



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 30. September 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk in Wien vom 15. Juli 2004 betreffend Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 2000, 2001, 2002 und 2003 nach der im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec am 15. November 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung wie folgt entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2000 wird mit € 110.156,75 festgesetzt (Bemessungsgrundlage: € 2.447.928,00).

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2001 wird mit € 124.466,82 festgesetzt (Bemessungsgrundlage: € 2.765.929,00).

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2002 wird mit € 134.150,22 festgesetzt (Bemessungsgrundlage: € 2.981.116,00).

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2003 wird mit € 139.161,43 festgesetzt (Bemessungsgrundlage: € 3.092.476,00).

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) handelt es sich um ein (ausgliedertes) Bundesmuseum.

Gegenstand des Berufungsverfahrens ist – als Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung - 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, die Bw. sei Dienstgeberin, in den nunmehr angefochtenen Bescheiden wie folgt begründet (Niederschrift über die Schlussbesprechung [Vordruck L18d]):

Gemäß BGBl. I Nr. 115/1998 (vom 14.8.1998) werden Beamte, die am Tag vor Erlangung der Rechtspersönlichkeit einer Einrichtung gemäß § 1 Bundesmuseen-Gesetz deren Personalstand angehören, mit Inkrafttreten der Museumsordnung in das Bundesministerium für Unterricht und kulturelle Angelegenheiten versetzt und gleichzeitig jener Anstalt, deren Aufgaben sie überwiegend besorgen, zur dauernden Dienstleistung zugewiesen. Die Museen haben den gesamten Aktivitätsaufwand samt Nebenkosten und einen Beitrag zur Deckung des Pensionsaufwandes für die zur dauernden Dienstleistung zugewiesenen Bundesbeamten an den Bund zu ersetzen.

Der Verwaltungsgerichtshof habe in seinen Erkenntnissen vom 28. September 1959, Zl. 1953/56 und vom 19. Dezember 1962, Zl. 1617/60 darauf hingewiesen, dass wenn eine Gebietskörperschaft Dienstnehmer einem Unternehmen zur Dienstleistung zur Verfügung stelle, Arbeitgeber im Sinne des Einkommensteuergesetzes – und auf diese Bestimmung stelle § 41 Abs. 2 FLAG 1967 ab – nur sein könne, wer den Lohnaufwand selbst trage. Ein weiterer entscheidender Punkt für die Qualifizierung der zur Dienstleistung zugewiesenen Beamten als Dienstnehmer des Museums sei jener, dass eine Eingliederung in den Betrieb des Beschäftigers vorliege. Das sei im Wesentlichen – wie vor der Ausgliederung – die Bw.. Dadurch, dass der Beamte die mit seinem Arbeitsplatz in dem zur Dienstleistung zugewiesenen Unternehmen verbundenen Aufgaben wahrnehme (wie auch vor Ausgliederung!), erfülle er seine Dienstpflichten gegenüber dem Beschäftigerunternehmen. Im Zuge der Änderung der Unternehmensstruktur sei durch die Übernahme der Bediensteten des Bundes mit ihrem jeweiligen Dienstrecht die Wahrung der Ansprüche und Rechte dieser Bediensteten gewährleistet worden. Es habe sich somit durch die Ausgliederung des Unternehmens aus der Bundesverwaltung keine Änderung für den einzelnen zugewiesenen Beamten ergeben.

Die Dienstgebereigenschaft der Bw. ergebe sich insbesondere auch aus nachstehend angeführten Merkmalen:

Arbeitsmittel: Die Beistellung der benötigten Arbeitsmaterialien, Arbeitsgeräte, etc. durch die Bw. sei ein Indiz für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zur Bw..

Arbeitsort: Im gegenständlichen Fall seien die der Bw. zur Dienstleistung zugewiesenen Beamten im Rahmen ihrer Dienstleistung an einen bestimmten, durch die Bw. vorgegebenen

Arbeitsort gebunden. Der Verwaltungsgerichtshof habe in seiner Rechtsprechung ausgeführt, dass dieser Umstand jedenfalls Merkmal eines Dienstverhältnisses zum Beschäftigerunternehmen, also der Bw., sei (VwGH vom 21. Dezember 1993, Zl. 90/14/0103).

Arbeitszeit: Für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sei wesentlich, dass der Erwerbstätige, hier also: der zur Dienstleistung zugewiesene Beamte, in den Betrieb des Beschäftigers eingegliedert sei. In diesem Zusammenhang sei auch das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit und die Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden wesentlich (VwGH vom 22. April 1992, Zl. 88/14/0082). Die Verpflichtung zur Einhaltung einer bestimmten Arbeitszeit spreche für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Ebenso seien die Einteilung der Arbeitszeit durch den Arbeitgeber und die Arbeitsbereitschaft des Auftragnehmers Indizien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Diese bestimmte Arbeitszeit und die Vorgabe von Dienstplänen sei im gegenständlichen Fall durch das Beschäftigerunternehmen gegeben, andernfalls könnte der Dienstbetrieb nicht aufrecht erhalten werden.

Auslagenersatz: Im Rahmen ihrer Tätigkeit würden die zur Dienstleistung zugewiesenen Beamten von der Bw. im Zusammenhang mit der jeweiligen Dienstleistung anfallende Auslagen (Fahrtkosten, Arbeitsmittel, etc.) ersetzt erhalten. Dies spräche ebenfalls für das Vorliegen von Dienstverhältnissen zur Bw..

Auftraggeber: der zugewiesene Beamte habe „seine ganze Arbeitskraft“ in den Dienst der Bw. zu stellen.

Darüber hinaus sei in den Durchführungsrichtlinien zum FLAG 1967, vom 27. Mai 2003, eindeutig festgelegt worden, dass Bedienstete des Bundes, die einer ausgegliederten Einrichtung zur Dienstverrichtung zugewiesen seien, Dienstnehmer der Gesellschaft seien, weil nicht die Art des Dienstverhältnisses bzw. der Dienstgeber „Bund“ maßgebend sei, sondern die organisatorische Zuordnung der Bediensteten zu einer selbständigen Einrichtung unter der Aufsicht des Bundes ausschlaggebend sei. Für die der Gesellschaft zur Dienstverrichtung zugewiesenen Bundesbeamten liege die weisungsgebundene Eingliederung in den Betrieb der Gesellschaft vor. Demnach seien die Arbeitslöhne dieser Dienstnehmer der Dienstgeberbeitragspflicht zu unterwerfen.

Abschließend werde auch bemerkt, dass Einkünfte der Dienstnehmer von Gebietskörperschaften nur dann von der Dienstgeberbeitragspflicht befreit seien, wenn sie ausschließlich in der Hoheitsverwaltung, also nur im Hoheitsbereich, tätig seien (bzw. nur mit jenen teilen, die auf die Hoheitsverwaltung entfallen).

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

In § 10 Abs. 2 Bundesmuseumgesetz sei festgelegt, dass Beamte, die am Tag vor Erlangung der Rechtspersönlichkeit einer Einrichtung gemäß § 1 (darunter auch: die Bw.) deren Personalstand angehören, mit in Kraft treten der Museumsordnung in das Bundesministerium

für Bildung, Wissenschaft und Kultur – Zentralleitung versetzt werden und gleichzeitig jener Anstalt, deren Aufgaben sie überwiegend besorgen, zur dauernden Dienstleistung zugewiesen werden.

Der für die personellen Angelegenheiten dieser Beamten zuständige Geschäftsführer sei in dieser Funktion an die Weisungen des Bundesministeriums für Bildung, Wissenschaft und Kultur gebunden (§ 10 Abs. 2 letzter Satz). Da für die Ausübung der Dienstgeberfunktion das unmittelbare Weisungsrecht vorausgesetzt werde, sei festzustellen, dass das Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Kultur die Dienstgeberfunktion ausübe.

In den Erläuterungen zum § 10 Bundesmuseumgesetz werde ausgeführt, dass die dienstbehördliche Zuständigkeit des Bundesministeriums für Bildung, Wissenschaft und Kultur beibehalten werde. Des weiteren werde in diesen Erläuterungen nochmals ausgeführt, dass der Geschäftsführer in Personalangelegenheiten der zugeteilten Beamten den Weisungen des Bundesministeriums für Bildung, Wissenschaft und Kultur unterliege, die Bw. somit keinen Einfluss nehme. Es werde gleichfalls in den Erläuterungen als auch im Bundesmuseumgesetz ausgeführt, dass Beamte innerhalb von 5 Jahren ihren Austritt aus dem Bundesdienst erklären und ein Dienstverhältnis zur Anstalt begründen können.

Die in der Bescheidbegründung angeführten Argumente für die Dienstgeberfunktion der Bw., nämlich die Eingliederung in den Betrieb der Bw., seien deshalb nicht zielführend, da dies eine auf den fachlichen Bereich beschränkte Eingliederung sei. So werde vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 19. Dezember 2002, Zl. 99/15/0191, ausgeführt, dass auch der Umstand, dass die Arbeitnehmer in den Räumen und mit den Geräten des Gestellungsnehmers arbeiten, einem klassischen Arbeitskräftegestellungsvertrag nicht entgegenstehe. Des weiteren werde ausgeführt, dass es einem solchen Gestellungsvertrag entspreche, dass der Gestellungsnehmer (die Bw.) die Aufwendungen für die überlassenen Personen trage, in dem er die vom Gesteller in Rechnung gestellten Beträge bezahle. Somit sei begründet, dass die gegebene fachliche Eingliederung nicht eine Dienstgeberfunktion der Bw. begründe.

Da die persönliche Eingliederung in das Ministerium (Beamtenwahlrecht) und das disziplinarische Weisungsrecht dem Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Kultur zustehe, sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein Arbeitskräftegestellungsvertrag gegeben.

Insbesondere sei das VwGH-Erkenntnis vom 19. Dezember 2002 mit der Ziffer 99/15/0191 heranzuziehen, worin ausgeführt werde, dass bei einer Arbeitnehmergestellung ein Dienstverhältnis nur gegenüber demjenigen, der den Arbeitnehmer zur Verfügung stelle, nicht jedoch zwischen dem Arbeitnehmer und demjenigen, dem die Arbeitsleistung erbracht werde (Hinweis E 27.10.1987, 85/14/0010), bestehe. Ausnahmsweise werde dann der Beschäftiger

als Arbeitgeber anzusehen sein, wenn ihm ein unmittelbares (nicht nur vom Gesteller abgeleitetes) Weisungsrecht gegenüber dem Arbeitnehmer zukomme und der Arbeitnehmer in erster Linie in den Betrieb des Beschäftigers eingegliedert sei.

Betreffend der vom Bund durchgeführten Personalverrechnung sei seitens der Bw. nie ein Auftrag ergangen, diese durchzuführen und weiters habe die Bw. keinen Einfluss auf den Inhalt der Verrechnung nehmen können. Seitens des Bundes seien der Bw. für die monatlichen Verrechnungen keine Detailunterlagen sondern der monatlich zu ersetzende Betrag summarisch, wie bei einer Personalgestellung, mitgeteilt worden. Alle lohnabhängigen Abgaben seien vom Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Kultur auf ein eigenes Steuerkonto abgeführt worden, welches in keinem Zusammenhang mit der Bw. stehe. Dies sei auch der Status quo. Es sei somit festzustellen, dass kein Einfluss über die Art der Abrechnung bestanden habe und daher auch keine Kontrolle seitens der Bw. möglich gewesen sei. Dieser Sachverhalt zeige sich auch daraus, dass der Bw. keine Lohnzetteln und Lohnkonten zur Verfügung gestellt werden. Auch die Höhe der Dienstgeberbeitragsnachzahlung sei dadurch für die Bw. nicht detailgenau nachvollziehbar und kontrollierbar.

Wie oben angeführt, sei im Museumsgesetz eindeutig festgelegt, dass das Weisungsrecht weiter dem Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Kultur zustehe.

Im § 42 Abs. 1 FLAG sei der Bund von der Leistung des Dienstgeberbeitrages befreit.

Ausgenommen seien die vom Bund verwalteten Anstalten. Aufgrund dieses Sachverhaltes sei für jene Mitarbeiter, deren Dienstgeber die Bw. sei, eine Dienstgeberbeitragspflicht zu bejahen und sei diese auch wahrgenommen worden. Da aber, wie oben ausgeführt, die Beamten nicht Dienstnehmer der Anstalt seien und die Bw. mit der Ausgliederung 2000 keine vom Bund verwaltete Anstalt mehr sei, sei für diese eine Beitragspflicht zum Familienausgleichsfonds nicht gegeben.

Im Berufungsschriftsatz hat die Bw. auch die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Da die angefochtenen Bescheide nur die Nachforderung enthalten und damit nicht § 201 BAO entsprechen, wurden der Bw. mit ho. Schriftsatz vom 10. August 2011 (nachweislich übernommen am 12. August 2011) für die berufungsgegenständlichen Kalenderjahre die Bemessungsgrundlagen und die gesamten Abgaben zur Kenntnis gebracht und ihr gleichzeitig die Möglichkeit eingeräumt, (bis zum 23. September 2011) dazu Stellung zu nehmen. In diesem Schriftsatz wurde die Bw. auch ersucht, ihr Berufungsvorbringen, dass die Dienstgeberbeitragsnachzahlung nicht (detailgenau) nachvollziehbar sei, zu konkretisieren. Die Bw. hat dazu nicht Stellung genommen.

Die Ladung zur mündlichen Verhandlung vom 10. Oktober wurde von der Bw. (nachweislich) am 12. Oktober 2011 übernommen. Zu der am 15. November 2011 abgehaltenen Berufungsverhandlung ist die Bw. nicht erschienen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Mit dem Bundesmuseen-Gesetz (Gesetz 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 (BGBl II 505/1999) ist mit 1. Jänner 2000 in Kraft getreten (§ 12 Museumsordnung).

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 2000 bis einschließlich 2003.

In den im gegebenen Zusammenhang maßgeblichen Bestimmungen hat das Bundesmuseen-Gesetz 2002, BGBl I 14/2002, gegenüber dem Bundesmuseen-Gesetz, BGBl I 115/1998, keine inhaltliche Änderung erfahren. In den folgenden Ausführungen wird daher (nur) auf das BGBl I 115/1998 (in der Folge: Bundesmuseen-Gesetz) Bezug genommen mit der Maßgabe, dass sie - soweit sie die Kalenderjahre 2002 und 2003 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).

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis 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.

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).

Für die Beurteilung, ob die Bw. hinsichtlich der in ihrem Unternehmen beschäftigten Bundesbeamten Dienstgeberin im Sinne des § 41 FLAG ist, ist daher maßgeblich, ob die Bw. hinsichtlich dieser Personen Arbeitgeberin im Sinne des § 47 EStG 1988 ist.

Arbeitgeber 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 Personalaufwand 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 – Arbeitgeberin im einkommensteuerrechtlichen Sinn 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 nicht die Bw. sondern der Bund die Personalverrechnung für die zugewiesenen Bundesbeamten durchgeführt hat, etwas zu ändern, da – im Sinne der dargestellten Rechtsprechung – (nur) manipulative Tätigkeiten für die Frage der Arbeitgeberbereitschaft nicht von entscheidungsrelevanter Bedeutung sind.

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). Für die Berufungsbehörde ist 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 Arbeitgeberbereitschaft 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) Arbeitgeberbereitschaft (und damit im Ergebnis auch: die eigenständige Rechtssubjektivität) beispielsweise von Konzerngesellschaften (z.B Tochtergesellschaften), wenn eine andere Konzerngesellschaft (z.B. Muttergesellschaft) durch entsprechende Vorgaben („Weisungen“) einen entscheidenden Einfluss auf sie ausübt, in Zweifel ziehen zu wollen.

Die Weisungsgebundenheit des Geschäftsführers gemäß § 10 Abs. 2 Bundesmuseen-Gesetz steht daher der Beurteilung, dass die Bw. hinsichtlich der bei ihr beschäftigten Bundesbeamten Arbeitgeberin ist, nicht entgegen.

Das Vorliegen einer Arbeitskräftegestellung ist schon deshalb zu verneinen, weil das Arbeitskräfteüberlassungsgesetz (AÜG), BGBl. Nr. 196/1988, ua. auch die Überlassung von Arbeitskräften durch den Bund von seinem Geltungsbereich ausnimmt (so auch: Wolfgang Mazal, Rechtsfragen des Anwendungsbereichs des 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 zieht eine Arbeitskräfteüberlassung (Personalgestellung) zwar im Regelfall, aber nicht zwangsläufig die Arbeitgeberbereitschaft des Überlassers nach sich (so auch: VwGH vom 15. September 1999, Zl. 97/13/0164, mw Judikaturhinweisen). Überdies ist nach Auffassung der Berufungsbehörde

die Zuweisung der Bundesbeamten nicht isoliert zu betrachten, sondern nur im Zusammenhang mit der Ausgliederung des gesamten Unternehmensbereiches.

Zusammenfassend ergibt sich nach Auffassung der Berufungsbehörde daher folgendes Bild: Sinn und Zweck des Bundesmuseen-Gesetzes ist die (auf Dauer ausgelegte) Ausgliederung ua. auch des gegenständlichen Bundesmuseums aus der staatlichen Verwaltung und die Übertragung dieser Aufgabe an einen mit (voller) Rechtsfähigkeit ausgestatteten Rechtsträger (hier: die Bw.). Sämtliche Arbeitnehmer – privatrechtlich Beschäftigte, Vertragsbedienstete und Beamte -, die schon vor der Ausgliederung im gegenständlichen Bundesmuseum beschäftigt waren, sollen diese Tätigkeit 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 übergeht, tritt hinsichtlich der übernommenen Beschäftigten „mit allen Rechten und Pflichten“ (§ 3 Abs. 1 AVRAG) in die Funktion des Arbeitgebers ein. 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 des Bundesmuseums (der Bw.) 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 (ausschließlich) danach zu beurteilen, welche arbeitsrechtlichen bzw. dienstrechtlichen Vorschriften auf die Beschäftigten anzuwenden sind, sondern danach, wer die Tatbestandsvoraussetzungen des § 47 EStG 1988 erfüllt. Dass dies im gegenständlichen Fall die Bw. ist, wurde ausführlich dargelegt.

Wie bereits ausgeführt worden ist, entsprechen die angefochtenen Bescheide nicht dem Anforderungsprofil des § 201 BAO, da sie nur die Nachforderungsbeträge enthalten. Die Berufungsbehörde hat das Finanzamt daher (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 10. August 2011 zur

Kenntnis gebracht. Es handelt sich dabei um die im Spruch dieses Bescheides angeführten Beträge, gegen die die Bw. keine Einwände erhoben hat.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 18. Jänner 2012