 649/76; vom 31. März 1987, Zl. 84/14/0147; vom 19. April 1988, Zl. 85/14/0145; vom 25. Mai 1988, Zl. 87/13/0231).

Da die Bw. lt. Gewinn- und Verlustrechnung den Aufwand für die Beamtengehälter getragen und damit – im Sinne des § 47 Abs. 1 EStG 1988 – Arbeitslohn ausbezahlt hat, ist sie nach Auffassung der Berufungsbehörde Arbeitgeber im steuerrechtlichen Sinn bzw. Dienstgeber im Sinne des Familienlastenausgleichsgesetzes und somit zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages verpflichtet (siehe auch VwGH vom 22. Juni 1976, Zl. 649/76: in diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof die Arbeitgeberbereienseigenschaft einer Kapitalgesellschaft, die – wie im gegenständlichen Fall die Bw. – laut Gewinn- und Verlustrechnung den Aufwand der Bezüge trägt, bejaht). In diesem Zusammenhang kann es dahingestellt bleiben, ob die Bw. die Gehälter direkt an die Bundesbeamten ausbezahlt hat oder ob sie – wie im Gesetz (§ 17 Abs. 6 PTSG) vorgesehen – dem Bund den Gehaltsaufwand refundiert hat, da in beiden sie es ist, bei der der Lohnaufwand eine endgültige Betriebsausgabe darstellt (VwGH vom 27. Juni 1961, Zl. 2271/58).

In den Erkenntnissen vom 28. September 1959, Zl. 1963/56, vom 19. Dezember 1962, Zl. 1617/60, und vom 19. April 1988, Zl. 85/14/0145, hatte der Verwaltungsgerichtshof ebenfalls zu beurteilen, ob einem privaten Rechtsträger, dem von einer Gebietskörperschaft öffentlich-rechtliche Bedienstete zur Dienstleistung zugewiesen worden sind, die Eigenschaft

eines Arbeitgebers im einkommensteuerrechtlichen Sinn zukommt.

Im Erkenntnis vom 28. September 1959, Zl. 1963/56, ging es um die Frage, ob die Beschwerdeführerin – eine Landes-Hypothekenanstalt – Arbeitgeberin hinsichtlich der bei ihr beschäftigten in einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis zum Land Niederösterreich stehenden Beamten ist. Auch in diesem Verfahren hat die Beschwerdeführerin – wie im gegenständlichen Fall die Bw. – ihre mangelnde Passivlegitimation eingewendet: die bei ihr beschäftigten Landesbeamten stünden in einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis zum Land Niederösterreich, welches diese Beamten auch ernenne und befördere und diesen Beamten die Auszahlung der Bezüge schulde. Sie – die Beschwerdeführerin – sei daher hinsichtlich dieser Landesbeamten nicht Arbeitgeberin. Diesem Einwand hat der Verwaltungsgerichtshof offensichtlich keine entscheidungsrelevante Bedeutung beigemessen, da er darauf überhaupt nicht eingegangen ist, sondern die Arbeitgebereneigenschaft der Landes-Hypothekenanstalt deshalb bejaht hat, da diese den Lohnaufwand getragen hat. Im Erkenntnis vom 19. Dezember 1962, Zl. 1617/60, hat der Verwaltungsgerichtshof die Arbeitgebereneigenschaft der Kahlenberg GmbH, der ein Vertragsbediensteter der Stadt Wien zur Dienstleistung zugewiesen worden ist, bestätigt. Zu diesem Ergebnis ist der Verwaltungsgerichtshof auf Grund des Umstandes gelangt, dass dieser Bedienstete seine Tätigkeit überwiegend für die Kahlenberg GmbH erbrachte und diese dafür vier Fünftel seiner Bezüge an die Stadt Wien erstattete. Dem Einwand, der Bedienstete sei auf Grund seines Dienstverhältnisses zur Stadt Wien zur Tätigkeit bei der Kahlenberg GmbH verpflichtet worden, die Tätigkeit bei der Kahlenberg GmbH sei daher Ausfluss seines Dienstverhältnisses zur Stadt Wien, hat der Verwaltungsgerichtshof keine entscheidungsrelevante Bedeutung beigemessen.

Im Erkenntnis vom 19. April 1988, Zl. 85/14/0145, ging es darum, dass eine Gebietskörperschaft einen ihrer Beamten zum Geschäftsführer einer Messe BetriebsGmbH bestellt hatte. Die Bezüge dieses Beamten wurden der Gebietskörperschaft von der Messe BetriebsGmbH zur Gänze refundiert. Der Verwaltungsgerichtshof hat die Arbeitgebereneigenschaft der Messe BetriebsGmbH mit der Begründung, dass diese den Gehaltsaufwand zur Gänze getragen habe und der Geschäftsführer seine Arbeitskraft tatsächlich der Messe BetriebsGmbH geschuldet habe, bestätigt. Auf den Einwand der Messe BetriebsGmbH, Dienstgeber ihres Geschäftsführers sei nach wie vor die Gebietskörperschaft, die von ihr refundierten Bezüge würden auf Grund eines öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnisses geleistet, ist der Verwaltungsgerichtshof nicht eingegangen. Zusammenfassend kann daher gesagt werden, dass der Verwaltungsgerichtshof dem Umstand, dass diese Beamten ungeachtet ihrer Beschäftigung bei einem privaten Rechtsträger nach wie vor in einer öffentlich-rechtlichen Rechtsbeziehung zu ihrer

Gebietskörperschaft standen, keine für die Beurteilung der Arbeitgeberstellung des privaten Rechtsträger entscheidungsrelevante Bedeutung beigemessen hat. Die Arbeitgeberstellung des privaten Rechtsträgers hat der Verwaltungsgerichtshof ausschließlich danach beurteilt, wer den Lohnaufwand trägt und wem gegenüber diese Beamten tatsächlich ihre Arbeitsleistung erbringen.

Die Berufungsbehörde schließt sich diesen Ausführungen vollinhaltlich an. Bezogen auf den gegenständlichen Berufungsfall bedeutet dies Folgendes: Die auf Dauer ausgerichtete (siehe § 17 Abs. 1 bzw. Abs. 1a PTSG: "... werden auf die Dauer ihres Dienststandes ... zur Dienstleistung zugewiesen.") Zuweisung der Beamten zur Dienstleistung bei den (nunmehr) in § 17 Abs. 1a PTSG genannten privaten Rechtsträgern hat zur Folge, dass diese Beamten ihre Arbeitskraft fortan nicht mehr dem Bund, sondern dem im Gesetz angeführten (ausgegliederten) privaten Rechtsträger schulden. Oder anders ausgedrückt: Empfänger ihrer Dienstleistungen ist nicht mehr der Bund, sondern der (ausgegliederte) private Rechtsträger (so auch: Floretta/Wachter in FS-Cerny [2001], Zur Rechtsstellung der bei der Telekom-Austria-Gruppe beschäftigten Beamten, 579 ff [598]). Dass dieser – und nicht der Bund – im Ergebnis auch den Aufwand für die Beamtengehälter trägt, wurde bereits ausgeführt. Den Inhalt der Zuweisungsnorm des § 17 Abs. 1 bzw. Abs. 1a PTSG in Verbindung mit der Ersatzpflicht für die Beamtengehälter (§ 17 Abs. 6 PTSG) geben Floretta/Wachter (in FS-Cerny [2001], Zur Rechtsstellung der bei der Telekom-Austria-Gruppe beschäftigten Beamten, 579 ff [598]) mit folgenden Worten wieder: "Aus dem Blickwinkel des Bundes wurde eine beschäftigungsmäßige und wirtschaftliche 'Ausgliederung' der Beamten vorgenommen. Hinsichtlich der tatsächlichen Beschäftigung, aber auch hinsichtlich der finanziellen Belastungen, wollte sich der Bund von den Beamten verabschieden". Gerade diese beiden Umstände – der Bund trägt nicht mehr den finanziellen Aufwand für die Beamtengehälter und ist auch nicht mehr Empfänger ihrer Dienstleistungen – sind es, die vor dem Hintergrund der oben dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nach Auffassung der Berufungsbehörde gegen die Arbeitgeberstellung (Dienstgeberstellung) des Bundes sprechen. Dass der Bund auch den mit der Gebarung der Bezüge verbundenen manipulativen Aufwand (Berechnung, Vornahme der gesetzlichen Abzüge, Auszahlung) "ausgliedert" hat (§ 17 Abs. 8 PTSG) – auch dieser Umstand spricht gegen die Arbeitgeberstellung des Bundes -, sei an dieser Stelle ebenfalls erwähnt. Der im Berufungsschriftsatz vertretenen Auffassung, die zugewiesenen Beamten würden ihre Arbeitskraft (einzig und allein) dem Bund schulden, vermag sich die Berufungsbehörde daher nicht anzuschließen.

Gemäß § 17 Abs. 1 zweiter Satz PTSG bzw. § 17a Abs. 1 PTSG bleibt "der Anwendungsbereich von Rechtsvorschriften des Bundes in ihrer jeweils geltenden Fassung, die auf Rechtsverhältnisse dieser Beamten abstellen", - von einigen wenigen Ausnahmen abgesehen

– "unberührt". Dieser Bestimmung ist nach Auffassung der Berufungsbehörde das Verständnis beizumessen, dass die Beamten ungeachtet der erfolgten Ausgliederung ihre (bisherige) Rechtsstellung als öffentlich-rechtliche Bedienstete beibehalten. Oder anders ausgedrückt: ungeachtet ihrer nunmehrigen Beschäftigung bei einem (ausgegliederten) privaten Rechtsträger ist in ihrer öffentlich-rechtlichen Stellung keine Änderung eingetreten. Dies war nach Auffassung der Berufungsbehörde auch der mit dieser Bestimmung verfolgte Zweck: nicht das Dienstverhältnis zum Bund, sondern die Rechtsstellung als öffentlich-rechtliche Bedienstete sollte beibehalten werden. Aus der Zusammenschau der Zuweisungsnorm (§ 17 Abs. 1 bzw. Abs. 1a PTSG) in Verbindung mit der Wahrungsklausel (§ 17 Abs. 1 PTSG und § 17a Abs. 1 PTSG) ergibt sich daher folgendes Bild: Dienstgeberwechsel vom Bund zum (ausgegliederten) privaten Rechtsträger unter gleichzeitiger Beibehaltung der Rechtsstellung als öffentlich-rechtliche Bedienstete (in diesem Sinn auch: OGH vom 25. Jänner 2006, 9 ObA 109/05b: "Dieses Gesetz sieht in § 17 vor, dass die aktiven Beamten der Post- und Telegraphenverwaltung in den Dienststand der Post und Telekom Austria Aktiengesellschaft [...] übernommen werden, jedoch die dienstrechtlichen Bestimmungen im Wesentlichen unberührt bleiben").

In der Literatur (Floretta/Wachter in FS-Cerny [2001], Zur Rechtsstellung der bei der Telekom-Austria-Gruppe beschäftigten Beamten, S 579 ff [604 ff]) wird die Auffassung vertreten, § 17 Abs. 1 Satz 1 PTSG habe eine Art "gespaltenes Dienstverhältnis" erzeugt. Die bei Beamten nach dem öffentlichen Dienstrecht im Normalfall in einer Person, nämlich dem Bund, vereinigte umfassende Dienstgeberstellung werde durch das Gesetz (PTSG) auf zwei Personen aufgespalten: auf den Bund als formellen Dienstgeber und auf die im PTSG genannten privaten Rechtsträger als "Zuweisungs-Dienstgeber". Neben das formelle Dienstverhältnis zum Bund trete ein gesondertes Zuweisungsverhältnis (Zuweisungsdienstverhältnis) des Beamten zu dem Unternehmen, dem er laut PTSG zur Dienstleistung zugewiesen sei (Floretta/Wachter, Seite 604). Werde der Beamte bei einem der in § 17 PTSG angeführten privaten Rechtsträger verwendet, so komme (durch geeignete dienstrechtliche Maßnahmen der zuständigen Dienstbehörde) ein drittes Verhältnis, das "Verwendungsverhältnis" zu jenem Unternehmen, in dem der Beamte seine Dienste tatsächlich leiste, hinzu (Floretta/Wachter, Seite 610). Die Rechtsprechung ist der Auffassung vom "gespaltenen Dienstverhältnis" gefolgt (OGH vom 22. Oktober 2003, 9 ObA 56/03f, vom 6. April 2005, 9 ObA 32/05d, und vom 25. Jänner 2006, 9 ObA 109/05b).

Es kann dahingestellt bleiben, ob man sich der Auffassung vom Vorliegen eines "formellen" Dienstverhältnisses zum Bund anschließt oder – wie die Berufungsbehörde – die Auffassung vertritt, die Beamten hätten ihre öffentlich-rechtliche Stellung, aber nicht ihr Dienstverhältnis zum Bund beibehalten. Tatsache ist, dass die Beamten in einem faktischen

Beschäftigungsverhältnis zum (ausgegliederten) privaten Rechtsträger stehen: dieser beschäftigt und entlohnt sie. Und allein dieser Umstand ist für die Beurteilung der Arbeitgeberbereitschaft im einkommensteuerrechtlichen Sinn ausschlaggebend.

In der Literatur und in der Judikatur wird die Auffassung vertreten, bei der (gesetzlichen) Dienstzuweisung von Bundes-, Landes- oder Gemeindebeamten an einen (von der Gebietskörperschaft ausgegliederten) privaten Rechtsträger handle es sich um ein der Arbeitskräfteüberlassung (Arbeitsleihe) vergleichbares Rechtsinstitut (Floretta/Wachter in FS-Cerny [2001], Zur Rechtsstellung der bei der Telekom-Austria-Gruppe beschäftigten Beamten, S 579 ff [598]; Elke Standeker, Zur Problematik der zwangsweisen Zuweisung öffentlich Bediensteter zur Dienstleistung bei einem ausgegliederten Rechtsträger, ZAS 2003/21; VwGH vom 24. Oktober 1996, Zl. 95/12/0265). Auch die Bw. erblickt in der in § 17 Abs. 1 bzw. § 17 Abs. 1a PTSG angeordneten Dienstzuweisung eine Arbeitskräfteüberlassung, wobei die TA-AG/die Bw. als "Beschäftiger" und der Bund als "Überlasser" auftrete. Dass im gegenständlichen Fall eine Arbeitskräfteüberlassung im Sinne des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes (AÜG), BGBl. Nr. 196/1988, ausscheidet, darf als unstrittig in den Raum gestellt werden, da § 1 Abs. 2 Z 1 AÜG ua. auch die Überlassung von Arbeitskräften durch den Bund von seinem Geltungsbereich (Abschnitte II bis IV) ausnimmt (so auch: Wolfgang Mazal, Rechtsfragen des Anwendungsbereichs des AÜG, ZAS 2005/42, und Elke Standeker, Zur Problematik der zwangsweisen Zuweisung öffentlich Bediensteter zur Dienstleistung bei einem ausgegliederten Rechtsträger, ZAS 2003/21). Im Übrigen kann die Frage, ob eine Arbeitskräfteüberlassung iSd AÜG 1988 oder ob eine Arbeitskräfteüberlassung (Personalgestellung) iwS vorliegt dahingestellt bleiben, da sowohl eine Arbeitskräfteüberlassung iSd AÜG 1988 als auch eine Arbeitskräfteüberlassung (Personalgestellung) iwS zwar "im Regelfall", aber nicht zwangsläufig die Arbeitgeberbereitschaft des Überlassers nach sich zieht (VwGH vom 15. September 1999, Zl. 97/13/0164, mw Judikaturhinweisen). Der Bw. ist jedoch beizupflichten, dass immer dann, wenn – wie im gegenständlichen Fall – die Arbeitgeberbereitschaft im einkommensteuerrechtlichen Sinn strittig ist, diese Beurteilung durch eine Bewertung im beweglichen System nach bestimmten – ua. auch von der Bw. aufgezeigten Kriterien – vorzunehmen ist. Die Berufungsbehörde gelangt jedoch – anders als die Bw. – zu dem Ergebnis, dass auch eine Bewertung im beweglichen System gegen die Arbeitgeberstellung des Bundes spricht. Und zwar aus folgenden Gründen:

Erstens: Wie bereits oben ausgeführt worden ist, ist (zusammengefasst) die Konzeption des PTSG darauf ausgerichtet, dass der Bund die Bundesbeamten auf Dauer nicht mehr beschäftigt und auch nicht mehr entlohnt. Eine Beendigung des Zuweisungsverhältnisses zum (ausgegliederten) privaten Rechtsträger verbunden mit einer Rückübernahme der Beamten

durch den Bund entspricht weder der Konzeption des PTSG, noch ist eine solche tatsächlich erfolgt. Im Gegenteil: die vom (ausgegliederten) privaten Rechtsträger nicht mehr benötigten Beamten wurden nicht an den Bund rücküberstellt sondern (im Rahmen von Abfertigungs- und Sozialplanmodellen) abgebaut (siehe Kooperationsvertrag vom 6. November 2000 und die Aussage der Bw. beim Erörterungstermin am 16. März 2006).

Zweitens: Der (ausgegliederte) private Rechtsträger trägt (zum Teil) auch den Pensionsaufwand für die Bundesbeamten (§ 17 Abs. 7 PTSG).

Drittens: Als Folge der "beschäftigungsmäßigen und wirtschaftlichen Ausgliederung der Beamten" (nochmals: Floretta/Wachter in FS-Cerny [2001], Zur Rechtsstellung der bei der Telekom-Austria-Gruppe beschäftigten Beamten, 579 ff [598]) hat der Bund den Personalämtern auch die Wahrnehmung der Funktion einer Dienst- und Pensionsbehörde übertragen. Dass es sich bei den Personalämtern nicht um Dienstbehörden handelt sondern diese lediglich dazu bestimmt sind, die Funktion einer Dienstbehörde für bestimmte Beamte wahrzunehmen, hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 20. März 2002, Zl. 2001/09/0284, klargestellt. Auf die Weisungsfreistellung des jeweiligen Vorsitzenden des Vorstandes in seiner Funktion als Leiter der obersten Dienst- und Pensionsbehörde (§ 17a Abs. 2 (Verfassungsbestimmung) PTSG) wurde bereits hingewiesen. In den Gesetzesmaterialien (AB 2025 BlgNR 20. GP,3) wird diese Weisungsfreistellung wie folgt begründet (aus: Floretta/Wachter in FS-Cerny [2001], Zur Rechtsstellung der bei der Telekom-Austria-Gruppe beschäftigten Beamten, S 579 ff [603, FN 55]): „Die Unternehmen des Post- und Telekommunikationsbereichs sind in höherem Maße dem freien Wettbewerb ausgesetzt als sonstige ausgegliederte Einrichtungen des Bundes. In diesem Umfeld erfordert ein erfolgreiches Agieren am Markt in hohem Maße die volle Eigenständigkeit und Eigenverantwortlichkeit der Unternehmen in der Personalführung. Der Entwurf sieht daher den Entfall jedweder Einflussnahme der staatlichen Verwaltung in Dienstrechtsangelegenheiten der zugewiesenen Beamten durch Abschneiden des Weisungs- und des Berufungszusammenhangs in Dienstrechtsangelegenheiten zum Bundesminister für Finanzen vor. Auf Grund der Unvereinbarkeit mit den verfassungsmäßigen Grundsätzen der Staatsorganisation (Ministerverantwortlichkeit) und der neueren Jud des VfGH (zB VfSlg. 14.473) bedarf die Regelung des Verfassungsrangs“. Die "eigenständige und eigenverantwortliche" Wahrnehmung der Dienstrechtsangelegenheiten, ohne staatliche Einflussnahme und im (betrieblichen) Interesse des ausgegliederten privaten Rechtsträgers (vgl. § 17a Abs. 9 PTSG), spricht ebenfalls gegen die Arbeitgeberbereihschaft des Bundes. In diesem Zusammenhang wird auch auf die Kompetenz des jeweiligen Vorstandsvorsitzenden zur Erlassung von Verordnungen in Dienstrechtsangelegenheiten verwiesen (§ 17a Abs. 3 (Verfassungsbestimmung) Z 1 PTSG).

Viertens: Gemäß § 17a Abs. 3 (Verfassungsbestimmung) Z 2 PTSG hat der jeweilige Vorstandsvorsitzende durch Verordnung die wiederkehrenden Bezugsanpassungen "unter Bedachtnahme auf die für die Arbeitnehmer des betreffenden Unternehmens geltende kollektivvertragliche Lohn- und Gehaltsanpassung" zu regeln. Das bedeutet, dass der (ausgegliederte) private Rechtsträger und nicht der Bund über die Bezugshöhe entscheidet. Auch dieser Umstand spricht nach Auffassung der Berufungsbehörde gegen die Arbeitgeberbereienschaft des Bundes.

Zu Drittens und Viertens: Vor dem Hintergrund des bereits oben dargelegten Begriffes des Arbeitgebers im Sinne des § 47 Abs. 1 EStG 1988 – und nur diesen gilt es hier zu beurteilen – der ein eigenständiger des Steuerrechtes ist, der keinen anderen Rechtsgebieten entnommen ist und auch keine (formalen) Anknüpfungspunkte an andere Rechtsgebiete enthält, ist es nach Auffassung der Berufungsbehörde dabei ohne Bedeutung, dass der Vorstandsvorsitzende in den das Arbeitsverhältnis der Bundesbeamten regelnden Angelegenheiten (= Dienstrechtsangelegenheiten, Gehaltsrechtsangelegenheiten) als Leiter einer Bundesbehörde im funktionellen Sinn tätig wird. Entscheidend ist nach Auffassung der Berufungsbehörde vielmehr, dass nicht (mehr) der Bund sondern der (ausgegliederte) private Rechtsträger "eigenständig" und unter "Entfall jeder Einflussnahme der staatlichen Verwaltung" - wie die Gesetzesmaterialien hervorheben – und im Interesse des (ausgegliederten) Unternehmens und nicht (mehr) im Interesse des Bundes die Personalhoheit über die Bundesbeamten ausübt und über die Höhe ihrer Bezüge entscheidet.

Fünftens: Für den (ausgegliederten) Post- und Telekommunikationsbereich wurde mit dem BGBl. Nr. 326/1996 ein eigenes Betriebsverfassungsgesetz, nämlich das Post-Betriebsverfassungsgesetz (PBVG) erlassen, dessen Anwendungsbereich sich nicht auf die privatrechtlichen Arbeitsverhältnisse beschränkt, sondern auch die öffentlich-rechtlichen Beamtenverhältnisse mitumfasst (vgl. §§ 1, 5 PBVG; so auch: Wolfgang Goricnik, Betriebsverfassungsrechtlicher Versetzungsschutz für "ausgegliederte" Beamte?, RdW 2003/170, FN 11). Ein einheitliches, für sämtliche Arbeitnehmer geltendes Betriebsverfassungsrecht, unabhängig davon, ob ihr Arbeitsverhältnis privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Natur ist, spricht nach Auffassung der Berufungsbehörde für eine Eingliederung in den Betrieb des (ausgegliederten) privaten Rechtsträgers und somit gegen die Arbeitgeberstellung des Bundes. Als Folge dieses einheitlichen Betriebsverfassungsrechts können daher auch Beamte – ebenso wie privatrechtliche Arbeitnehmer - von Regelungen durch Betriebsvereinbarungen (Sozialplänen) umfasst sein (vgl. §§ 1, 72 PBVG; so auch: OGH vom 29. März 2004, 8 ObA 77/03m, und VwGH vom 31. März 2006, Zl. 2005/12/0228).

Wie bereits oben ausgeführt worden ist, hat die TA-AG mit Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 20. Oktober 2000 ihren gesamten Personalbereich (einschließlich der



öffentlichrechtlichen Dienstverhältnisse) mit Ausnahme der Vorstandsmitglieder (siehe Punkt Zweitens des Spaltungs- und Übernahmevertrages) durch Abspaltung zur Aufnahme gemäß § 17 SpaltG auf die berufungswerbende Gesellschaft übertragen. Gemäß § 14 Abs. 2 Z 1 SpaltG gehen mit der Eintragung der Spaltung in das Firmenbuch die Vermögensteile der übertragenden Gesellschaft entsprechend der im Spaltungsplan vorgesehenen Zuordnung jeweils im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die neue Gesellschaft oder die neuen Gesellschaften über. Dem § 1 Abs. 2 Z 1 SpaltG zufolge sind Vermögensteile im gegebenen Zusammenhang Vermögensgegenstände, Schulden und Rechtsverhältnisse. Die Gesamtrechtsnachfolge gilt auch für öffentlichrechtliche Rechtsverhältnisse (Christoph Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar<sup>3</sup>, Rz 17 zu § 19, mw Literaturhinweisen). Ab Wirksamkeit der partiellen Gesamtrechtsnachfolge haben Abgabenfestsetzungen, wie beispielsweise der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, nur mehr (anteilig, entsprechend dem Vermögensteil) gegenüber dem jeweiligen Gesamtrechtsnachfolger zu erfolgen (Christoph Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar<sup>3</sup>, Rz 18 zu § 19). Da im gegenständlichen Fall ua. auch die öffentlichrechtlichen Dienstverhältnisse im Wege der (partiellen) Gesamtrechtsnachfolge auf die berufungswerbende Gesellschaft übergegangen sind, ist die Bw. als Gesamtrechtsnachfolgerin zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen verpflichtet.

Der Auffassung der Bw., der Bund sei Dienstgeber im Sinne des § 41 Abs. 1 FLAG hinsichtlich der in ihrem Unternehmen verwendeten Bundesbeamten, vermag sich die Berufungsbehörde aus den dargestellten Gründen daher nicht anzuschließen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 15. Mai 2007