



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 11. August 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 8. Juli 2005 betreffend Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 1999, 2000, 2001 und 2002 sowie Festsetzung eines Säumniszuschlages (für: Dienstgeberbeiträge für die Kalenderjahre 1999, 2000, 2001 und 2002) wie folgt entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert:

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 1999 wird mit € 302.044,55 festgesetzt (Bemessungsgrundlage: € 6.712.101,40).

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2000 wird mit € 471.123,77 festgesetzt (Bemessungsgrundlage: € 10.469.417,11).

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2001 wird mit € 449.519,18 festgesetzt (Bemessungsgrundlage: € 9.989.315,47).

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2002 wird mit € 415.905,30 festgesetzt (Bemessungsgrundlage: € 9.242.339,60).

Der Säumniszuschlag für Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 1999 beträgt € 1.745,68.

Der Säumniszuschlag für Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2000 beträgt € 1.778,18.

Der Säumniszuschlag für Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2001 beträgt € 1.578,56.

Der Säumniszuschlag für Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen

für das Kalenderjahr 2001 beträgt € 1.352,72.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) handelt es sich um ein aus der Bundesverwaltung ausgegliedertes Museum.

Strittig ist – als Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung – (ausschließlich) die Frage, ob die Bw. hinsichtlich der ihr zur dauernden Dienstleistung zugewiesenen Bundesbeamten Dienstgeberin im Sinne des § 41 Familienlastenausgleichsgesetzes (FLAG) 1967 und damit zur Entrichtung von Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen verpflichtet ist.

Das Finanzamt hat seine Auffassung, dass die Bw. Dienstgeberin im Sinne der angesprochenen Gesetzesbestimmung sei, in den nunmehr angefochtenen Bescheiden (nach Wiedergabe der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen: § 41 Abs. 1 und Abs. 2 FLAG, § 47 Abs. 2 EStG 1988) damit begründet, dass allein die dienstrechtliche Sonderstellung eines öffentlich-rechtlichen Bediensteten, der seine Tätigkeit im Rahmen einer Zuweisung für die Dauer seines Aktivstandes bei einem Unternehmen ausübe, das dem Bund den Aufwand für seine Bezüge zu ersetzen habe, nicht die Befreiung von der Leistung des Dienstgeberbeitrages bewirken könne (Bericht [Vordruck L21] vom 5. Juli 2005).

Diesen Ausführungen ist die Bw. in ihrer Berufung wie folgt entgegen getreten:

Nach Wiedergabe der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen (§ 41 Abs. 1 und Abs. 2 FLAG, § 47 Abs. 2 EStG 1988) hat die Bw. ausgeführt, dass als Dienstgeber im Sinne des § 41 FLAG – mangels gesetzlicher Definition im FLAG – aufgrund des Verweises auf das Dienstverhältnis nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 wohl der Arbeitgeber im Sinne des § 47 EStG 1988 zu verstehen sei.

Werden die in den LStRL Rz 924 angeführten Kriterien zur Bestimmung, von wem die Arbeitgeberfunktionen wahrgenommen werden herangezogen, so gelange man eindeutig zu dem Schluss, dass Arbeitgeber der der Bw. dienstzugewiesenen Beamten der Bund sei. Dies insofern, als durch den Bund folgende Funktionen wahrgenommen würden: Entscheidung über die Höhe der Bezüge; Träger der Pensionsverpflichtungen; Entscheidung über das Urlaubsausmaß; Beamte blieben auch im Fall des Ablaufes der Dienstzuweisung Beamte des Bundes; Entscheidung über Kündigung oder Entlassung; Ansprechperson für Meinungsverschiedenheiten aus dem Beamtendienstverhältnis.

Der Bw. komme allenfalls ein Risiko dahingehend zu, als ein Aufwandersatz an den Bund auch im Nichtleistungsfall nach § 10 Abs. 4 Bundesmuseen-Gesetz (BMG) idF BGBI. I 115/1998

bzw. BGBI. I 14/2002 zu leisten sei.

Weiters sei festzuhalten, dass die Lohnverrechnung, die Führung des Lohnkontos, die Genehmigung von Dienstreisen, die Abrechnung derselbigen sowie die Ermittlung der Lohnabgaben dem Bund obliege und über das Abgabenkonto des Bundes geführt werde.

Dass der Bund Dienstgeber hinsichtlich der der Bw. dienstzugewiesenen Beamten sei, gehe auch eindeutig aus dem Bundesmuseen-Gesetz hervor, welches auf den gegenständlichen Sachverhalt ab dem 1.1.1999 relevant sei:

Das BMG sehe sowohl in seiner Stammfassung als auch in der geltenden Fassung vor, dass nach § 10 Abs. 1 BMG die Bundesmuseen Arbeitgeber ihres Personals seien. Von dieser generellen Regelung seien jedoch in der Folge die in § 10 Abs. 2 BMG und § 10 Abs. 5 BMG enthaltenen spezifischen Regelungen hinsichtlich der dienstzugewiesenen Beamten und der Vertragsbediensteten abzugrenzen. Eine derartige Differenzierung im Gesetz wäre unverständlich, wenn die Bw. auch Arbeitgeberin der Beamten nach § 10 Abs. 2 BMG werden hätte sollen.

Weiters stelle § 10 Abs. 2 BMG hinsichtlich jener Beamten, bei denen die Dienstgebereigenschaft der Bw. strittig sei explizit fest, dass diese „... zur dauernden Dienstleistung zugewiesen [seien], solange sie nicht zu einer anderen Bundesdienststelle versetzt werden. Der für die Personalangelegenheiten dieser Beamten zuständige Geschäftsführer ist in dieser Funktion an die Weisungen des Bundesministers für Bildung, Wissenschaft und Kultur gebunden“.

§ 10 Abs. 2 BMG regle iS eines Spezialgesetzes wohl eindeutig, dass der Einsatz der betreffenden Beamten ausschließlich durch den Bund bestimmt werde, und der Geschäftsführer der Bw. in Personalangelegenheiten dem Bundesminister weisungsunterworfen sei.

Es ergäbe sich daher eindeutig, dass aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse wie auch der einschlägigen gesetzlichen Regelung im BMG für Zeiträume ab 1.1.1999 die Bw. nicht als Dienstgeberin jener Beamten angesehen werden könne, welche seitens des Bundes der Bw. lediglich dienstzugewiesen seien.

Die Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages in den (nunmehr) angefochtenen Bescheiden sei daher zu Unrecht erfolgt.

Das Finanzamt hat die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Berufungsbehörde zur Entscheidung vorgelegt.

Da die angefochtenen Bescheide nur die Nachforderungsbeträge enthalten und damit nicht dem Anforderungsprofil des § 201 BAO (iVm § 198 BAO) entsprechen, hat die Berufungsbehörde das Finanzamt (für die berufungsgegenständlichen Kalenderjahre) um die Übermittlung der Bemessungsgrundlagen und der gesamten Abgaben ersucht und diese

Beträge in der Folge der Bw. mit ho. Schriftsatz vom 24. Jänner 2012 zur Kenntnis gebracht und ihr gleichzeitig die Möglichkeit eingeräumt, allfällige Einwendungen dagegen bis spätestens 17. Februar 2012 vorzubringen.

In ihrem dazu eingebrachten (umfangreichen) Schriftsatz (eingelangt am 15. Februar 2012) hat die Bw. auch zur strittigen Rechtsfrage Stellung genommen und Folgendes ausgeführt: Abgabepflichtig bei jeder Arbeitskräfteüberlassung sei derjenige, der den Mitarbeiter anstelle und dann vor allem den Lohn festsetze und auszahle, denn dadurch werde die Verpflichtung in concreto realisiert. Der Bw. seien im Fall der zugewiesenen Beamten sämtliche Gestaltungsmöglichkeiten dieser Art (einseitige Maßnahmen wie auch konsensuale Lösungen mit dem betroffenen Arbeitnehmer) verwehrt. Man denke zB nur an Teilzeitregelungen, Beförderungen, Zuerkennung von Zulagen, Optionen in andere Besoldungsschemata bis hin zur qualifizierten (quasi „vertragsändernden“) Verwendungsänderung innerhalb des Museumsbereiches, zur Versetzung in einen anderen Bundesbereich oder zum Gehaltsentzug wegen Nichterscheinens zum Dienst. Von einer Auflösung eines Beamtendienstverhältnisses bei Vorliegen der entsprechenden Tatbestände ganz zu schweigen. Das alles sei dem Dienstgeber Republik Österreich als Überlasser vorbehalten, genau wie bei jeder Arbeitskräfteüberlassung im Bereich der Privatwirtschaft. Verpflichteter eines allfälligen Dienstgeberbeitrages für die zugewiesenen Beamten sei daher wenn, dann die Republik Österreich. An sie müsste sich die Forderung der Finanz richten.

Dass der Bund nie daran gedacht habe, seine Rolle als Arbeitgeber der Beamten nach der Ausgliederung des Unternehmens der Bw. aufzugeben, komme in den (dem Schriftsatz als Beilage angeschlossenen) Gesetzesmaterialien (vgl. insbes. Seite 2 dieser EB zur RV [1202 der Beilagen zu den Sten. Prot. des NR XX.GP]) eindeutig zum Ausdruck.

Es sei aber auch noch ein anderes Prinzip der Ausgliederung klar ersichtlich. Die künftige Subvention der ausgegliederten Bundesmuseen (gemäß § 5 Abs. 4 BMG „Basisabgeltung“ genannt), entspräche genau der Höhe der Budgetaufwendungen im Jahr vor der Ausgliederung (1998) und solle ohne zusätzliche Ausgliederungen (zB Nationalbibliothek) auch nie mehr steigen. Egal welche Leistungen die ausgegliederten Museen künftig erbringen würden – eine Valorisierung der Aufwendungen für die Subventionen ab der Ausgliederung sei nicht vorgesehen. Da sei es nach Auffassung der Bw. doch angebracht, einen allfälligen Auslegungsspielraum so zu gestalten, dass der Gesetzgeber im Zweifel neu entstehende finanzielle Lasten für das ausgegliederte Bundesmuseum (zB den um 4,5% erhöhten Personalaufwand bei den Vertragsbediensteten und neuen Angestellten durch den neuen DB) und den jährlichen Druck, die Valorisierung der Gehälter ausschließlich aus gesteigerten Erlösen zu bedecken, nicht noch größer machen wollte, als sie ohnedies schon seien.

Bei der „Fleißaufgabe“ des Dienstgeberbeitrages für die Beamten in den Jahren 1999-2002 sei

nach Ansicht der Bw. eher anzunehmen, dass die Entrichtung des DB nicht den vom Bundesmuseen-Gesetz verfolgten Zielen entspräche. Es sei vielmehr schlüssig mit § 10 Abs. 2 und 4 BMG in Einklang zu bringen, dass das „Schutzmantelprinzip“ für die verliehenen Beamten (sie gehörten weiterhin zum „Bund“) hier auch steuerrechtlich dem (Beschäftiger) Bundesmuseum zu Gute kommen solle, indem auch im Bereich Dienstgeberbeitrag NUR FÜR DIE BEAMTEN die alten Spielregeln weitergelten.

Tatsächlich seien die Budgets mehr als 10 Jahre lang nicht erhöht worden. Dh. allein durch die Valorisierung der Gehälter müssten im KHM zumindest 25% Steigerung der Personalkosten irgendwie zusätzlich erwirtschaftet/anderswo eingespart werden. Warum sollte bei dieser Lage der Dinge unbedingt angenommen werden, der Gesetzgeber habe mit einer DB-Pflicht – von Anfang an auch für Beamte – diese Schlingen noch enger ziehen wollen, als sie ohnedies schon (gewesen) sei. Für das KHM mit Personalkosten von dzt. insges. ca. 22 Mio € /Jahr würde die Nachforderung von 320 TEUR für die Jahre 1999-2002 dem Ausfall einer jährlichen Gehaltsrunde für die MitarbeiterInnen oder der Streichung einer Ausstellung oder einem Abbau von 5 bis 10 MitarbeiterInnen entsprechen.

Durch die Einführung der Beitragspflicht auch für den Bund habe sich die Sachlage schon vor vielen Jahren geändert. Seit 2008 komme ohnedies keine ausgegliederte Einrichtung mehr darum herum, nicht nur die deutlich über Kollektivvertragsniveau liegenden Gehälter, sondern auch den DB für die Beamten zu refundieren und damit laufend zusätzlich selbst verdienen zu müssen. Ein zusätzlicher „Mühlstein“ von 320 TEUR aus der Pionierzeit der Ausgliederung (das KHM sei das erste ausgegliederte Bundesmuseum gewesen, die meisten anderen Museen seien erst 2002/2003 ausgegliedert worden) wäre daher eine sehr schmerzhafte zusätzliche Erschwernis.

Die Bw. sehe jedenfalls den Auslegungsspielraum gegeben, dass dem Bund die Arbeitgebereigenschaft zukomme und in weiterer Folge § 42 Abs. 1 lit. a FLAG in der im gegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung im Sinne der Ausnahme von der Beitragspflicht angewendet werde. Analog zum Erkenntnis des VwGH vom 4.8.2010, GZ 2007/13/0025 würden die KHM-Beamten zwar für das KHM arbeiten, seien aber der Behörde BMUKK zugehörig (so wie die beamteten Redakteure des Amts der Wiener Zeitung natürlich für die Firma Wiener Zeitung arbeiteten, aber formal einem Amt angehörten). Diese Fallkonstellation habe jedenfalls für den VwGH ausgereicht, um den Ausnahmetatbestand des § 42 FLAG anzuwenden.

Selbst im Falle einer anders gelagerten Rechtsansicht der Berufungsbehörde könne es nicht ganz unbedeutlich sein, dass die Finanzbehörde jahrelang Steuer- und Beitragszahlungen durch den Bund als vermeintlichen Abgabe- und Haftungspflichtigen für den strittigen Personenkreis entgegengenommen habe (auch wenn es nur die Lohnsteuerabfuhr gewesen

sei und keine DB-Beiträge). Dies dann nach 5-jähriger Praxis umzustoßen und das KHM als Abgabe- und Haftungspflichtigen zu behandeln, verstoße nach Meinung der Bw. den Grundsatz von Treu und Glauben gem. § 236 BAO, was ebenfalls einer Nachforderung entgegenstünde und zur Aufhebung des Bescheides führen müsste.

In ihrem (am 15. Februar 2012 eingelangten) Schriftsatz hat die Bw. auch Einwendungen gegen die Höhe der Bemessungsgrundlagen, die das Finanzamt den berufungsgegenständlichen Nachforderungen zu Grunde gelegt hat, erhoben. Am 23. Mai 2012 wurde daher zusammen mit Vertretern des Finanzamtes und mit dem Vertreter der Bw. die Sach- und Rechtslage erörtert (§ 279 Abs. 3 BAO). Im Zuge dieses Erörterungsgespräches hat der Vertreter der Bw. (nur mehr) beantragt, die Bezüge des XY aus der Bemessungsgrundlage für die Nachforderung auszuscheiden, da es sich bei diesem Beamten um einen begünstigten Behinderten iSd § 41 Abs. 4 lit. e FLAG handle. Das (gesamte) bisherige Vorbringen, soweit es die Bemessungsgrundlagen der Höhe nach betrifft, hat der Vertreter der Bw. nicht mehr aufrechterhalten. Das gesamte bisherige Vorbringen, soweit es die Verpflichtung zur Entrichtung von Dienstgeberbeiträgen (für die Beamtenbezüge) dem Grunde nach betrifft, hat der Vertreter der Bw. vollinhaltlich aufrechterhalten.

In weiterer Folge hat der Vertreter der Bw. einen Bescheid des Bundessozialamtes Wien Niederösterreich Burgenland vom 6. Oktober 1998 nachgereicht, aus dem hervorgeht, dass XY (seit dem 13. Juli 1998) dem Kreis der begünstigten Behinderten (§ 2 Abs. 1 BEinstG) angehört.

Über die Berufung wurde erwogen:

Mit dem Bundesmuseen-Gesetz (Bundesgesetz über die Rechtsstellung, Errichtung, Organisation und Erhaltung der Bundesmuseen), BGBl I 115/1998, wurde (ua. auch) die Bw. zur wissenschaftlichen Anstalt öffentlichen Rechts des Bundes, die mit dem Inkrafttreten der Museumsordnung eigene Rechtspersönlichkeit erlangt hat (§ 2 Abs. 1 Bundesmuseen-Gesetz). Die auf Grund des § 6 Abs. 1 Bundesmuseen-Gesetz erlassene Museumsordnung (Verordnung BGBl II 463/1998) ist mit 1. Jänner 1999 in Kraft getreten (§ 17 Museumsordnung). Mit Ablauf des 31. Dezember 2000 ist diese Museumsordnung außer Kraft getreten und mit 1. Jänner 2001 ist die Museumsordnung (Verordnung) BGBl. II 2/2001 in Kraft getreten (§ 23 Abs. 1 und Abs. 2 der Verordnung BGBl. II 2/2001).

Mit Ablauf des 31. Dezember 2001 ist das Bundesmuseen-Gesetz, BGBl I 115/1998, außer Kraft getreten. Mit 1. Jänner 2002 ist das Bundesmuseen-Gesetz 2002, BGBl I 14/2002, in Kraft getreten (§ 22 Abs. 1 Bundesmuseen-Gesetz 2002).

Das gegenständliche Berufungsverfahren umfasst die Kalenderjahre 1999 bis einschließlich 2002.

In den im gegebenen Zusammenhang maßgeblichen Bestimmungen hat das Bundesmuseen-Gesetz 2002, BGBI I 14/2002, gegenüber dem Bundesmuseen-Gesetz, BGBI I 115/1998, keine inhaltliche Änderung erfahren. In den folgenden Ausführungen wird daher (nur) auf das Bundesmuseen-Gesetz, BGBI I 115/1998, (in der Folge: Bundesmuseen-Gesetz) Bezug genommen mit der Maßgabe, dass sie – soweit sie das Kalenderjahr 2002 betreffen – dahingehend zu verstehen sind, dass die jeweiligen Bestimmungen im Bundesmuseen-Gesetz 2002 angesprochen sind.

Gemäß § 10 Abs. 1 Bundesmuseen-Gesetz sind die Anstalten gemäß § 2 Abs. 1 – dazu zählt auch die Bw. – Arbeitgeber ihres Personals.

Gemäß § 10 Abs. 2 Bundesmuseen-Gesetz werden Beamte, die am Tag vor Erlangung der Rechtspersönlichkeit einer Einrichtung gemäß § 1 deren Personalstand angehören, mit Inkrafttreten der Museumsordnung in das Bundesministerium für Unterricht und kulturelle Angelegenheiten – Zentralleitung versetzt und gleichzeitig jener Anstalt, deren Aufgaben sie überwiegend besorgen, zur dauernden Dienstleistung zugewiesen, solange sie nicht zu einer anderen Bundesdienststelle versetzt werden. Der für die Personalangelegenheiten dieser Beamten zuständige Geschäftsführer ist in dieser Funktion an die Weisungen des Bundesministers für Unterricht und kulturelle Angelegenheiten gebunden.

Gemäß § 10 Abs. 4 Bundesmuseen-Gesetz hat für die Bundesbeamten die Anstalt dem Bund den gesamten Aktivitätsaufwand samt Nebenkosten zu ersetzen und einen Beitrag zur Deckung des Pensionsaufwandes zu leisten.

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind ua. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 stehen (§ 41 Abs. 2 FLAG).

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).

Die Bw. hat daher in ihrer Berufung zutreffend ausgeführt, dass für die Beurteilung, ob die Bw. hinsichtlich der in ihrem Unternehmen beschäftigten Bundesbeamten Dienstgeberin im Sinne des § 41 FLAG ist, maßgeblich ist, ob die Bw. hinsichtlich dieser Personen Arbeitgeberin im Sinne des § 47 EStG 1988 ist.

Arbeitgeber im Sinne des Einkommensteuergesetzes ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt (§ 47 Abs. 1 EStG 1988). Das in § 47 Abs. 1 umschriebene Tatbild des „Auszahlens“ 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).

Unstrittig ist, dass die Bw. dem Bund den gesamten Lohnaufwand (Aktivbezüge samt Nebenkosten, Pensionsbeitrag) für die in ihrem Unternehmen beschäftigten Bundesbeamten ersetzt (§ 10 Abs. 4 Bundesmuseen-Gesetz) und damit im Ergebnis den (gesamten) Lohnaufwand getragen hat. Nach Auffassung der Berufungsbehörde ist die Bw. daher – im Sinne der dargestellten Rechtsprechung – schon (allein) aus diesem Grund als Arbeitgeberin im Sinne des § 47 Abs. 1 EStG 1988 anzusehen und damit auch Dienstgeberin im Sinne des FLAG und – wie bereits das Finanzamt in der Bescheidbegründung zutreffend ausgeführt hat – zur Entrichtung von Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen verpflichtet.

An dieser Beurteilung vermag auch der Umstand, dass für die zugewiesenen Bundesbeamten nicht die Bw. sondern der Bund die Lohnverrechnung (Führung der Lohnkonten usw.) durchgeführt hat etwas zu ändern, da – im Sinne der dargestellten Rechtsprechung – (nur) manipulative Tätigkeiten, wie beispielsweise die Lohnverrechnung, für die Frage der Arbeitgebereigenschaft nicht von entscheidungsrelevanter Bedeutung sind. Anmerkung: auch ein Steuerberater, der (auch) die Lohnverrechnung durchführt, wird dadurch nicht zum Arbeitgeber.

Für ihre Rechtsauffassung, dass der Bund Arbeitgeber für die in ihrem Unternehmen beschäftigten Bundesbeamten sei, führt die Bw. auch die Gesetzesystematik der Absätze 1, 2 und 5 des § 10 Bundesmuseen-Gesetzes ins Treffen: die Bw. erblickt im Absatz 1 eine generelle Regelung, von der die Absätze 2 (Beamte) und 5 (Vertragsbedienstete) – als spezifische Regelungen – abzugrenzen seien, da eine derartige Differenzierung – wenn die Bw. auch Arbeitgeberin der Beamten (Absatz 2) werden hätte sollen – unverständlich sei. Die

Bw. teilt damit das „Personal“ auf in ein solches, hinsichtlich dessen der Bw. (unstrittig) Arbeitgeberfunktion zukommt, nämlich die Angestellten (Absatz 1) und in ein solches, für das der Bw. ihrer Meinung nach keine Arbeitgeberfunktion zukommt, nämlich die Bundesbeamten (Absatz 2), aber auch die Vertragsbediensteten (Absatz 5). Dass die Bw. hinsichtlich der Vertragsbediensteten Arbeitgeberin ist, ist jedoch unstrittig. Den Ausführungen der Bw., in denen sie mit der (vermeintlichen) Systematik der Absätze 1, 2 und 5 des Bundesmuseen-Gesetzes versucht, (nur) hinsichtlich der Bundesbeamten ihre Arbeitgebereigenschaft in Abrede zu stellen, kann daher nicht gefolgt werden.

Der Systematik des § 10 Bundesmuseen-Gesetz kann nach Auffassung der Berufungsbehörde nur folgendes Verständnis beigemessen werden: im Absatz 1 wird zum Ausdruck gebracht, dass die jeweilige Anstalt (auch: die Bw.) Arbeitgeber ihres Personals, und zwar – da diese Bestimmung keine Einschränkung enthält – des gesamten Personals, der Angestellten, der Vertragsbediensteten und auch der Bundesbeamten, ist. Die weiteren Absätze regeln dann (nur mehr), in welche Rechtsposition die jeweilige Anstalt (auch: die Bw.) hinsichtlich der jeweiligen Beschäftigungsverhältnisse (Angestellte, Vertragsbedienstete, Bundesbeamte) eintritt bzw. welche Rechte und Pflichten sie bei den einzelnen Beschäftigungsverhältnissen (Angestellte, Vertragsbedienstete, Beamte) zu beachten hat.

Wenn daher § 10 Abs. 1 Bundesmuseen-Gesetz davon spricht, dass die jeweilige Anstalt (auch: die Bw.) „Arbeitgeber ihres Personals“ ist, ohne eine Beschäftigtengruppe (Angestellte, Vertragsbedienstete, Bundesbeamte) davon auszunehmen, so spricht dieser Umstand nach Auffassung der Berufungsbehörde dafür, dass die Bw. (auch) hinsichtlich der Bundesbeamten Arbeitgeberin ist, und nicht – wie die Bw. vermeint – dagegen.

Für ihre Rechtsauffassung, dass die Bw. nicht Arbeitgeberin (im steuerrechtlichen Sinn) hinsichtlich der zugewiesenen Bundesbeamten sei, führt die Bw. auch ins Treffen, dass der für die Personalangelegenheiten dieser Beamten zuständige Geschäftsführer (in dieser Funktion) an die Weisungen des Bundesministers für Unterricht und kulturelle Angelegenheiten gebunden ist (§ 10 Abs. 2 Bundesmuseen-Gesetz). Diese Bestimmung spricht nach Auffassung der Berufungsbehörde nicht gegen sondern für die Arbeitgebereigenschaft der Bw., da darin klar und unmissverständlich zum Ausdruck kommt, dass (nicht der Bund sondern) ein Organ der Bw., nämlich der Geschäftsführer, für die Personalangelegenheiten der Bundesbeamten zuständig ist.

Im Übrigen ist nach Auffassung der Berufungsbehörde ein Zusammenhang zwischen der (allein) strittigen Frage, ob die Bw. hinsichtlich der Bundesbeamten steuerrechtliche Arbeitgeberin ist und der angesprochenen Weisungsgebundenheit ihres Geschäftsführers nicht erkennbar, da der steuerrechtliche Arbeitgeberbegriff nicht daran anknüpft, wem gegenüber ein (leitendes bzw. vertretungsbefugtes) Organ einer Gesellschaft allenfalls (auch)

weisungsgebunden ist. Diesbezügliche Überlegungen, die steuerrechtliche Arbeitgebereigenschaft davon abhängig machen zu wollen, wem gegenüber ein (leitendes bzw. vertretungsbefugtes) Organ einer Gesellschaft allenfalls (auch) weisungsgebunden ist, könnten nämlich - von dem Umstand, dass dafür eine gesetzliche Grundlage fehlt einmal abgesehen - nur zu dem Ergebnis führen, auch die (unstrittige) Arbeitgebereigenschaft (und damit im Ergebnis auch: die eigenständige Rechtssubjektivität) von im Konzern verbundenen Gesellschaften dann, wenn (beispielsweise) die Muttergesellschaft durch entsprechende Vorgaben („Weisungen“) an ein leitendes bzw. vertretungsbefugtes Organ der Tochtergesellschaft einen entscheidenden Einfluss ausübt, in Zweifel ziehen zu wollen. Unstrittig ist, dass für die Personalangelegenheiten der Bundesbeamten der Geschäftsführer der Bw. zuständig ist. Ein Umstand, der nach Auffassung der Berufungsbehörde – ungeachtet dessen Weisungsgebundenheit gegenüber dem Bundesminister für Unterricht und kulturelle Angelegenheiten - für und nicht gegen die Arbeitgebereigenschaft der Bw. spricht.

Zum Einwand der Bw., vom Bund würden diverse Funktionen (Entscheidung über die Höhe der Bezüge usw.) wahrgenommen, ist entgegenzuhalten, dass dafür der Geschäftsführer der Bw. und nicht der Bund zuständig ist (§ 10 Abs. 2 Bundesmuseen-Gesetz), der - von allfälligen Weisungen (im Einzelfall) einmal abgesehen – bei der Ausübung dieser Funktion an das Gehaltsgesetz und an das Beamtendienstrechtsgesetz gebunden ist.

Zusammenfassend ergibt sich nach Auffassung der Berufungsbehörde daher folgendes Bild: Sinn und Zweck des Bundesmuseen-Gesetzes ist die (auf Dauer angelegte) Ausgliederung der Bundesmuseen aus der staatlichen Verwaltung und die Übertragung dieser Aufgabe an einen mit (voller) Rechtsfähigkeit ausgestatteten Rechtsträger. Sämtliche Arbeitnehmer – Angestellte, Vertragsbedienstete und Beamte -, die schon vor der Ausgliederung in den Bundesmuseen beschäftigt waren, sollen diese Tätigkeit auch weiterhin (unverändert) ausüben, wobei ihr nunmehriger Arbeitgeber das jeweilige Bundesmuseum (im gegenständlichen Fall also: die Bw.) ist (§ 10 Abs. 1 Bundesmuseen-Gesetz), welches auch den gesamten Lohnaufwand trägt.

Diese Vorgehensweise entspricht nach Auffassung der Berufungsbehörde einem Betriebsübergang. Auch bei einem Betriebsübergang geht ein Unternehmen bzw. ein Unternehmensbereich samt den in diesem Unternehmen (Bereich) Beschäftigten auf einen anderen Rechtsträger über. Derjenige, auf den das Unternehmen (der Bereich) übergeht, ist („neuer“) Arbeitgeber der in dem übergegangenen Unternehmen (Bereich) Beschäftigten und tritt (als Arbeitgeber) „mit allen Rechten und Pflichten in die im Zeitpunkt des Überganges bestehenden Arbeitsverhältnisse ein“ (§ 3 Abs. 1 AVRAG). Der Bestimmung des § 3 Abs. 1 AVRAG entspricht im gegenständlichen Fall § 10 Bundesmuseen-Gesetz: das aus der Bundesverwaltung ausgegliederte Museum (darunter auch: die Bw.) ist (nunmehr „neue“)

Arbeitgeberin sämtlicher der schon bisher in diesem Bereich Beschäftigten (§ 10 Abs. 1 Bundesmuseen-Gesetz) und setzt die Rechte und Pflichten des Bundes gegenüber sämtlichen, in diesem Bereich bisher Beschäftigten (Angestellten, Vertragsbediensteten, Beamten) fort. Die weiteren Absätze im § 10 Bundesmuseen-Gesetz normieren – wie bereits ausgeführt worden ist – (nur mehr), in welche Rechtsposition die Anstalt (auch: die Bw.) hinsichtlich der jeweiligen Beschäftigungsverhältnisse (Angestellte, Vertragsbedienstete, Bundesbeamte) eintritt bzw. welche Rechte und Pflichten sie bei den einzelnen Beschäftigungsverhältnissen (Angestellte, Vertragsbedienstete, Beamte) zu beachten hat. Dass die Ausgliederung der Museen aus der Bundesverwaltung einem Betriebsübergang entspricht, kommt auch im Urteil des OGH vom 29. November 2001, 8 ObA 130/01b, zum Ausdruck.

Die – im gegenständlichen Fall vorliegende – „besondere dienstrechtliche Stellung“ der Bundesbeamten, sprich: die Beibehaltung ihrer dienstrechtlichen Stellung als Bundesbeamte, ist daher nach Auffassung der Berufungsbehörde (nur) das Verständnis beizumessen, dass diese vom neuen Arbeitgeber (der Bw.) mit „allen Rechten und Pflichten“ übernommen worden sind. Allein aus dem Umstand, dass die Bundesbeamten auch nach der Ausgliederung der Museen aus der Bundesverwaltung weiterhin dem Beamtendienstrecht unterliegen, kann nach Auffassung der Berufungsbehörde nicht (zwingend) der Schluss gezogen werden, dass der Bund (auch) weiterhin Arbeitgeber ist. Wer Dienstgeber bzw. Arbeitgeber im steuerrechtlichen Sinn, ist nämlich nicht danach zu beurteilen, welche arbeitsrechtlichen bzw. dienstrechtlichen Vorschriften auf die Beschäftigten anzuwenden sind, sondern danach, wer die Tatbestandsvoraussetzungen des § 47 EStG 1988 erfüllt.

Der Auffassung der Bw., es liege eine Arbeitskräfteüberlassung vor, vermag sich die Berufungsbehörde ebenfalls nicht anzuschließen. Zum einen (schon) deshalb nicht, da nach Auffassung der Berufungsbehörde die Zuweisung der Bundesbeamten zur (dauernden) Dienstleistung nicht isoliert zu betrachten bzw. zur beurteilen ist. Die Zuweisung der Bundesbeamten zur (dauernden) Dienstleistung ist nämlich (nur) Teil des Gesamtkonzeptes „Ausgliederung der Museen aus der Bundesverwaltung“. Oder anders ausgedrückt: es erfolgte ja nicht nur eine Zuweisung der Bundesbeamten zur (dauernden) Dienstleistung, sondern es wurde der gesamte (Unternehmens)Bereich der Museen aus der Bundesverwaltung ausgegliedert. Dass diese Ausgliederung in ihrer Gesamtheit als Unternehmensübergang zu beurteilen ist, wurde bereits dargelegt. Zum anderen kann nach Auffassung der Berufungsbehörde aus folgendem Grund nicht von einer Arbeitskräfteüberlassung gesprochen werden: von einer Arbeitskräftegestellung könnte nur dann gesprochen werden, wenn diese dauerhaft wäre. Von einer dauerhaften Gestellung ist dann auszugehen, wenn nach der Ausgliederung neu eintretendes Personal von der Körperschaft öffentlichen Rechtes (hier: dem Bund) angestellt und überlassen wird (so auch: Markus Achatz, Steuerrechtliche Aspekte

von Ausgliederungen, RFG 2003/16). Das ist hier jedoch nicht der Fall. Gegen eine Arbeitskräfteüberlassung spricht auch, dass die ausgegliederten Museen dem Bund (nur) den Lohnaufwand (Aktivbezüge samt Nebenkosten, Pensionsbeitrag) zu ersetzen haben (§ 10 Abs. 4 Bundesmuseen-Gesetz), jedoch kein Entgelt für die Überlassung an den Bund entrichten. Das Vorliegen einer Arbeitskräfteüberlassung ist daher zu verneinen.

Zum Einwand der Bw. (in ihrem am 15. Februar 2012 eingelangten Schriftsatz) – kurz zusammengefasst –, dass im Hinblick auf die (nicht valorisierten) Subventionen des Bundes („Basisabgeltung“) ein allfälliger Auslegungsspielraum so zu gestalten sei, dass der Gesetzgeber den auf den Bundesmuseen lastenden finanziellen Druck (durch die Entrichtung eines Dienstgeberbeitrages auch für die zugewiesenen Beamten) nicht noch größer machen wollte und dass daher anzunehmen sei, dass die Entrichtung eines Dienstgeberbeitrages (auch für die zugewiesenen Bundesbeamten) nicht dem vom Bundesmuseen-Gesetz verfolgten Zielen entsprechen würde: dem Gesetzgeber des Bundesmuseen-Gesetzes ist es nach Auffassung der Berufungsbehörde ausschließlich darum gegangen, den „Betrieb“ Bundesmuseen (einschließlich des in diesem Bereich beschäftigten Personals) endgültig vom Bund „wegzubringen“. Wie bereits ausgeführt worden ist, ist die damit in Zusammenhang stehende (dauernde) Dienstzuweisung der Bundesbeamten nicht isoliert zu betrachten und ist der Gesamtvorgang der Ausgliederung als Betriebsübergang anzusehen. Hinsichtlich der davon betroffenen Bundesbeamten kommt diese Ausgliederung in § 10 Abs. 1 und Abs. 2 Bundesmuseen-Gesetz „beschäftigungsmäßig“ und in § 10 Abs. 4 Bundesmuseen-Gesetz „finanziell“ zum Ausdruck. Der von der Bw. in diesem Zusammenhang ins Treffen geführte „Auslegungsspielraum“ spricht daher gegen und nicht – wie die Bw. vermeint – für eine Arbeitgebereigenschaft des Bundes. Darüber hinausgehende Überlegungen, wie beispielsweise die finanziellen Belastungen der Bundesmuseen nach der Ausgliederung, sind nach Auffassung der Berufungsbehörde dem Bundesmuseen-Gesetz nicht zu entnehmen.

Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. August 2010, Zl. 2007/13/0025, ist für das gegenständliche Verfahren ebenfalls nichts zu gewinnen. In diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof lediglich ausgesprochen, dass es sich bei der Staatsdruckerei (seit dem 1. Jänner 1982) um keine vom Bund verwaltete Einrichtung im Sinne des § 42 Abs. 1 lit. a FLAG handelt. Der Verwaltungsgerichtshof ist daher zu dem Ergebnis gelangt, dass bei der Staatsdruckerei die Befreiungsbestimmung des § 42 FLAG nicht anzuwenden sei und nicht – wie die Bw. vermeint – dass sie anzuwenden sei.

Da Gegenstand dieses Verfahrens nicht die Abschreibung von Abgabenschuldigkeiten durch Nachsicht ist (§ 236 BAO), erübrigt es sich darauf einzugehen, ob der von der Bw. in diesem

Zusammenhang ins Treffen geführte Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben vorliegt.

Nach Auffassung der Berufungsbehörde ist das Finanzamt daher zu Recht zu dem Ergebnis gelangt, dass die Bw. Arbeitgeberin (und damit auch: Dienstgeberin im Sinne des FLAG) der zugewiesenen Bundesbeamten ist.

Neuberechnung der Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen:

Gemäß § 41 Abs. 4 lit. e FLAG gehören Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer gewährt werden, die als begünstigte Personen gemäß den Vorschriften des Behinderteneinstellungsgesetzes beschäftigt werden, nicht zur Beitragsgrundlage. Da XY – wie oben ausgeführt worden ist – dem Kreis der begünstigten Behinderten angehört, sind dessen Bezüge aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden. Es handelt sich dabei um folgende Beträge (Anmerkung: lt. der vom Finanzamt im Zuge des Erörterungsgespräches vorgelegten Liste): 1999 € 62.546,60 (ATS 860.660,00), 2000 € 66.092,89 (ATS 909.458,00), 2001 € 66.572,53 (ATS 916.058,00) und 2002 € 67.102,40.

Mit ho. Vorhalt vom 24. Jänner 2012 wurden der Bw. (für die berufungsgegenständlichen Kalenderjahre) die gesamten Bemessungsgrundlagen (BMGL) zur Kenntnis gebracht. Abzüglich der Bezüge des XY ergibt sich daher nunmehr folgende Bemessungsgrundlage (Anmerkung: bei sämtlichen Beträgen handelt es sich um Euro-Beträge):

	BMGL gesamt bisher	abzüglich:	BMGL gesamt neu
1999	6.774.648,00	62.546,60	6.712.101,40
2000	10.535.510,00	66.092,89	10.469.417,11
2001	10.055.888,00	66.572,53	9.989.315,47
2002	9.309.442,00	67.102,40	9.242.339,60

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (4,5% der „BMGL gesamt neu“) wird daher wie folgt neu berechnet (Anmerkung: bei sämtlichen Beträgen handelt es sich um Euro-Beträge; die Beträge „DB bereits gebucht“ wurden der Bw. mit ho. Vorhalt vom 24. Jänner 2012 ebenfalls zur Kenntnis gebracht):

	DB gesamt	DB bereits gebucht	Nachforderung lt. BE
1999	302.044,55	214.760,21	87.284,34
2000	471.123,77	382.214,92	88.908,85
2001	449.519,18	370.590,91	78.928,47
2002	415.905,30	348.269,12	67.635,88

Zu den Säumniszuschlägen:

Nach § 217 BAO sind, wenn eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d BAO), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird, nach Maßgabe der folgenden Absätze Säumniszuschläge zu entrichten. Abs. 2 der genannten Gesetzesbestimmung normiert, dass der erste Säumniszuschlag 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages beträgt. Gemäß § 43 Abs. 1 FLAG 1967 ist der Dienstgeberbeitrag für jeden Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten.

Dass die mit den angefochtenen Bescheiden vorgeschriebenen Dienstgeberbeiträge nicht (rechtzeitig) entrichtet wurden, ist unstrittig. Damit sind – ebenso unstrittig – Säumniszuschläge verwirkt worden. Die Festsetzung von Säumniszuschlägen - dem Grunde nach - ist daher ebenfalls zu Recht erfolgt.

Für die nicht rechtzeitig entrichteten Dienstgeberbeiträge sind daher unter Berücksichtigung der herabgesetzten Dienstgeberbeiträge Säumniszuschläge in folgender Höhe zu entrichten:

	BMGL gesamt	Säumniszuschlag
1999	87.284,34	1.745,68
2000	88.908,85	1.778,18
2001	78.928,47	1.578,56
2002	67.635,88	1.352,72

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 24. August 2012