

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf vertreten durch TPA Steuerberatung GmbH, Praterstraße 62-64, 1020 Wien, über die Beschwerde vom 12. März 2007 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 9.2.2007, betreffend Dienstgeberbeitrag 2000 und 2001 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen wird festgesetzt für das Jahr 2000 mit EUR 1.876.875,29

für das Jahr 2001 mit EUR 1.817.342,36

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang:

Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2001:

Als Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung schrieb das Finanzamt der Beschwerdeführerin mit Haftungs- und Abgabenbescheiden - jeweils vom 9. Februar 2007 - für die Jahre 2000 und 2001 Lohnsteuer zur Haftung und Zahlung vor und setzte den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Form einer Nachzahlung fest.

Gegen diese den Dienstgeberbeitrag betreffenden Bescheide wurde fristgerecht Berufung erhoben. Angefochten wurde die Nachforderung, soweit sie von Bezügen berechnet wurde, die an Beamte bezahlt worden sind. Beantragt wurde weiters, das Verfahren auszusetzen, da beim (damals zuständigen) Unabhängigen Finanzsenat ein gleichgelagertes Verfahren anhängig sei. Die Feststellungen zur Lohnsteuer blieben unangefochten, weshalb der die Lohnsteuer betreffende Teil der Bescheide in Rechtskraft erwuchs.

Mit Schreiben vom 19. Februar 2016 wurde um "amtswegige Fortsetzung des ausgesetzten Verfahrens" ersucht und auf die zwischenzeitlich ergangene Entscheidung des BFG zur GZ RV/5100590/2006 verwiesen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit (nunmehr) Beschwerdeverentscheidung vom 23. Juni 2017 als unbegründet ab. Strittig sei, ob die der Beschwerdeführerin zur Dienstleistung zugewiesenen Beamten mit ihren Bezügen dem Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsgesetz unterliegen würden. Dazu werde auf ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes und ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen. Diese Argumentation spräche nach Ansicht des Finanzamtes für eine Stattgabe der Beschwerde. Nachfolgend werde jedoch auf die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen verwiesen. In dieser würden Argumente vorgebracht, die gegen eine *"Rückzahlung bzw Gutschrift"* des Dienstgeberbeitrages sprechen. Hingewiesen werde darin auch darauf, dass der Verwaltungsgerichtshof lediglich *"Bescheide über eine Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (oder der Kommunalsteuer)"* aufgehoben habe. Auch nach Ausgliederung und gesetzlicher Zuweisung von Bundesbediensteten zur Dienstleistung an den ausgegliederten Rechtsträger bleibe der Bund Arbeitgeber. Der ausgegliederte Rechtsträger (oder der Rechtsnachfolger - wie beispielsweise die Beschwerdeführerin) werde nicht (neuer) Arbeitgeber, sondern würden dies die Personalämter des Bundes bleiben. Der ausgegliederte Rechtsträger habe zwar das Recht, dass eine Festsetzung des Dienstgeberbeitrages unterbleibe, ein Recht auf Rückzahlung bzw Gutschrift einer Abgabe, die der Bund entrichtet hat, bestehe jedoch nicht.

Dagegen wurde rechtzeitig ein Vorlageantrag gestellt. Die Beschwerdeführerin verwies neuerlich auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 14.12.2015, RV /5100590/2006, und die Erkenntnisse VwGH 28.3.2012, 2008/13/0092, sowie vom 29.4.2015, 2012/13/0099. Die Beschwerdeführerin teile die in der Beschwerdeverentscheidung geäußerte Rechtsansicht der Finanzbehörde nicht und wäre diese für das gegenständliche Verfahren zudem auch nicht von Relevanz. Zu entscheiden wäre nämlich nicht über eine Rückzahlung oder Gutschrift, sondern ausschließlich über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages. Dass hinsichtlich der Festsetzung eine eindeutige und klare Rechtsprechung des Höchstgerichtes vorliegt, die dem Beschwerdebegehren entspricht, sei selbst nach der dargelegten Rechtsansicht des BMF unstrittig.

In der Folge wird sodann unter Hinweisen auf einschlägige Fachliteratur festgehalten, dass die Beschwerdeführerin auch für *"Nichtdienstnehmer"* eine Selbstbemessungsabgabe abgeführt habe. Ferner könne der Beschwerdeverentscheidung nicht entnommen werden, welcher Dienstgeberbeitrag vom Bund an die Beschwerdeführerin (oder deren Rechtsvorgänger) überwiesen worden wäre, weshalb völlig unklar sei, auf Grund welchen Sachverhaltes behauptet werde, dass der Dienstgeberbeitrag vom Bund - wenn auch mittelbar - entrichtet worden sei. Nach der Rechtsprechung sei klar, dass die Beschwerdeführerin keine Dienstgeberbeiträge für die ihr zugewiesenen Beamten schuldet, *"sondern die Beitragspflicht weiterhin den Bund als Dienstgeber"* treffe. Die Dienstgeberbeiträge seien niemals (weder unmittelbar noch mittelbar) vom Bund entrichtet worden, sondern von

der Beschwerdeführerin (bzw deren Rechtsvorgänger) aus eigenem Vermögen getragen worden.

Die im Wege der Spaltung entstandene Beschwerdeführerin wäre unbestreitbar die (partielle) Gesamtrechtsnachfolgerin der früheren PAG dazu werde auch auf die Literatur und die dort angeführte Rechtsprechung des VwGH verwiesen.

Die endgültige Belastung der Beschwerdeführerin mit den ungebührlich entrichteten Beträgen wäre zudem unionsrechtswidrig und verstoße gegen Art 6 GRC.

Im Ergebnis müssten im vorliegenden Fall die für beamtete Bedienstete geleisteten Dienstgeberbeiträge "gutgeschrieben" und der Dienstgeberbeitrag mit den angeführten Beträgen festgesetzt werden. Die maßgeblichen Bemessungsgrundlagen für die Dienstgeberbeiträge und die Dienstgeberbeiträge selbst für die Jahre 2000 und 2001 wurden bekannt gegeben.

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor.

2. Sachverhalt:

Mit dem Poststrukturgesetz (PTSG), BGBl 201/1996, wurde zur Besorgung der bisher von der P wahrgenommenen Aufgaben eine Aktiengesellschaft, die die Firma PAG führt, errichtet (§ 1 PTSG). Die PAG ist - mit Ausnahme bestimmter Liegenschaften - Gesamtrechtsnachfolgerin des bisher im Eigentum des Bundes gestandenen Vermögens einschließlich der Forderungen und Verbindlichkeiten der P (§ 10 PTSG).

Die bisher bei der P beschäftigten aktiven Beamten wurden auf die Dauer ihres Dienststandes der PAG oder ihrer Rechtsnachfolgerin oder einem der Unternehmen, die durch Maßnahmen der Umgründung im Rahmen des bestehenden Gesellschaftsrechts aus der PAG hervorgegangen sind und an denen sie oder die ebenfalls gegründete Beteiligungsverwaltungsgesellschaft (§ 11 PTSG) direkt oder indirekt einen Anteil von mehr als 25% hält, zur Dienstleistung zugewiesen (§ 17 Abs. 1 PTSG). Beim Vorstand der PAG wurde ein Personalamt eingerichtet, das die Funktion einer obersten Dienstbehörde für die nach Abs. 1 genannten Beamten wahrnimmt (§ 17 Abs. 2 PTSG). Zur Wahrnehmung der Funktionen einer nachgeordneten Dienstbehörde wurden sechs nachgeordnete (lokale) Personalämter eingerichtet (§ 17 Abs. 3 PTSG).

Dem Bund ist für die unter Abs. 1 genannten aktiven Beamten der Aufwand der Aktivbezüge von der PAG zu ersetzen (§ 17 Abs. 6 PTSG). In Abs. 6a der in Rede stehenden Gesetzesbestimmung wird sodann definiert, was unter Aktivbezügen zu verstehen ist.

Die nunmehrige Beschwerdeführerin entstand sachverhaltsmäßig unbestritten (vgl. die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung vom 23.6.2017) durch (Ab-)Spaltung aus der PAG. Damit ist die Beschwerdeführerin (partielle) Gesamtrechtsnachfolgerin der PAG, was im Verfahren ebenfalls nicht bestritten ist (vgl. bspw auch den Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 1991 bis 1998 und den diesbezüglichen Bericht über die Lohnsteuerprüfung sowie in einem gleich gelagerten Fall VwGH 4.6.2008, 2005/13/0135).

Die im Zusammenhang mit den Lohnabgaben bzw. dem Ersatz derselben stehenden Bestimmungen des PTSG wurden in der Praxis so umgesetzt, dass für die Beschwerdeführerin jeweils für den Zuständigkeitsbereich der lokalen Personalämter seitens der Finanzverwaltung Abgabenkonto geführt wurden, auf welche die Beschwerdeführerin bzw. deren Rechtsvorgänger die Lohnabgaben sowohl für die beamteten als auch für die nichtbeamteten Bediensteten der jeweiligen Zuständigkeitsbereiche einbezahlten.

Bereits alleine aus der Empfängerbenennung der Haftungs- und Abgabenbescheide ergibt sich, dass es sich um ein Abgabenkonto der Beschwerdeführerin handelt.

Strittig ist nun, ob die Beschwerdeführerin die Bezüge und Vergütungen der ihr zur Dienstleistung zugewiesenen Beamten in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einzubeziehen hat und diese daher in den ergangenen Festsetzungsbescheiden berücksichtigt werden dürfen.

3. Rechtslage (in der für die Streitjahre gültigen Fassung):

Nach § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber den Dienstgeberbeitrag zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

Abs. 2 der in Rede stehenden Regelung bestimmt, dass Dienstnehmer Personen sind, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Der Beitrag des Dienstgebers ist nach Abs. 3 leg cit von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 42 Abs. 1 FLAG 1967 ist unter anderem der Bund von der Leistung des Dienstgeberbeitrages befreit.

§ 201 BAO bestimmt, dass wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung der Abgabe zulassen, ein Abgabenbescheid zu erlassen ist bzw. erlassen werden kann, wenn sich ua die Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen. Nach § 202 Abs. 1 BAO gilt § 201 BAO sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Dabei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs1 BAO) geltend zu machen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Im Zusammenhang mit der im vorliegenden Fall entscheidenden Frage, ob für die basierend auf § 17 Abs. 1 PTSG der Beschwerdeführerin zur Dienstleistung zugewiesenen Beamtinnen und Beamten ein Dienstgeberbeitrag abzuführen ist, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits klare und eindeutige Aussagen nicht nur zur Rechtslage nach dem Kommunalsteuergesetz, sondern auch zur Dienstgeberbeitragspflicht nach dem FLAG 1967 getroffen (vgl. VwGH 21.11.2007, 2003/13/0095, VwGH 28.3.2012, 2008/13/0092, VwGH 26.3.2014, Ro 2014/13/0017, und VwGH 29.4.2015, 2012/13/0099).

Zusammengefasst ergibt sich aus den genannten Erkenntnissen, dass im Fall einer gesetzlichen Zuweisung von Bundesbediensteten zur Dienstleistung an ausgegliederte Rechtsträger an der Arbeitgeberstellung des Bundes keine Änderung eintritt. Damit war und ist der Bund Arbeitgeber aller der Beschwerdeführerin und ihrer Rechtsvorgängerin zugewiesenen Beamtinnen und Beamten. **Es bestand somit keinerlei Verpflichtung der Beschwerdeführerin und ihrer Rechtsvorgängerin für diesen Personenkreis den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen abzuführen.**

Es ist nämlich unabhängig davon, dass der Bund in den Beschwerdezeiträumen grundsätzlich von der Leistung des Dienstgeberbeitrages nach § 42 FLAG 1967 befreit war, niemals eine sich aus dem Familienlastenausgleichsgesetz ergebende Verpflichtung eines Nichtarbeitgebers, für Arbeitnehmer eines anderen Arbeitgebers derartige Zahlungen auf ein ausschließlich ihm zuzurechnendes Abgabenkonto zu leisten. Andererseits kann die Abgabenbehörde auch nicht im Rahmen einer Abgabenfestsetzung ein der Beschwerdeführerin bzw. ihrer Rechtsvorgängerin zugeordnetes Abgabenkonto mit (wegen der Arbeitgeberstellung des Bundes ohnehin nicht geschuldeten) Dienstgeberbeiträgen belasten, die sich aus an "fremde" Arbeitnehmer gezahlten Arbeitslöhnen errechnen. Dies auch dann nicht, wenn auf Grund vertraglicher oder gesetzlicher Bestimmungen ein Ersatz der Lohnabgaben zu erfolgen hat, wie dies (zumindest indirekt) bei jeder (echten) Arbeitskräfteüberlassung der Fall ist.

Insofern greift auch die Argumentation der Abgabenbehörde nicht, die sich gegen die Rückzahlung an einen "Nicht-Dienstgeber" ausspricht. Unbestreitbares Faktum ist, dass der Beschwerdeführerin und ihrer Rechtsvorgängerin dem Grunde nach - wenn auch nicht für die Bundesbeamtinnen und Beamten - für ihre eigenen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer Arbeitgeberereignis zukommt. Unbestreitbar ist auch, dass die Beschwerdeführerin und ihre Rechtsvorgängerin auf ein von der Finanzverwaltung ihr (und nicht etwa dem "Bund" als Arbeitgeber) zugeordnetes Abgabenkonto Dienstgeberbeiträge (für Arbeitslöhne von Bundesbediensteten) entrichtet hat. Wenn nun im Zuge einer Lohnsteuerprüfung bei der Beschwerdeführerin eine Festsetzung des Dienstgeberbeitrages erfolgt, hat die Beschwerdeführerin das Anrecht, dass die Festsetzung auf Basis der von ihr (an ihre Dienstnehmerinnen und Dienstnehmer) ausbezahlten DB-pflichtigen Arbeitslöhne erfolgt.

Wenn sich dabei herausstellt, dass die Selbstberechnung - aus welchen Gründen auch immer - unrichtig erfolgt ist, sind diese Fehler zu beheben. Eine Selbstberechnung ist "nicht richtig", wenn sie sich als objektiv rechtswidrig erweist. Eine solche Rechtswidrigkeit

kann etwa auch Folge einer unrichtigen Rechtsauffassung sein (vgl. Ritz, BAO⁵, § 201 Tz 8f). Ebenso unbeachtlich ist dabei, ob die Selbstberechnung überhöht oder zu niedrig erfolgt ist oder ob den Abgabepflichtigen an der Unrichtigkeit ein Verschulden trifft.

Eine abweisende Erledigung kann auch nicht aus den Bestimmungen des PTSG abgeleitet werden. Die in § 17 Abs. 6 PTSG normierte Ersatzpflicht für lohnabhängige Abgaben steht einer den Vorschriften des FLAG 1967 entsprechenden Festsetzung auf einem Abgabenkonto der Beschwerdeführerin bzw. deren Rechtsvorgängerin jedenfalls nicht entgegen. Durch die Bezahlung des Dienstgeberbeitrages hat die Beschwerdeführerin nämlich Abgaben geleistet, die der Bund für seine Dienstnehmerinnen und Dienstnehmer nicht zu entrichten gehabt hätte (§ 42 FLAG 1967). Somit kann auch keine Rede davon sein, dass durch diese Zahlungen ein gesetzlich vorgeschriebener Ersatz (von konkreten Lohnaufwendungen des Bundes) geleistet worden ist. Aber selbst wenn ein derartiger Schluss zulässig wäre, würde dies nichts ändern, da die Zahlungen nicht auf ein Abgabenkonto des Bundes, sondern eben auf ein Abgabenkonto der Beschwerdeführerin bzw. deren Rechtsvorgängerin geleistet wurden und im gegenständlichen Verfahren ausschließlich die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Beschwerdeführerin bzw. deren Rechtsvorgängerin zur Diskussion steht.

Das Bundesfinanzgericht verkennt dabei nicht, dass durch die von Seiten der Finanzverwaltung nicht beanstandete Vorgangsweise, die Lohnabgaben (und damit auch den Dienstgeberbeitrag) für alle für die Beschwerdeführerin bzw. deren Rechtsvorgängerin tätigen Nichtselbständigen auf ein Abgabenkonto abzuführen und dabei auch die Bezüge der Beamtinnen und Beamten als DB-pflichtig zu behandeln (und nicht für Letztere allenfalls ein auf den "Bund" lautendes eigenes Abgabenkonto zu eröffnen), bewirkt wurde, dass die Familienbeihilfen zu Lasten des Familienlastenausgleichsfonds und nicht des Selbstträgers ausbezahlt wurden. Diese offenbare Fehleinschätzung kann jedoch nicht dadurch korrigiert werden, dass eine offensichtlich falsche Festsetzung erfolgt und dadurch am letztlich einzig der Beschwerdeführerin zuzurechnenden Abgabenkonto kein Guthaben an von ihr zu viel einbezahltem Dienstgeberbeitrag ausgewiesen wird. Vielmehr wären allfällige sich aus dem PTSG ergebende Verpflichtungen der Beschwerdeführerin auf andere Art einzufordern bzw. geltend zu machen, was aber nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist.

Die maßgeblichen Bemessungsgrundlagen für die Dienstgeberbeiträge und die Dienstgeberbeiträge lauten wie folgt:

Jahre	Geamtbeitrag	Bem.grundlage gesamt	Beitrag Beamte	Bemgrdlg Beamte
2000	5.838.339,52	129.740.878,22	3.961.464,23	88.032.538,35
2001	5.649.855,53	125.552.347,33	3.832.513,27	85.166.961,58
Summe	11.488195,15	255.293.226,56	7.793.977,50	173.199.499,94

	Beitrag Nicht- Beamte	Bemgrdl Nicht-Beamte
2000	1.876.875,29	41.708.339,87
2001	1.817.342,36	40.385.385,75
Summe	3.694.217,65	82.093.726,62

Der Beschwerde war daher entsprechend den Begehren Folge zu geben und wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das vorliegende Erkenntnis orientiert sich an der oben erwähnten einheitlichen Rechtsprechung (siehe die angeführten Erkenntnisse) des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen war. Daraus folgt, dass eine (ordentliche) Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 21. Dezember 2017