



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Csaszar und die weiteren Mitglieder Dr. Wisiak, Dr. Brandl und Mag. Grassel über die Berufung des Berufungswerbers, vertreten durch Baldinger & Partner, 1180 Wien, Ferrogasse 37, vom 11. Oktober 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 7. September 2007 betreffend Abweisung eines Antrages auf Festsetzung der Selbstbemessungsabgaben gemäß § 201 BAO nach der am 26. Februar 2009 in 1031 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Bund hat mit Gesetz G die „GmbH“ zur Erfüllung der Aufgaben des ehem. Amtes gegründet. Die unveräußerlichen Anteile an der GmbH stehen zu 100% im Eigentum der KöR.

Gemäß § 111 sind Vertragsbedienstete des Bundes am 1. Januar 1999 Arbeitnehmer der GmbH , während Beamte nach Abs 3 leg.cit. der GmbH „zur dauernden Dienstverrichtung zugewiesen“ werden „solange sie nicht einer anderen Dienststelle ... zugewiesen werden“, wobei der Geschäftsführer der GmbH in diesen Personalangelegenheiten an die Weisungen des Dienstherren gebunden ist.

Die Finanzierung der GmbH erfolgt gem. § 222 durch eine Basiszuwendung sowie Zuwendungen von veranschlagten Haushaltsbeträgen, freiwilligen Zuwendungen von Gebietskörperschaften oder gesetzlichen Interessensvertretungen, sonstigen Zuwendungen, Projektfinanzie-

rungen und Einnahmen aus Leistungen gegenüber Dritten. Davon ist dem Bund gem. § 333 der Aufwand für Aktivbezüge samt Nebenkosten der zugewiesenen Beamten sowie einem Beitrag zur Deckung der Pensionsaufwandes iHv 31% des Aktivbezuges zu leisten.

Mit Schreiben des Bundesministeriums für soziale Sicherheit, Generationen und Konsumentenschutz vom Mai 2004 vertrat dieses die Auffassung, die der GmbH zugewiesenen Beamten fielen nicht unter die so genannte Selbstträgerschaft. DieKÖR hat dementsprechend am 16.6.2004 für die der GmbH zugewiesenen Beamten die Dienstgeberbeiträge 1/1999 – 5/2004 mit Verrechnungsweisung für den Zeitraum 5/2004 entrichtet. Die Entrichtung erfolgte gemeinsam mit den übrigen Dienstgeberbeiträgen der Bundesbediensteten in einer Summe.

Mit Schreiben vom 7.7.2004 beantragte der Bw, (Bw), die Ausstellung eines „rechtsmittelfähigen Bescheides“ über die Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages. Im Zuge einer hier nicht streitgegenständlichen Berufung betr. Rückzahlung der Familienbeihilfe stellte der Bw am 30.7.2004 den Antrag, den abgeführt Dienstgeberbeitrag gutzuschreiben und damit eine Festsetzung gem. § 201 BAO vorzunehmen (weil die Berechnung insofern falsch war, als der Bw überhaupt keinen DB für die betroffenen Beamten hätte abführen müssen). Begründet wurde dieser Antrag einerseits damit, dass die GmbH nicht Dienstgeber der ihr zugewiesenen Beamten sei und andererseits damit, dass sie keinen Betrieb iSd § 42 FLAG darstelle.

Das Finanzamt kam diesem Antrag erst nach Durchführung des eben erwähnten Verfahrens betr. Familienbeihilfe mit dem hier streitgegenständlichen Abweisungsbescheid vom 7.9.2007 nach. Das im Bescheid angeführte Ansuchen vom 11.4.2007 wurde aktenkundig in Verfolgung des ursprünglichen Ziels (Antrag auf Festsetzung gem. § 201 BAO) gestellt und kann damit nur als Urgenz des ursprünglichen Antrages gewertet werden.

Das Finanzamt hat den strittigen Bescheid als Abweisungsbescheid gegenüber dem demBw mit folgender Begründung erlassen:

„Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Der Beitrag des Dienstgebers ist gem. § 41 Abs. 3 FLAG 1967 von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer gewährt worden sind.“

„Gemäß § 42 Abs. 1 FLAG 1967 sind 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 und haben daher auch die Familienbeihilfe aus eigenen Mitteln zu tragen. Eine genaue Definition dieser Betriebe gewerblicher Art ergibt sich durch den § 2 des Umsatzsteuer- und den § 2 des Körperschaftsteuergesetzes. Das Entscheidende für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art ist demnach nicht die Gewinnerzielungsabsicht sondern das regelmäßige Erzielen von Einnahmen.“

Im gegenständlichen Fall stellt die GmbH einen Betrieb dar und die Gehälter der dort beschäftigten Beamten fallen somit in den betrieblichen Teil und sind daher gemäß § 42 Abs. 1 FLAG dienstgeberbeitragspflichtig.

Die Abfuhr des Dienstgeberbeitrages erfolgte auf der alten Steuernummer 456 und nicht so wie es richtig gewesen wäre, unter der Steuernummer der GmbH.

Die technische Abfuhr des Dienstgeberbeitrages auf die alte Steuernummer ändert jedoch nichts an der Pflicht der GmbH gem. § 444, den Gehaltsaufwand samt Nebenkosten der beschäftigten Beamten dem Bw zu ersetzen.

Somit war aus Vereinfachungsgründen keine Gutschrift des abgeföhrten Dienstgeberbeitrages auf der alten Steuernummer des Bwers und eine gleichzeitige Vorschreibung unter der Steuernummer der GmbH vorzunehmen."

In der dagegen erhobenen Berufung wandte sich der Bw zunächst dagegen, dass die Beamten Dienstnehmer der GmbH seien. Diese stünden auch nach Gründung der GmbH in einem Dienstverhältnis zur KöR womit die Befreiungsvorschrift des § 42 Abs 1 FLAG zur Anwendung kommen müsse. Die Beamten würden ausschließlich aufgrund einer Dienstzuteilung durch den Dienstgeber und nicht eines individuellen rechtsgeschäftlichen Aktes in der GmbH tätig. Überdies räume § 555 Gesetz den Beamten einen Anspruch auf Aufnahme in ein Arbeitsverhältnis zur GmbH ein, wenn diese ihren Austritt aus dem Dienst erklären wollen. Weiters habe der Dienstherr ein Weisungsrecht gegenüber den - auch im geschäftlichen Organismus der GmbH tätigen - Beamten. Auch sprächen diverse Haftungsbestimmungen bzw. Kostentragungsbestimmungen im Gesetz dafür, dass eine Unterscheidung zwischen den bei der GmbH tätigen Vertragsbediensteten und den zugewiesenen Beamten bestünde. In Ergänzung der Berufung führte der Bw weiters an, dass die Tätigkeit der GmbH nicht mit der Situation bei der Post- und Telegraphenverwaltung vergleichbar sei, bei der die Beamten als Dienstnehmer der Post- und Telegraphenverwaltung betrachtet wurden, u.a. weil diese den Lohnaufwand zu tragen hatte (vgl UFS 15.5.2007, RV/1076-W/05). Im Falles der GmbH wollte man die Personalhoheit weiterhin beim dem Bw belassen, was sich u.a. auch dadurch ausdrücke, dass die GmbH weder über eine Personalverrechnungsstelle noch ein Personalamt verfüge und auch keine Bezugsanpassungen vornehmen könne. Überdies seien die Dienstnehmer durch Personalvertreter der KöR vertreten.

Selbst in Hinblick auf § 47 EStG sei der Bw als derjenige anzusehen, der den Arbeitslohn ausbezahle: Die Refundierung der Kosten durch die GmbH erfolge ja laut Gesetz nicht 1:1, sondern um einen pauschalen Pensionsbeitrag vermehrt, womit auch die Kostentragung nicht gegeben sei. In der Praxis drücke sich die Kostentragung durch den Bw u.a. auch dadurch aus, dass der Bw die gesetzliche Basiszuwendung an die GmbH gleich um die Beamtenbezüge kürze.

Der Auffassung des Finanzamtes, dass es sich bei der GmbH um einen Betrieb handle, wird in der Berufung auch widersprochen: Die Veranlagung zur Umsatz- bzw. Körperschaftsteuer beschränke sich auf die (im geringen Umfang durchgeführte) privatwirtschaftliche Tätigkeit womit die GmbH beinahe zur Gänze als hoheitliche Einrichtung einzustufen wäre.

In der am 26. Februar 2009 abgehaltenen und am 16. Juni 2009 fortgesetzten mündlichen Berufungsverhandlung kamen die Streitparteien überein, dass der Bw als Dienstgeber anzusehen sei. Der Bw betonte dabei nochmals ausdrücklich, dass die zugewiesenen Beamten ausschließlich mit der Erfüllung hoheitlicher Aufgaben betraut wären und deshalb von keiner privatwirtschaftlichen Betätigung auszugehen sei. Auch handle es sich bei der Betätigung des Bw nicht um eine Arbeitskräfteüberlassung iSd AÜG. Selbst das Ausgliederungshandbuch des BMF (2003) unterscheide zwischen der Überlassung und der Zuweisung von Arbeitskräften. Nachdem dem Gesetz zu entnehmen sei, dass die Beamten/VB zur Dienst verrichtung zugewiesen werden, könne auch nicht von einer Arbeitskräfteüberlassung ausgegangen werden.

Auf Befragen des Vorsitzenden erklärt der anwesende Personalchef, dass seine Aufgaben als Personalverantwortlicher in der Führung von Arbeitszeitaufzeichnungen, Organisation des Betriebsausfluges etc bestünden. Die Disziplinaraufsicht und Entlohnung (bei Abrechnung im eigenen Rechnungskreis) erfolge durch denBw, die Überstundenanordnung erfolgt durch die GmbH . Die Verrechnungsgrundlagen betr. Überstunden werden dabei dem Bwer übermittelt.

Der steuerliche Vertreter des Bw betont weiters, dass dieser keinen Pool an Arbeitskräften besitze, die "professionell verliehen" werden. Im Berufungsfall seien hoheitliche Aufgaben im Ganzen auf eine GmbH übertragen worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann bzw. muss auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist (vgl § 201 Abs 1 BAO).

Im Berufungsfall beantragte der Bw eine Festsetzung mit null (was zu einer Rückzahlung des entrichteten Dienstgeberbeitrages führen sollte), weil die bekannt gegebene Selbstberechnung unrichtig sei. Das Finanzamt wies den Antrag des Bws auf Festsetzung ab und führte in der Bescheidbegründung u.a. an, dass die GmbH einen Betrieb darstelle und die Gehälter der dort beschäftigten Beamten dienstgeberbeitragspflichtig seien. Wenn nach Ansicht des Fi-

nanzamtes allerdings die GmbH und nicht der Bw Arbeitgeber ist, wäre dem Antrag statt zu geben gewesen. Die Begründung des Bescheides ist damit insoweit mangelhaft. Der Spruch des Bescheides lässt jedoch im gegenständlichen Fall keine Zweifel an seinem Inhalt aufkommen und ist damit eindeutig (Abweisung des Antrages). Eine Umdeutung des Bescheidspruches mittels Begründung kommt damit nicht in Betracht (vgl zB VwGH 21.10.2004, 99/13/0219 – Deutung nur bei zweifelhaftem Inhalt). Allenfalls ist der Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet (vgl etwa VwGH 26.2.1993, 93/17/0021 oder VwGH 27.5.1998, 93/13/0052).

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren damit zunächst, wer Arbeitgeber der Beamten ist.

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 27. 6. 1961, 2271/58; VwGH 19. 4. 1988, 85/14/0145, mwN).

Ein Dienstverhältnis liegt gemäß § 47 Abs 2 EStG vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Gemäß § 47 Abs. 1 EStG ist Arbeitgeber, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 ausbezahlt.

Im vorliegenden Fall schulden die betroffenen Beamten unstrittig kein Werk, sondern ihre Arbeitskraft. Strittig ist hingegen unter der Leitung welchen Arbeitgebers die Beamten stehen -, wessen Weisungen sie zu folgen verpflichtet sind bzw. in welchen geschäftlichen Organismus sie eingegliedert sind. § 666 trifft hinsichtlich der „Überleitung der Bediensteten“ eine deutliche Unterscheidung zwischen Vertragsbediensteten und Beamten: Während Vertragsbedienstete laut Gesetz zu Arbeitnehmern der GmbH werden, werden Beamte gemäß Absatz 3 der GmbH (nur) zur dauernden Dienstverrichtung zugewiesen und zwar so lange sie nicht einer anderen Dienststelle zugewiesen werden. Dem Dienstherr steht dabei auch ein Weisungsrecht über den für die Personalangelegenheiten zuständigen Geschäftsführer der GmbH zu. Auch in der tatsächlichen Ausführung des Gesetzes lässt sich erkennen, dass der Bw weiterhin die Personalhoheit ausüben wollte: Der mit der Gebarung der Bezüge verbundene manipulative Aufwand (Berechnung, Vornahme der gesetzlichen Abzüge, Auszahlung) wird im Bereich der Kör vorgenommen, Bezugsanpassungen erfolgen autonom durch den Bw und die Beamten sind auch durch Personalvertreter des Bwers vertreten (vgl § 777). Andererseits sind die Beamten in den geschäftlichen Organismus der GmbH eingegliedert und haben dort den Weisungen der jeweiligen Vorgesetzten zu folgen.

Ergibt sich der Arbeitgeber nicht schon aus der Natur des Dienstverhältnisses, so ist nach § 47 Abs 1 EStG Arbeitgeber, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 ausbezahlt.

Das in § 47 Abs. 1 EStG 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 28. 9.1959, 1963/56; VwGH 19. 12. 1962, 1617/60; VwGH 31. 3. 1987, 84/14/0147; oder VwGH 25. 5. 1988, 87/13/0231), die also die "Last der Auszahlung trägt" (so auch: VwGH 27. 6. 1961, 2271/58 oder VwGH 19. 4. 1988, 85/14/0145), bei der der Lohnaufwand somit "eine endgültige Betriebsausgabe" bildet (nochmals: VwGH 27. 6. 1961, Zi. 2271/58). Die rein manipulative Tätigkeit des Auszahlens ist dabei nicht von Bedeutung (VwGH 31. März 1987, 84/14/0147; VwGH 19. 4. 1988, 85/14/0145 oder VwGH 25. 5. 1988, 87/13/0231). ,

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Rechtsprechung zu ausgegliederten Rechtsträgern (vgl VwGH 28.9.1959, 1963/56 und VwGH 19.4.1988, 85/14/0145) dem Umstand, dass die 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. Die Arbeitgeberstellung des privaten Rechtsträgers hat der Verwaltungsgerichtshof ausschließlich danach beurteilt, wer den Lohnaufwand trägt und wem gegenüber diese Beamten tatsächlich ihre Arbeitsleistung erbringen.

§ 888 ordnet diesbezüglich an, dass die GmbH dem Bund den Aufwand der Aktivbezüge samt Nebenkosten sowie einen (mit 31% der Aktivbezüge pauschalierten) Beitrag zur Deckung des Pensionsaufwandes zu ersetzen hat. Im Berufungsfall kann damit nicht davon ausgegangen werden, dass die GmbH mit dem gesamten Lohnaufwand belastet ist, weil die Höhe der tatsächlichen Kosten nicht unwe sentlich davon abhängt, wie viele Jahre die zugewiesenen Beamten ihre Pension beziehen werden. Von einer tatsächlichen Kostentragung iSd Rechtsprechung des VwGH kann damit nicht gesprochen werden.

Demgegenüber ist bei der Arbeitskräfteüberlassung idR derjenige als Arbeitgeber anzusehen, der die Arbeitnehmer einem Dritten überlässt (vgl Jakom/Lenneis EStG, § 47 Rz 4). Bei als Arbeitnehmergestellung bezeichneten Gestaltungen besteht in der Regel ein Dienstverhältnis nur gegenüber demjenigen, der den Arbeitnehmer zur Verfügung stellt (Arbeitgeber), nicht jedoch -mangels Auszahlung von steuerpflichtigem Arbeitslohn - zwischen dem Arbeitnehmer und demjenigen, dem die Arbeitsleistung erbracht wird (VwGH 19.12.2002, 99/15/0191 mit Hinweis auf VwGH 27. 10. 1987, 85/14/0010). Ausnahmsweise wird dann der Beschäftiger als Arbeitgeber anzusehen sein, wenn ihm ein unmittelbares (nicht nur vom Gesteller abgeleitetes) Weisungsrecht gegenüber dem Arbeitnehmer zukommt und der Arbeitnehmer in erster

Linie in den Betrieb des Beschäftigers eingegliedert ist. In diesem Zusammenhang kann insbesondere darauf abgestellt werden, wer über die Höhe der Bezüge entscheidet, wer das Risiko einer Lohnzahlung im Nichtleistungsfall trägt, wer den Arbeitnehmer kündigen bzw. entlassen darf, wer den Arbeitnehmer nach Ablauf der Entsendezeit behält bzw. wer über das Urlaubsausmaß entscheidet.

Die Fälle der Arbeitskräfteüberlassung und der Zurechnung der Arbeitnehmer zum Beschäftiger liegen in der Praxis eng bei einander. Bestehen Zweifel an der Unterscheidung nach § 47 Abs 1 EStG so kann in Fällen der Arbeitskräfteüberlassung behelfsmäßig auch das Zivilrecht herangezogen werden. So ist der OGH in seinen Urteilen vom 17.3.2005, 8ObA117/04w und 19.12.2007, 9ObA125/07h bei der Zuteilung von Landeslehrern an private Schulen als „lebende Subvention“ davon ausgegangen, dass es zu keinem unmittelbaren Rechtsverhältnis zwischen den Lehrern und den Privatschulen gekommen ist.

Zusammenfassend kann damit davon ausgegangen werden, dass der Bw im vorliegenden Fall (weiterhin) als Arbeitgeber der der GmbH zugewiesenen Beamten angesehen werden kann: Die Beamten stehen gemäß § 47 Abs 2 EStG in einem Dienstverhältnis zum Bw weil dieser ein persönliches Weisungsrecht ausüben kann. Dieser Umstand drückt sich auch dadurch aus, dass der Bw über die Höhe der Bezüge entscheiden kann oder die Beamten arbeitsverfassungsrechtlich durch Personalvertreter des Bwers vertreten sind. Auch § 47 Abs 1 ergibt kein anderes Bild: Die GmbH trägt nicht den tatsächlichen Lohnaufwand, sondern den laufenden Bezug und einen pauschalen Pensionsbeitrag im Sinne eines Verrechnungspreises.

Der Abweisungsbescheid ist damit gegenüber dem Arbeitgeber erlassen worden und ist hinsichtlich des Spruches eindeutig. Eine „Umdeutung“ in eine Stattgabe kommt ebenso wenig in Betracht wie eine Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes allein aufgrund dieser Tatsache.

Dieses Ergebnis entspricht auch dem am Ende der mündlichen Berufungsverhandlung übereinstimmenden Befund der Streitparteien, dass der Bw Arbeitgeber ist.

Hinsichtlich einer möglichen Rechtswidrigkeit des Inhaltes bleibt zu prüfen, ob im Berufungsfall die Befreiungsbestimmung des § 42 Abs 1 FLAG zur Anwendung kommen kann. Gemäß § 41 Abs 1 FLAG haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, einen Dienstgeberbeitrag zu leisten. § 42 Abs 1 FLAG nimmt den Bund davon aus, während die vom Bund verwalteten Betriebe und Unternehmungen dienstgeberbeitragspflichtig sind.

Das Finanzamt geht in seiner rechtlichen Beurteilung davon aus, dass die GmbH ein vom Bw verwalteter Betrieb und als solcher DB-pflichtig ist, während der Bw aufgrund der erledigten (hoheitlichen) Aufgaben davon ausgeht, dass kein Betrieb vorliegt.

Eine GmbH ist eine mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattete Kapitalgesellschaft, die als solche selbständig Rechte und Pflichten hat (vgl § 61 Abs 1 GmbHG) und eine vom Eigentümer verschiedene Rechtsperson ist. Dementsprechend ist eine GmbH als solche auch nach § 1 KStG körperschaftsteuerpflichtig und zwar unabhängig davon, wem sie gehört. Die Gesellschaft wird auch nicht durch den bzw. die Eigentümer repräsentiert, sondern durch den bzw. die Geschäftsführer (vgl § 19 GmbHG).

Aus diesen Überlegungen ergibt sich, dass eine GmbH einerseits niemals einen „vom Bund verwalteten Betrieb“ darstellen kann, weil bereits die „Verwaltung“ ex lege den Geschäftsführern obliegt und andererseits eine GmbH, selbst wenn sie im 100%igen Eigentum des Bundes steht, niemals vom Dienstgeberbeitrag gem. § 42 Abs 1 FLAG befreit sein kann, weil sie eine vom Bund verschiedene Rechtspersönlichkeit darstellt.

Entscheidungswesentlich ist vielmehr, welche Tätigkeit der Bw als Arbeitgeber im Zusammenhang mit der „Ausgliederung“ ausübt. Die Befreiungsvorschrift des § 42 Abs 1 FLAG betrifft nur den Bund und zwar in der Regel im Rahmen der Hoheitsverwaltung, nicht jedoch hinsichtlich der von ihm verwalteten Betriebe bzw. Unternehmungen. Unter einer Unternehmung oder einem Betrieb im Sinn des § 42 Abs. 1 lit. a FLAG ist eine in einer bestimmten Organisationsform in Erscheinung tretende wirtschaftliche Tätigkeit zu verstehen, die sich auf Vermögenswerte stützt und mit Einnahmen und Ausgaben verbunden ist (vgl. VwGH 21.12.2005, 2004/14/0107 unter Verweis auf VwGH 29. 9. 1987, 87/14/0103). Dass die Leistungen nur einem engeren und fest abgegrenzten Personenkreis zur Verfügung stehen, ändert an der Betriebseigenschaft nichts, wenn es sich nur um Leistungen handelt, die ihrer Art nach auch von anderen - privaten - Betrieben erbracht werden (VwGH 26.3.1974, 1890/73).

Nachdem die Beamten (als Dienstnehmer des Bundes) tatsächlich in der GmbH tätig werden, kommt (nur) eine Art „Arbeitskräfteüberlassung“ in Betracht (Zuweisung von Beamten gegen - gesetzlich geregelten - Aufwandsersatz). Zu prüfen ist daher, ob es sich bei dieser Betätigung um einen Betrieb handelt.

Nach Ansicht des VwGH (24.2.2004, 98/14/0062) kann die Personalgestellung einen Betrieb gewerblicher Art darstellen. Zu den Dienstnehmern eines das Personalleasing betreibenden Betriebes gewerblicher Art gehören dabei nicht nur die in der Verwaltung tätigen Dienstnehmer, sondern auch jene Dienstnehmer, die im Wege des Personalleasings an Dritte überlassen werden (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht I⁷, 528). Zur Beurteilung von Personalgestellung als Betrieb gewerblicher Art wird vom VwGH ergänzend ausgeführt:

Gemäß § 2 Abs. 1 KStG 1988 ist Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts jede Einrichtung, die

- wirtschaftlich selbständig ist und
- 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 (§ 21 des Einkommensteuergesetzes 1988) dient.

Führt eine Körperschaft öffentlichen Rechts einen Betrieb in privatrechtlicher Form, also durch einen ausgegliederten Rechtsträger, und überlässt sie entgeltlich dem ausgegliederten Rechtsträger einen Teil ihrer Dienstnehmer in der Form des Personalleasing, wird von den Merkmalen eines Betriebes gewerblicher Art in der Regel jenes der wirtschaftlich selbständigen Einrichtung strittig sein (vgl. Ruppe, UStG 1994², § 2 Tz 222, aber auch Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG 1988, § 2 Anmerkung 8). Ob dieses Merkmal gegeben ist, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen, und hängt vom Vorhandensein von für die Selbständigkeit sprechenden Einrichtungen, wie etwa einer besonderen Leitung (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht I^o, Tz 923) ab.

Der VwGH teilt im Erkenntnis vom 29.9.1987, 87/14/0103 bezüglich des Dienstgeberbeitrages sogar einheitliche Tätigkeiten einer Gebietskörperschaft in eine Unternehmung/Betrieb und eine hoheitliche Tätigkeit auf: Nur soweit die Tätigkeit auf die unmittelbare Erzielung von Einnahmen gerichtet ist, handle es sich um einen Betrieb. In einem solchen Fall dürfe nur jener Teil der Arbeitslöhne der in diesem Bereich eingesetzten Dienstnehmer zur Berechnung des Dienstgeberbeitrages herangezogen werden, der auf die Tätigkeit der Dienstnehmer entfalle, welche als betrieblich (unternehmerisch) anzusehen sei.

Diesem Erkenntnis liegt folgende Überlegung zugrunde: Wenn eine organisatorische Einrichtung einer Gebietskörperschaft keinen Betrieb oder keine Unternehmung darstellt, unterliegen die Arbeitslöhne der ausschließlich in einer solchen Einrichtung tätigen Dienstnehmer nicht dem Dienstgeberbeitrag. Stellt hingegen eine organisatorische Einrichtung einen Betrieb, eine Unternehmung, eine Anstalt, eine Stiftung oder einen Fonds dar, unterliegen die Arbeitslöhne der ausschließlich in einer solchen Einrichtung tätigen Dienstnehmer dem Dienstgeberbeitrag. Sind Dienstnehmer der Gebietskörperschaften allerdings teilweise in organisatorischen Einrichtungen tätig, die Betriebe bzw. Unternehmungen darstellen, werden ihre Arbeitslöhne mit dem entsprechenden Anteil in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einbezogen.

Bezogen auf den Berufungsfall bedeutet dies: Die Überlassung von Beamten an die GmbH gegen Entgelt stellt für sich einen Betrieb iSd § 42 Abs 1 lit a FLAG dar: Die Kriterien für einen Betrieb gewerblicher Art iSd KStG sind insofern erfüllt, als es sich um eine nachhaltige privatwirtschaftliche Betätigung („Personalleasing“ ist eine typische privatwirtschaftliche Tätigkeit) zur Erzielung von Einnahmen handelt. Die Betätigung weist auch die im konkreten Fall notwendige Selbständigkeit für einen Betrieb gewerblicher Art auf, weil die Personalverwaltung und Abrechnung im Rahmen eines eigenen Rechnungskreises erfolgt.

Die Abweisung des Antrages auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages erfolgte damit zu Recht. Die Berufung war spruchgemäß abzuweisen.

Graz, am 16. Juni 2009