

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***V***, den Richter ***Ri*** sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Ulrike Richter und Mag. (FH) Oliver Bruckner in der Beschwerdesache der ***Bf.1*** als RNF der ***A***, der ***B***, der ***C***, sowie der ***D***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***Vertreter***, über die Beschwerden vom 30. April 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 9. Februar 2017 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO und Abweisung eines Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO, Steuernummer ***BF1StNr1***, in nichtöffentlicher Sitzung am 15. Dezember 2020 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 16.11.2015 beantragte die ***X-AG*** zur Richtigstellung des Abgabekontos ***X-AGStNr*** und Gutschrift der in den Zeiträumen 1996 bis 07/2003 und 10/2003 bis 04/2008 ihrer Meinung nach zu Unrecht für ihre vom Bund zugewiesenen Beamten abgeführten Dienstgeberbeiträge die Ausstellung eines Abrechnungsbescheides nach §216 BAO.

Vorsorglich und eventualiter beantragten auch die hier verfahrensgegenständliche Beschwerdeführerin ***Bf.1*** (=Bf.) als RNF der ***A***, der ***B***, der ***C*** und der ***D*** sowie andere Gesellschaften des ***Konzerns***, die jedoch ebenso wie die ***X-AG*** selbst anderen Gerichtsabteilungen zugeteilt wurden, die Erlassung eines Abrechnungsbescheides für die Richtigstellung der genannten Abgaben.

Weiters beantragten auch sämtliche vorgenannten Gesellschaften die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO betreffend Abrechnung und in die Wiedereinsetzungsfrist selbst, sollte die erkennende Abgabenbehörde der Erlassung eines Abrechnungsbescheides die Fünfjahresfrist des § 216 BAO entgegenhalten.

Die ebenfalls beantragten Anträge auf Nichtfestsetzung der Dienstgeberbeiträge 1996 bis 04/2008 gemäß § 201 BAO und Wiedereinsetzung in den vorigen Stand betreffend Nichtfestsetzung sind hier nicht verfahrensgegenständlich und wurden anderen Gerichtabteilungen zugeteilt.

Mit Anträgen auf Abrechnung gemäß § 216 BAO und Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO iVm § 216 BAO vom 16.11.2015 brachte die Beschwerdeführerin ua. Folgendes vor:

„Sachverhalt

Im Zeitraum 1996 bis inklusive April 2008 wurden vom ***Konzern*** Dienstgeberbeiträge für die nach den Bestimmungen des **G*** zugewiesenen Bundesbeamte (nachfolgend ***Konzern***-Beamte) in Gesamthöhe von EUR 199.938.119,04 abgeführt. Dabei erfolgte die Entrichtung der Dienstgeberbeiträge zunächst verteilt auf mehrere Gesellschaften des ***Konzerns*** und ab dem Zeitraum 08/2003 gesammelt über das Abgabenkonto ***X-AGStNr***, lautend auf die ***X-AG*** an das Finanzamt Wien 1/23.

Die Aufteilung der abgeführten DB-Beträge auf die einzelnen Abgabenkonten kann der beiliegend übermittelten Tabelle entnommen werden (Beilage /.I).

Die in der Tabelle dargestellten DB Beträge wurden ab dem Zeitraum 10/2003 jedoch lediglich unter dem Vorbehalt der Rückforderung auf das oben genannte Abgabenkonto überwiesen (siehe das Schreiben an das zuständige Finanzamt vom 14.1.2004; Beilage 1.1). Die Rückforderungsmöglichkeit der im Zeitraum 10/2003 bis 04/2008 vorläufig entrichteten DB-Beträge wurde zusätzlich zum oa Schreiben noch durch ein zwischen der ***X-AG*** und dem BMF abgeschlossenen Stillhalteabkommen (Vereinbarung vom 17.6.2003; siehe Beilage /.3; Verlängerungsvereinbarung vom 3.12.2014; siehe Beilage /.4) abgesichert. In Punkt 7 des Stillhalteabkommens wird ausdrücklich festgehalten, dass die Verjährung bzw jeglicher Fristenlauf betreffend die weiterhin entrichteten „strittigen“ Lohnnebenkosten bis zur endgültigen Klärung durch die Behörden bzw Gerichte ausgeschlossen (bzw ausgesetzt) werden sollte.

Hintergrund dieses Vorbehalts war ein gegen die Festsetzungsbescheide betreffend DB 08/2003 und 09/2003 geführtes Rechtsmittelverfahren, dessen Rechtsausgang abgewartet werden sollte. Gegenstand dieses Verfahrens war die Frage, ob die (ausgegliederten) ***Konzern***gesellschaften als Dienstgeber der ***Konzern***-Beamten anzusehen sind

oder vielmehr der Bund als Dienstgeber iSd Familienlastenausgleichsgesetzes anzusehen ist und die ***Konzerngesellschaften*** daher keine DB-Pflicht trifft.

Mit VwGH-Erkenntnis vom 29.4.2015, 2011/13/0110 wurde die Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen auf Ebene der ***Konzerngesellschaften*** für zugewiesene ***Konzern***-Beamte als rechtswidrig erkannt und in weiterer Folge die erstinstanzlichen Festsetzungsbescheide vom 9.5.2005 betreffend DB 08/2003 und 09/2003 mit den Entscheidungen des BFG vom 13.8.2015 (zugestellt am 18.8.2015), RV/7102809/2015 (betrifft die bei der ***Konzern*** ***E*** tätigen ***Konzern***-Beamten) und BFG 8.10.2015 (zugestellt am 21.10.2015), RV/2100843/2007 (betrifft die bei der vormaligen ***A*** tätigen ***Konzern***-Beamten) ersatzlos aufgehoben.

Als Dienstgeber der ***Konzern***-Beamten ist nach dem oa VwGH-Erkenntnis der Bund anzusehen. Selbst auf Ebene des Bundes hat der VwGH jedoch für die Überlassung der ***Konzern***-Beamten eine DB-Pflicht verneint (keine Ausnahme von der Selbstträgerschaft des Bundes gemäß § 42 Abs 1 lit a FLAG idF vor BGBl I 103/2007), sodass im vorliegenden Fall weder auf Ebene der ***X-Gesellschaften*** noch auf Ebene des Bundes eine DB-Pflicht ausgelöst wurden und die Abfuhr der DB-Beträge in jedem Fall rechtsgrundlos erfolgt ist.

Vor dem Hintergrund der nunmehr geklärten Rechtslage werden seitens der oa Gesellschaften des ***Konzerns*** die nachstehenden Anträge gestellt:

2 Antrag auf Abrechnung gem § 216 BAO

Im Namen und Auftrag der ***X-AG*** wird somit zur Richtigstellung des Abgabekontos ***X-AGStNr*** und Gutschrift der im Zeitraum 10/2003 bis inklusive 04/2008 zu Unrecht abgeführten DB Beträge hinsichtlich der ***Konzern***-Beamten der Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheids gem § 216 BAO gestellt.

Sofern die erkennende Abgabenbehörde entgegen der ausdrücklichen Kontobezeichnung eine abweichende Zuordnung des Abgabekontos ***X-AGStNr*** zu einer anderen Gesellschaft des ***Konzerns*** bzw zum ***P*** vornimmt, so wird hinsichtlich der für die ***Konzern***-Beamten im Zeitraum 10/2003 bis inklusive 04/2008 zu Unrecht abgeführten DB Beträge der Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheids gem § 216 BAO vorsorglich und eventualiter auch im Namen des beim Vorstand der ***Konzern*** Bf1 nach § 17 PTSG eingerichteten ***P*** (idF ***P*** bei der ***X-AG***) gestellt

Weiters wird hinsichtlich der für die ***Konzern***-Beamten im Zeitraum 1996 bis inklusive 07/2003 zu Unrecht abgeführten DB Beträge der Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheids gem § 216 BAO gestellt.

Begründung

Gemäß § 216 BAO steht dem Abgabepflichtigen zur Richtigstellung von Gebarungsakten der Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheids zu. Im gegenständlichen Fall war für alle Beteiligten (sowohl auf Seiten der Finanzverwaltung wie auch für die ***Konzern***-Gruppe) klar, dass eine Abfuhr der gegenständlichen DB-Beträge lediglich vorbehaltlich einer endgültigen Klärung durch eine höchstgerichtliche Entscheidung erfolgt und die Entrichtung der DB-Beträge daher unter der auflösenden Bedingung einer positiven Rechtsmittelerledigung erfolgt ist.

Nachdem nunmehr höchstgerichtlich geklärt, ist dass die Abfuhr der DB Beträge seitens der ***Konzern*** Gruppe zu Unrecht erfolgte, wird nachfolgend der Antrag auf Richtigstellung des Abgabekontos und Gutschrift der zu Unrecht abgeführten DB Beträge gestellt. Vor dem Hintergrund der vorläufigen Rechtsnatur des Entrichtungsaktes handelt es sich im gegenständlichen Fall um eine Gebarungsfrage, die im Wege eines Abrechnungsbescheids nach § 216 BAO zu klären ist.

Gegen die Richtigkeit der Verbuchung der DB-Beträge auf dem Abgabenkonto ***X-AGStNr***, lautend auf die ***X-AG***, wird zudem vorgebracht, dass die bescheidmäßige Vorschreibung der DB Beträge in der Vergangenheit an die ***Konzern*** ***E*** bzw ***A*** erfolgte (vgl zB Bescheid vom 9.5.2005; Beilage /.5), weshalb die Verbuchung der DB Beträge - vor Ergehen der oa VwGH/BFG Entscheidungen - auf dem Abgabenkonto der ***E*** vorzunehmen gewesen wäre. Auch aus diesem Grund ist die Buchung der oa DB-Beträge auf dem Abgabenkonto rückgängig zu machen.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist zur Antragstellung nach § 216 BAO jener Abgabepflichtige berufen, auf dessen Namen das Abgabenkonto lautet (VwGH 28.1.1981, 2259/78).

Im konkreten Fall ist daher die ***X-AG*** zur Antragstellung nach § 216 BAO legitimiert. Vorsorglich einer abweichenden Auffassung der erkennenden Abgabenbehörde über die Zuordnung des gegenständlichen Abgabekontos wird der Festsetzungsantrag jedoch auch für die oa Antragsteller eingebracht.

Aufgrund des im Stillhalteabkommen abgegebenen Verzichts auf die Einwendung des Fristenlaufs ist der Antrag entgegen der Frist des § 216 BAO für sämtliche DB im Zeitraum 1996 bis inklusive April 2008 als rechtzeitig eingebracht anzusehen.

3 Antrag auf Wiedereinsetzung gemäß § 308 BAO iVm § 216 BAO

Sollte die erkennende Abgabenbehörde der Erlassung eines Abrechnungsbescheids die Fünfjahresfrist des § 216 BAO entgegenhalten, wird im Namen und Auftrag der ***X-AG*** eventualiter der Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheids (gern Pkt 2) zugleich mit einem Antrag gemäß § 308 BAO auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand für die Frist nach §

216 BAO (betrifft DB 10/2003 bis inklusive 04/2008) und zusätzlich für die Frist nach § 309 BAO (betrifft DB 10/2003 bis inklusive 12/2004) verbunden.

Sofern der Ablauf der Fünfjahresfrist des § 216 BAO einer anderen Gesellschaft des ***Konzerns*** bzw dem ***P*** bei der ***X-AG*** entgegenhalten wird, so wird der Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheids (gem Pkt 2) zugleich mit einem Antrag gemäß § 308 BAO auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand für die Frist nach § 216 BAO (betrifft DB 10/2003 bis inklusive 04/2008) und zusätzlich für die Frist nach § 309 BAO (betrifft DB 10/2003 bis inklusive 12/2004) verbunden.

Begründung

Gem § 308 Abs. 1 BAO ist gegen die Versäumung einer Frist, durch die der Abgabepflichtige einen Rechtsnachteil erleidet, auf Antrag die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen, wenn die Partei glaubhaft macht, dass sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis behindert war, die Frist einzuhalten. Dabei steht ein schuldhaftes Versäumen dieser Frist der Wiedereinsetzung nicht entgegen, wenn es sich nur um einen minderen Grad des Versehens handelt.

Gern § 308 Abs. 3 BAO ist der Antrag auf Wiedereinsetzung binnen drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses bei der Abgabenbehörde einzubringen, bei der die Frist wahrzunehmen war.

Im gegenständlichen Fall hat es der Antragsteller verabsäumt, Anträge auf Erlassung von Abrechnungsbescheiden gemäß 216 BAO betreffend Dienstgeberbeiträge 10/2003 bis 04/2008 zu stellen. Derartige Anträge hätten innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem der betreffende Verbuchungsakt erfolgt ist, eingebracht werden müssen. Im Zusammenspiel mit der Frist nach § 309 BAO, wonach ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ebenfalls innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf der versäumten Frist gestellt werden muss, sind die Abrechnungszeiträume 01/2005 bis 04/2008 im Wege eines einfachen Wiedereinsetzungsantrags einer Wiedereinsetzung zugänglich:

DB-Zeitraum	Ablauf Frist § 216 BAO	Ablauf Frist § 309 BAO
2003	2008	2013
2004	2009	2014
2005	2010	2015
2006	2011	2016
2007	2012	2017
2008	2013	2018

Nachdem auch die Wiedereinsetzungsfrist des § 309 BAO einer Wiedereinsetzung nach § 308 BAO zugänglich ist (Ritz, BAO4 § 308 Rz 7), wird für die DB 10/2003 bis 12/2004 ergänzend zur

versäumten Frist nach § 216 BAO eine Wiedereinsetzung in die Wiedereinsetzungsfrist nach § 309 BAO beantragt.

Die ***X-AG*** ist aufgrund der Korrespondenz mit dem Finanzamt sowie des Stillhalteabkommens mit dem BMF davon ausgegangen, dass die Vereinbarung Wirksamkeit erlangt und sohin eine Rückforderungsmöglichkeit aufrecht bleibt und Anträge nach § 216 BAO auch nach Klärung der Rechtslage gestellt werden können. Das Stillhalteabkommen wurde zudem schriftlich verlängert, sodass der ***X-AG*** bislang keine Umstände bekannt waren, aus denen diese auf die mangelnde Durchsetzbarkeit der Vereinbarung hätte schließen können. Sollte den Rückforderungsansprüchen der ***X-AG*** nunmehr der Einwand des Fristenablaufs entgegengehalten werden, so stellt der Irrtum über die Bestandsqualität der schriftlich fixierten Zusagen ein unvorhergesehenes Ereignis iSd § 308 BAO dar.

Für die eventualiter gestellten Wiedereinsetzungsanträge der übrigen Gesellschaften der ***Konzern***-Gruppe sowie des ***P*** bei der ***X-AG*** bestand im Hinblick auf die Verbuchung der DB-Beträge auf das Konto der ***X-AG*** und sowie das Stillhalteabkommen kein Grund an der Rückerlangungsmöglichkeit der vorläufig bezahlten DB-Beträge zu zweifeln, sodass aus Sicht der Antragsteller keine Notwendigkeit für die Ergreifung entsprechender Rechtsmaßnahmen bestanden hat.

Den Antragstellern kann im Zusammenhang mit der versäumten Frist nach § 216 BAO bzw § 309 BAO kein Verschuldensvorwurf gemacht werden. Vor dem Hintergrund einer schriftlichen Vereinbarung mit der obersten Behörde innerhalb der Finanzverwaltung (BMF) und der Weisungsgebundenheit der nachgelagerten Abgabenbehörden konnten die Antragsteller zutreffend von einer Umsetzung des schriftlich Fixierten ausgehen. Ein Irrtum über die Rückforderungsmöglichkeit der vorläufig gezahlten DB-Beträge wurde daher von der Finanzverwaltung veranlasst und vermag keinesfalls den Vorwurf des groben Verschuldens zu rechtfertigen.

Gem § 308 Abs. 3 BAO muss der Antrag auf Wiedereinsetzung binnen einer Frist von drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses bei der Behörde, bei der die Frist wahrzunehmen war, eingebracht werden. Nachdem im konkreten Fall der Irrtum über die Bestandsqualität der „offenen“ Rückforderungsmöglichkeiten das Hindernis darstellt und dieser Irrtum frühestens mit negativer Erledigung des Antrags nach § 216 BAO (siehe Pkt 2) manifest wird, ist der Wiedereinsetzungsantrag jedenfalls als rechtzeitig eingebracht anzusehen.

Die versäumte Handlung besteht in der Unterlassung der rechtzeitigen Antragstellung nach § 216 BAO (betrifft DB 10/2003 bis 04/2008) sowie im Unterlassen der rechtzeitigen Stellung des Wiedereinsetzungsantrags nach § 308 BAO (betrifft Wiedersetzung in die Wiedereinsetzungsfrist für DB 10/2003 bis 12/2004). Die versäumten Handlungen werden mit den oa Anträgen nachgeholt.“

Mit Bescheiden vom 09.02.2017 wies die Abgabenbehörde die Anträge der Bf. sowie die hier nicht verfahrensgegenständlichen Anträge der übrigen ***X-Gesellschaften*** auf Erlassung von Abrechnungsbescheiden gemäß § 216 BAO hinsichtlich des für die zur Dienstleistung zugewiesenen Bediensteten im Zeitraum 10/2003 bis 04/2008 und im Zeitraum 1996 bis inklusive 07/2003 abgeführten Dienstgeberbeitrages zum FLAF als verspätet zurück.

Die Anträge auf Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand gemäß § 308 iVm § 216 BAO (inkl. Antrag auf Wiedereinsetzung in die Wiedereinsetzungsfrist für den Zeitraum 10/2003 bis 12/2004) betreffend Erlassung eines Abrechnungsbescheides wurden als unbegründet abgewiesen.

Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

„1. Sachverhalt:

Im Zeitraum 1996 bis inklusive April 2008 seien vom ***Konzern*** Dienstgeberbeiträge für die nach den Bestimmungen des **G*** zugewiesenen Bundesbeamten laut Vorbringen im Antrag vom 16.11.2015 in Gesamthöhe von EUR 199.938.119,04 abgeführt worden. Dabei erfolgte die Entrichtung der Dienstgeberbeiträge an das ho. Finanzamt zunächst verteilt über mehrere Gesellschaften des ***Konzerns*** und ab August 2003 gesammelt über das Abgabenkonto ***X-AGStNr***, lautend auf die ***X-AG*** (vormals lautend auf „***P*** der ***X-AG***“).

Die Aufteilung der abgeführten Dienstgeberbeiträge auf die einzelnen Abgabenkonten hat die Antragstellerin wie folgt bekanntgegeben: [Beilage 1]

Die in der Beilage 1 zum Antrag vom 16.11.2015 dargestellten DB-Beträge wurden lt. Vorbringen ab dem Zeitraum 10/2003 jedoch lediglich unter dem Vorbehalt der Rückforderung auf das oben genannte Abgabenkonto überwiesen (dies ergebe sich aus der Korrespondenz mit dem zuständigen Finanzamt, wobei auf ein Schreiben vom 14.1.2004 verwiesen wird). Die Rückforderungsmöglichkeit der im Zeitraum 10/2003 bis 04/2008 vorläufig entrichteten DB-Beträge wurde zusätzlich zum oa Schreiben noch durch ein zwischen der ***X-AG*** (im Folgenden auch als Antragstellerin bezeichnet) und dem BMF abgeschlossenes Stillhalteabkommen (Vereinbarung vom 17.6.2003; Verlängerungsvereinbarung vom 3.12.2014) abgesichert. Die Antragstellerin führt weiters aus, dass in Punkt 7. des Stillhalteabkommens ausdrücklich festgehalten werde, dass die Verjährung bzw. jeglicher Fristenlauf betreffend die weiterhin entrichteten „strittigen“ Lohnnebenkosten bis zur endgültigen Klärung durch die Behörden bzw. Gerichte ausgeschlossen (bzw. ausgesetzt) werden sollte.

Hintergrund der Entrichtung der Abgaben unter dem Vorbehalt der Rückforderung sei lt. Vorbringen ein gegen die Festsetzungsbescheide betreffend DB 08/2003 und 09/2003 bei der ***E*** geführtes Rechtsmittelverfahren gewesen, dessen Rechtsausgang abgewartet werden sollte. Gegenstand dieses Verfahrens war die Frage, ob die (ausgegliederten) ***Konzerngesellschaften*** als Dienstgeber der zur Dienstleistung zugewiesenen ***Konzern***-Beamten anzusehen seien oder ob vielmehr der Bund als Dienstgeber iSd Familienlastenausgleichsgesetzes anzusehen sei und die ***Konzerngesellschaften*** daher keine DB-Pflicht hinsichtlich der ***Konzern***-Beamten treffe. Dieses bei der ***E*** anhängige Verfahren wurde nach Ergehen des VwGH-Erkenntnisses vom 29.4.2015, 2011/13/0110, (das im Wesentlichen auf das VwGH-Erkenntnis vom 29.4.2015, 2012/13/0099, verweist), mit Erkenntnis des BFG vom 13.8.2015, RV/7102809/2015, abgeschlossen. Ein weiteres Verfahren betreffend DB 08/2003 und 09/2003 war bei der (vormaligen) ***A*** (BFG 8.10.2015, RV/2100843/2007) anhängig. Anträge (zB Anträge gemäß § 201 BAO) auf Rückforderung des entrichteten Dienstgeberbeitrages hat die ***X-AG*** jedoch erst mit Schreiben vom 16.11.2015 (nach der Abhaltung von Besprechungen im ho. Finanzamt) eingebracht.

Zur Neustrukturierung des Personalmanagements hat die ***X-AG*** im Jahr 2000 den gesamten Personalbereich sowie das gesamte Personal durch Abspaltung zur Aufnahme gemäß § 17 Spaltungsgesetz im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die ***E*** (Steuer-Nr.2 ***EStNr***) übertragen (vgl. UFS 15.5.2007, RV/1076-W/05).

2. Anträge gemäß § 216 BAO auf Erlassung von Abrechnungsbescheiden hinsichtlich des für die zur Dienstleistung zugewiesenen Bediensteten im Zeitraum 10/2003 bis 04/2008 sowie im Zeitraum 1996 bis 07/2003 abgeführten Dienstgeberbeitrages zum FLAF:

Im Antrag vom 16.11.2015 wird ausgeführt, dass die Abfuhr des Dienstgeberbeitrages lediglich vorbehaltlich einer endgültigen Klärung durch eine höchstgerichtliche Entscheidung erfolgte.

Die Entrichtung der DB-Beträge sei daher unter der auflösenden Bedingung einer positiven Rechtsmittelerledigung erfolgt.

Ein Verfahren war bei der Antragstellerin für den Zeitraum 10/2003 bis 04/2008 jedoch nicht anhängig. Im *Konzerns* war lt. Vorbringen ein VwGH-Verfahren (Erk. v. 29.4.2015, 2011/13/0110) zur Rechtsfrage, ob für die zur Dienstleistung zugewiesenen Bediensteten der Dienstgeberbeitrag zu entrichten ist, bei der ***E*** (Steuer-Nr. ***) für den Zeitraum 08/2003 und 09/2003 sowie ein BFG-Verfahren (ebenfalls für den Zeitraum 08/2003 und 09/2003) bei der (vormaligen) ***A*** (BFG 8.10.2015, RV/2100843/2007) anhängig.

Gemäß § 216 BAO ist mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebahrung (§ 213) sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, auf Antrag des

Abgabepflichtigen (§ 77) abzusprechen. Ein solcher Antrag ist nur innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem die betreffende Verbuchung erfolgt ist oder erfolgen hätte müssen, zulässig.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 20.7.1999, 99/13/0071) ist der Abrechnungsbescheid seinem Wesen und möglichen Inhalt nach ein Feststellungsbescheid, der Klarheit zu schaffen hat, durch welche Verrechnungsvorgänge und Tilgungstatbestände das Erlöschen einer bestimmten Zahlungsverpflichtung bewirkt wurde. Im Abrechnungsbescheid sind umstrittene abgabenrechtliche Gebärungsakte schlechthin zu klären, nicht jedoch die Rechtmäßigkeit der Abgabenfestsetzung zu prüfen. Auch dient das Abrechnungsbescheidverfahren nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.9.2004, 2003/16/0508) nicht dazu, das Ergebnis rechtskräftiger Abgabenfestsetzungen durch Nachholung von Vorbringen, deren rechtzeitige Geltendmachung versäumt wurde, zu umgehen. Es kann auch die Prüfung und die Darstellung der Ergebnisse verlangt werden, ob die rechnungsmäßige Anlastung der Abgabenfestsetzung (nicht aber die Abgabenfestsetzung selbst) und die entsprechenden Gutschriften bei verminderten Festsetzungen kassenmäßig ihren richtigen Ausdruck gefunden haben (VwGH 31.3.2005, 2002/15/0016).

Ein Verfahren gemäß § 216 BAO dient grundsätzlich dazu, Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Abgabepflichtigen und der Abgabenbehörde bezüglich des Erlöschens von Zahlungsverpflichtungen durch Erfüllung bestimmter Tilgungstatbestände zu klären.

Im konkreten Fall hat die ***X-AG*** für den Antragszeitraum 10/2003 bis 04/2008 den Dienstgeberbeitrag für alle den ausgegliederten Gesellschaften zur Dienstleistung zugewiesenen Beamten jeweils gemeldet und entrichtet. Die Verbuchung des Dienstgeberbeitrages erfolgte für den Zeitraum 10/2003 bis 04/2008 auf die Abgabekontonummer ***X-AGStNr*** lautend auf ***X-AG*** (vormals lautend auf ***P*** der ***X-AG***) entsprechend der Meldung der Selbstbemessungsabgaben durch den Abgabepflichtigen. Für den Zeitraum 1996 bis 07/2003 wurde der Dienstgeberbeitrag jeweils von der ***X-AG*** (die Verbuchung des Dienstgeberbeitrages erfolgte auf dem Abgabenkonto ***X-AGStNr*** ***) als auch von den einzelnen ausgliederten Gesellschaften, denen Bedienstete zur Dienstleistung zugewiesen wurden, gemeldet und abgeführt. Mit einem Abrechnungsbescheid gemäß § 216 BAO kann der Umstand nicht saniert werden, dass die ***X-AG*** sowie die jeweils ausgegliederten Rechtsträger es verabsäumt haben, die entrichteten Dienstgeberbeiträge zurückzufordern und diesbezüglich entsprechende Anträge (zB nach § 201 BAO) zu stellen.

Eine Entrichtung von Abgaben unter der auflösenden Bedingung, dass ein bei einem anderen Steuerpflichtigen anhängiges Verfahren abzuwarten sei, ist in der Bundesabgabenordnung nicht vorgesehen und führt auch nicht zur automatischen (bzw. amtswegigen) Rückerstattung der bereits entrichteten (abgeführten) Selbstbemessungsabgabe.

Zum Hinweis der Antragstellerin, dass die Meldung des Dienstgeberbeitrages auf die Abgabekontonummer ***X-AGStNr***, lautend auf die ***X-AG***, ab 08/2003 nicht erfolgen hätte dürfen, da die Verbuchung des Dienstgeberbeitrages vor Ergehen des VwGH-Erkenntnisses vom 29.4.2015, 2011/13/0110, auf das Abgabenkonto der ***E*** erfolgen hätte müssen, ist festzuhalten, dass der VwGH (vgl. Erkenntnis vom 29.4.2015, 2012/13/0099) mittlerweile eindeutig festgestellt hat, dass steuerlicher Arbeitgeber der den ausgegliederten Gesellschaften zur Dienstleistung zugewiesenen Bediensteten der Bund (bzw. das einzurichtende ***P***) ist und demnach auch nicht die ***E***, auf die ua. die zur Dienstleistung zugewiesenen Bediensteten (bzw. wurde der gesamte Personalbereich der ***X-AG***) mit Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 20.10.2000 (organisatorisch) übertragen wurden. Demnach war auch die ***E*** nicht als steuerlicher Arbeitgeber der zur Dienstleistung zugewiesenen Beamten anzusehen. Im Übrigen lautete die Abgabekontonummer ***X-AGStNr*** - wie bereits erwähnt - vormals auf „***P*** der ***X-AG***“.

Die Anträge auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides für den Zeitraum 10/2003 bis inkl. 04/2008 sowie für den Zeitraum 1996 bis inklusive 07/2003 sind im Oktober 2015 und somit weit außerhalb der in § 216 BAO normierten Fünfjahresfrist gestellt worden. Nach § 110 Abs. 1 BAO können gesetzlich festgesetzte Fristen, wenn nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist, nicht geändert werden. Bei der Frist gemäß § 216 BAO handelt es sich um eine Frist, die nicht geändert werden kann.

Die genannten Anträge sind daher verspätet eingebracht worden.

3. Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO iVm § 216 BAO für den Zeitraum 01/2005 bis 04/2008 sowie Antrag auf Wiedereinsetzung in die Wiedereinsetzungsfrist nach § 309 BAO für den Zeitraum 10/2003 bis 12/2004:

Die Antragstellerin bringt vor, dass vor allem aufgrund eines mit dem BMF abgeschlossenen Stillhalteabkommens die Frist gemäß § 216 BAO für den Zeitraum 1996 bis April 2008 noch nicht verstrichen sei. Für den Fall, dass die Abgabenbehörde dieser Rechtsansicht nicht folge, werde für den Zeitraum 10/2003 bis 04/2008 ein Antrag auf Wiedereinsetzung in die versäumte Frist des § 216 BAO gestellt, wobei für den Zeitraum 10/2003 bis 12/2004 ein Antrag auf Wiedereinsetzung der Wiedereinsetzungsfrist eingebracht wurde und für den Zeitraum 01/2005 bis 04/2008 ein einfacher Wiedereinsetzungsantrag gestellt wurde.

Die Voraussetzungen für die Wiedereinsetzung würden aus Sicht der Antragstellerin ua. deshalb vorliegen, da das Versäumen der Frist nur auf einen minderen Grad des Versehens zurückzuführen sei. Durch das Unterzeichnen eines Stillhalteabkommens, mit dem auf die Einrede der Verjährung verzichtet wurde, habe die Finanzverwaltung den Irrtum verursacht. Der Antrag sei auch innerhalb der Dreimonatsfrist eingebracht, da der Irrtum über die

Bestandsqualität der offenen Rückforderungsmöglichkeiten das Hindernis darstelle und dieser Irrtum frühestens mit negativer Erledigung der Anträge nach § 216 BAO manifest werde.

3.1. Würdigung:

Nach § 110 Abs. 1 BAO können gesetzlich festgesetzte Fristen, wenn nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist, nicht geändert werden. Bei der Frist gemäß § 216 BAO handelt es sich um eine Frist, die nicht geändert werden kann. Das zwischen dem BMF und der ***X-AG*** abgeschlossene Stillhalteabkommen stellt zudem aus ho. Sicht eine zivilrechtliche Maßnahme dar. Darüber hinaus ist das Stillhalteabkommen vom 17.6.2003 zu einem Zeitpunkt abgeschlossen worden, zu welchem insbesondere die Jahre 1996 und 1997 bereits verjährt waren. Im Zivilrecht kann auf den Einwand der Verjährung verzichtet werden. Ein solcher Verzicht (Verzicht auf die Geltung von Verjährungsbestimmungen) ist in der Bundesabgabenordnung generell nicht und somit auch nicht hinsichtlich der Verjährungsbestimmungen betreffend Anträge gemäß § 216 BAO sowie § 201 BAO jedoch nicht vorgesehen.

Gemäß § 308 Abs. 1 BAO ist gegen die Versäumung einer Frist auf Antrag der Partei, die durch die Versäumung einen Rechtsnachteil erleidet, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen, wenn die Partei glaubhaft macht, dass sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, die Frist einzuhalten. Dass der Partei ein Verschulden an der Versäumung zur Last liegt, hindert die Bewilligung der Wiedereinsetzung nicht, wenn es sich nur um einen minderen Grad des Versehens handelt.

Nach der Bestimmung des § 309a BAO hat der Antrag auf Wiedereinsetzung zu enthalten:

Die Bezeichnung der versäumten Frist;

Die Bezeichnung des unvorhergesehenen und unabwendbaren Ereignisses;

Die Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Fristversäumung notwendig sind;

Die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrags notwendig sind.

Ziel der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ist es, Rechtsnachteile zu beseitigen, die einer Partei daraus erwachsen, dass sie eine Frist ohne grobes Verschulden versäumt hat.

Voraussetzungen für die Bewilligung der Wiedereinsetzung sind daher - neben der Versäumung einer Frist und einen hierdurch entstandenen Rechtsnachteil - ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis und kein grobes Verschulden auf Seiten des Wiedereinsetzungswerbers (zB Ritz, BAO § 308, Tz 1f).

3.2. Unvorhergesehenes und unabwendbares Ereignis:

Ein Ereignis ist jedes Geschehen, also nicht nur ein Vorgang in der Außenwelt, sondern auch ein psychischer Vorgang wie Vergessen, Verschreiben, Sich irren usw (Ritz, BAO5, § 308 Tz 8 unter

Verweis auf zB VwGH 22.1.1992, 91/13/0241; 3.8.1994, 94/16/0164; Hengstschläger/Leeb, AVG, § 71 Tz 34 und 35).

Unvorhergesehen ist ein Ereignis, das die Partei nicht einberechnet hat und dessen Eintritt sie auch unter Bedachtnahme auf die ihr persönlich zumutbare Aufmerksamkeit und Vorsicht nicht erwarten konnte (Ritz, BAOS, § 308 Tz 9 unter Verweis auf zB Fasching, Lehrbuch2, Tz 579; VwGH 17.2.1994, 93/16/0020; 25.1.1995, 94/13/0236).

Unabwendbar ist ein Ereignis dann, wenn es die Partei mit den einem Durchschnittsmenschen zur Verfügung stehenden Möglichkeiten und Mitteln nicht verhindern konnte, auch wenn sie dessen Eintritt voraussah (Ritz, BAO5, § 308 Tz 10 unter Verweis auf zB Fasching, Lehrbuch2, Tz 579; VwGH 31.10.1991, 90/16/0148; 25.1.1995, 94/13/0236).

Rechtsunkenntnis oder Rechtsirrtum sind nach der ständigen Judikatur des VwGH keine tauglichen Wiedereinsetzungsgründe (zB VwGH 15.6.1993, 93/14/0011; 18.12.1996, 95/16/0311; 26.2.1997, 97/12/0003; 22.11.1999, 96/17/0415; siehe dazu auch Stoll, BAO, 2984). Soweit eingewandt wird, dass den Rechtsirrtum die Finanzverwaltung verursacht hätte, so wäre ein solcher Rechtsirrtum im konkreten Fall durch eine für den Abgabepflichtigen nicht zuständige Behörde (BMF) verursacht worden.

Aus ho. Sicht kann der ***X-AG*** an der Unkenntnis der Gesetze im konkreten Fall jedoch eine grobe Fahrlässigkeit zur Last gelegt werden, da sie im Vertrauen auf ein zwischen ihr und dem BMF (die für die Antragstellerin als Abgabenbehörde nicht zuständig ist) abgeschlossenes Stillhalteabkommen davon ausgegangen ist, dass damit auch abgabenrechtliche Fristen, wie bspw. die Frist gemäß § 216 BAO nicht ablaufen würden.

Im Übrigen bezieht sich Punkt 7. des Stillhalteabkommens aus ho. Sicht eindeutig auf den zivilrechtlichen Ersatz von der ***X-AG*** entstandenen Kosten für die zur Dienstleistung zugewiesenen Bediensteten, nicht jedoch auf die Verlängerung von abgabenrechtlichen Fristen. Wie sich aus der Präambel des Stillhalteabkommens ergibt, war die ***X-AG*** der Auffassung, dass die Lohnnebenkosten, die für die den *Konzerns* zur Dienstleistung zugewiesenen Bediensteten (allfällig) anfallen, vom Bund zu tragen wären. Demnach ging es im Stillhalteabkommen nicht um die Verlängerung von abgabenrechtlichen Fristen (zB Fristen gemäß § 216 BAO), sondern um die Möglichkeit des Ersatzes von Lohnnebenkosten, die für die zur Dienstleistung zugewiesenen Bediensteten anfielen bzw. anfallen, aufgrund der Privatisierung der ***Konzern*** Austria. Diese Lohnnebenkosten wären aus Sicht der ***X-AG*** vom Bund zu tragen und dieser daher zu erstatten. Damit kann sich das Stillhalteabkommen aus ho. Sicht aber nicht auf die strittige Rechtsfrage bezogen haben, ob für die zur Dienstleistung zugewiesenen Beamten der Dienstgeberbeitrag zu entrichten ist. Denn auch für den Fall, dass die Dienstgeberbeitragspflicht für die zur Dienstleistung zugewiesenen Beamten bestätigt worden wäre, hätte die ***X-AG*** vom Bund einen Ersatz dieser Lohnnebenkosten gefordert. Dies ergibt sich aus ho. Sicht auch daraus, dass die Verlängerung

des Stillhalteabkommens vom 17.6.2003, das ursprünglich bis 31.12.2013 hinsichtlich des Verzichts auf die Einrede der Verjährung befristet war, mit Schreiben vom 3.12.2014 von einem BMF-Bediensteten der Abteilung „Beteiligungen & Liegenschaften“ (BMF - I/5) gezeichnet wurde.

3.3. Grobes Verschulden:

Liegt nur ein milderer Grad des Versehens vor, so schließt dies eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht aus.

Ein milderer Grad des Versehens ist leichter Fahrlässigkeit iSd § 1332 ABGB gleichzusetzen (zB VwGH 23.9.1997, 97/14/0104; 25.11.1997, 97/14/0041; 2.9.2009, 2009/15/0096). Leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht (zB VwGH 22.11.1996, 95/17/0112; VfGH 30.9.1997, B 1222/97, B 1948/97; 24.2.1998, B 2290/96, G 176/96).

Keine leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn jemand auffallend sorglos handelt (zB VwGH 15.6.1993, 93/14/0011). Auffallend sorglos handelt, wer die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht lässt (VwGH 15.5.1997, 96/15/0101; 17.3.2005, 2004/16/0204; 2.9.2009, 2009/15/0096). An rechtskundige Parteienvertreter ist hiebei ein strengerer Maßstab anzulegen als an rechtsunkundige oder bisher noch nie an gerichtlichen Verfahren beteiligte Personen (OGH 29.8.1990, 9 ObA 199/90, RZ 1991, 200; VwGH 21.11.1995, 95/14/0140; OGH 22.5.1997, 10 ObS 116/972, RZ 1998, 68; vgl auch VwGH 8.8.1996, 96/14/0072, 0078, strengerer Maßstab bei Rechtsanwalt als bei rechtsunkundigen Personen).

Ob ein Wiedereinsetzungsgrund vorliegt bzw ob ein grobes Verschulden anzunehmen ist, ist stets nach den Umständen des Einzelfalles unter Berücksichtigung der persönlichen Umstände des Wiedereinsetzungswerbers (bzw seines Vertreters) zu beurteilen (vgl Frauenberger, ÖJZ 1992, 116).

Im konkreten Fall liegt aus ho. Sicht grobes Verschulden der ***X-AG*** an der Versäumnis der Frist gemäß § 216 BAO vor. Die Antragstellerin bringt vor, aufgrund des mit dem BMF abgeschlossenen Stillhalteabkommens davon ausgegangen zu sein, dass die in § 216 BAO vorgesehene Fünfjahresfrist durch das Stillhalteabkommen verlängert worden sei. Dabei hat es die Antragstellerin unterlassen, ihren Steuerberater/Rechtsberater bzw. die bei ihr eingerichtete Rechts- sowie Steuerabteilung zu befragen, welche Maßnahmen zu setzen sind, um die Rückforderung des aus ihrer Sicht zu Unrecht entrichteten Dienstgeberbeitrages zu gewährleisten.

Soweit sich die Antragstellerin darauf beruft, dass ein grobes Verschulden deshalb nicht vorliege, weil die Behörde den Rechtsirrtum verursacht habe, so ist - wie bereits erwähnt - darauf hinzuweisen, dass das BMF, mit dem sie das Stillhalteabkommen abgeschlossen hat, für

die Antragstellerin als Abgabenbehörde nicht zuständig ist und der Rechtsirrtum daher von einer unzuständigen Behörde veranlasst worden wäre.

Die Voraussetzungen für eine Bewilligung der Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand liegen im konkreten Fall aus ho. Sicht nicht vor.“

6. Antragslegitimation der ausgegliederten Rechtsträger (bzw. deren Rechtsnachfolger):

Im Verfahren ist aus ho. Sicht zudem auch die Frage zu klären, ob die nunmehr privatisierten Gesellschaften überhaupt zur Antragstellung auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages gemäß § 201 BAO für die zur Dienstleistung zugewiesenen Beamten und Rückzahlung des sich aus der Festsetzung allfällig ergebenden Guthabens legitimiert sind.

Den VwGH Erkenntnissen vom 29.4.2015, 2012/13/0099 sowie vom 28.3.2012, 2008/13/0092, ist eine eindeutig Aussage hinsichtlich der Dienstgebereigenschaft, der vom Bund an den ausgegliederten Rechtsträger überlassenen Bundesbediensteten, zu entnehmen. Dienstgeber bleibt nach der Judikatur des VwGH der Bund.

Der Bund (genauer: das jeweilige ***P*** als Dienststelle) ist weiterhin Dienstgeber der überlassenen Bundesbediensteten. Die VwGH-Erkenntnisse beinhalten keine (bindende) Aussage hinsichtlich der Rückzahlung des Dienstgeberbeitrages (bzw. einer Gutschrift des Dienstgeberbeitrages) an den ausgegliederten Rechtsträger (bzw. dessen Rechtsnachfolger).

Eine Rückzahlung bzw. Gutschrift des Dienstgeberbeitrages an einen Nicht-Dienstgeber würde der Intention des VwGH widersprechen. Der VwGH hat in seinen Erkenntnissen lediglich Bescheide über eine Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (oder der Kommunalsteuer) „aufgehoben. Eine Rückzahlung an einen Nichtdienstgeber kann daraus nicht abgeleitet werden.

Insbesondere dann nicht, wenn der gegenständliche Dienstgeberbeitrag vom Bund - wenn auch mittelbar - entrichtet worden ist. Eine Rückzahlung bzw. Gutschrift des Dienstgeberbeitrages an eine privatisierte Körperschaft, die diese Abgabe nicht entrichtet und auch wirtschaftlich nicht getragen hat, kann damit nicht verbunden sein. Ein ausgegliederter Rechtsträger, der vormals im 100% Eigentum des Bundes stand, und sodann im Wege eines Börseganges privatisiert worden ist, ist somit nicht legitimiert, eine Rückzahlung bzw. Gutschrift zu erwirken. Ansonsten würde eine ungerechtfertigte Bereicherung eintreten.

Dienstgeber war und ist der Bund (bzw. die jeweilige Dienststelle — das jeweilige ***P***), nur diesem kommt die Legitimation hinsichtlich der Rückzahlung bzw. Gutschrift des Dienstgeberbeitrages zu.

Auch nach Ausgliederung und gesetzlicher Zuweisung von Bundesbediensteten zur Dienstleistung an den ausgegliederten Rechtsträger bleibt der Bund Arbeitgeber. Nicht der ausgegliederte Rechtsträger (oder der Rechtsnachfolger) wird (neuer) Arbeitgeber.

Dienstgeber bleiben die Personalämter des Bundes. Legitimierter Antragsteller eines Rückzahlungsantrages des Dienstgeberbeitrages kann somit nur der Dienstgeber sein, der diese Abgabe vormals an den ausgegliederten Rechtsträger weitergereicht hat. Der ausgegliederte Rechtsträger hat das Recht, dass eine Festsetzung des Dienstgeberbeitrages unterbleibt. Eine Rückzahlung oder Gutschrift einer Abgabe, die der Bund entrichtet hat, an den ausgegliederten Rechtsträger besteht nicht. Die Abspaltung des Rechtsvorgängers führt nicht zu einer Gesamtrechtsnachfolge hinsichtlich dieses Rückforderungsanspruches. Der Rechtsvorgänger hat eine nicht bestehende Abgabeforderung gezahlt, im Zuge der Abspaltung ist eine Gesamtrechtsnachfolge dieser (ungerechtfertigten) Abgabeforderung nicht auf den Rechtsnachfolger mitgegangen, da der Rechtsnachfolger nicht Dienstgeber der Bundesbediensteten ist. Den Rückforderungsanspruch über diese Forderung ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als (höchstpersönlicher) Schadenersatz zu qualifizieren.

Eine Antragslegitimation des Rechtsnachfolgers besteht nicht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 28. März 2012, 2008/13/0092 zum Ausdruck gebracht, dass im Fall einer gesetzlichen Zuweisung von Bundesbediensteten zur Dienstleistung an ausgegliederte Rechtsträger an der Arbeitgeberstellung des Bundes keine Änderung eintritt (wobei die Überlassung der Beamten an den ausgegliederten Rechtsträger für sich noch keinen Betrieb im Sinne des 5 42 Abs. 1 lit. a FLAG idF vor Art. 7 Z 12 FAG 2008, BGBl. I Nr. 103/2007, darstellte, vgl. das Erkenntnis vom 23. Oktober 2013, 2009/13/0160, 2010/13/0090, mwN). Liegen solcherart gesetzlich angeordnete Arbeitskräfteüberlassungen vor, tritt damit keine Änderung in der Dienstgeberstellung des Bundes als Personalüberlasser ein. Dies bestätigt der VwGH auch in seinem Erkenntnis vom 29.4.2015, 2012/13/0099.

In der dagegen erhobenen Beschwerde vom 30.4.2018 führte die Bf. durch ihren Vertreter wie folgt aus:

„Die Beschwerde richtet sich gegen die Zurückweisung der Anträge vom 16.11.2015 auf Erlassung von Abrechnungsbescheiden gem § 216 BAO hinsichtlich des für die zur Dienstleistung zugewiesenen Bediensteten im Zeitraum 10/2003 bis 04/2008 sowie im Zeitraum 1996 bis inklusive 07/2003 abgeführten Dienstgeberbeitrages zum FLAF, ... sowie die Abweisung der Anträge vom 16.11.2015 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem § 308 BAO (inkl Antrag auf Wiedereinsetzung in die Wiedereinsetzungsfrist) betreffend oa Anträge.

Wir stellen daher den Antrag,
die Anträge vom 16.11.2015 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem § 308 BAO zu bewilligen und die Zurückweisung der Anträge vom 16.11.2015 auf Erlassung von Abrechnungsbescheiden gem § 216 BAO ... wegen Nichtrechtzeitigkeit aufzuheben.“

Nach Wiederholung des Sachverhaltes und der Argumente der belangten Behörde führte die Bf. aus:

„2 Rechtliche Begründung

Die in oa Anträgen vom 16.11.2015 vorgebrachten Argumente werden ungeachtet des gegenständlich angefochtenen Bescheides vollinhaltlich aufrechterhalten. Im Einzelnen wird auf die im angefochtenen Bescheid dargelegten Rechtsausführungen der belangten Behörde wie folgt eingegangen:

2.1 Wiedereinsetzungsantrag

Die Beschwerdeführerin ist aufgrund der Korrespondenz der ***X-AG*** mit dem Finanzamt sowie des Stillhalteabkommens mit dem BMF als organisatorisch zuständige Oberbehörde davon ausgegangen, dass bis zur höchstgerichtlichen Klärung der DB-Thematik weder ein abgabenrechtlicher Verjährungseinwand noch eine Verfristung der Antragstellung hinsichtlich der unter Rückforderungsvorbehalt monatlich einbezahlten DB-Beträge erhoben wird. Für die Beschwerdeführerin waren bislang keine Umstände ersichtlich, aus denen auf die mangelnde Durchsetzbarkeit der Vereinbarung geschlossen werden konnte. Sollte den Rückforderungsansprüchen nunmehr der Einwand des Fristenablaufs entgegengehalten werden, so stellt dieser durch Behördenverhalten veranlasste Rechtsirrtum einen Wiedereinsetzungsgrund nach § 308 BAO dar.

Das Argument der belangten Behörde, wonach Rechtsunkenntnis oder Rechtsirrtum nach der ständigen Judikatur des VwGH keine tauglichen Wiedereinsetzungsgründe darstellen ist unzutreffend und berücksichtigt nicht die jüngsten Entwicklungen der VwGH Rechtsprechung. Dies wird durch folgendes Zitat aus VwGH 26.4.2016, Ro 2014/03/0084, belegt: „Nach der neueren Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs kann auch ein Rechtsirrtum einen Wiedereinsetzungsgrund darstellen“.

Der Argumentation der belangten Behörde, wonach die Beschwerdeführerin es unterlassen habe, seinen Steuerberater/Rechtsberater bzw die bei ihm eingerichtete Rechts- sowie Steuerabteilung zu befragen und in diesem Unterlassen kein minderer Grad des Versehens gesehen werde, ist entgegen zu halten, dass ein derartiges Nachfragen im gegenständlichen Fall keinesfalls als eine den minderen Grad des Versehen ausschließende Sorglosigkeit qualifiziert werden kann. Vor dem Hintergrund, dass die DB-Thematik bedingt durch die Größenordnung der Beträge sowie des betroffenen Personenkreises (Beamtendienstverhältnisse) neben der wirtschaftlichen Bedeutung auch eine politische Komponente aufwies, wurden die Gespräche sowohl von Seiten der ***X-AG*** wie auch von Seiten der Finanzverwaltung auf höchster Ebene angesiedelt. Unternehmensintern bestand im Hinblick auf die mit dem BMF akkordierte Vorgehensweise kein Grund an der

Rückerlangungsmöglichkeit der vorläufig bezahlten DB-Beträge zu zweifeln, sodass aus Sicht der Beschwerdeführerin keine Notwendigkeit für die Ergreifung entsprechender Rechtsmaßnahmen bestanden hat. Die Behörde legt nicht dar, weshalb es in einer derartigen Situation zur Erfüllung des konkreten Sorgfaltsmaßstabes überhaupt notwendig gewesen wäre, Steuerberater/Rechtsberater bzw die Rechts- sowie Steuerabteilung zu befragen, wenn ohnehin eine Abklärung mit der Behörde auf höchster Ebene erfolgt ist. Im Unterschied zur belangten Behörde zweifelt die Beschwerdeführerin nicht an der Kompetenz und den juristischen Fähigkeiten des BMF als organisatorische Oberbehörde.

Des Weiteren dürfte die belangte Behörde der Beschwerdeführerin bei Beurteilung des minderen Grad des Versehens den für einen rechtskundigen Parteienvertreter geltenden strengerer Maßstab zu Grunde legen. Dies wird aus folgender Begründung der Behörde abgeleitet: „An rechtskundige Parteienvertreter ist hiebei ein strengerer Maßstab anzulegen als an rechtsunkundige oder bisher noch nie an gerichtlichen Verfahren beteiligte Personen. Dass es sich bei der Beschwerdeführerin um keinen Parteienvertreter handelt, bedarf keiner weiteren Ausführungen und der Umstand, dass mit dem gegenständlichen Fall kein Parteienvertreter beauftragt war, wird auch von der Behörde angeführt. Der Maßstab der objektiv gebotenen pflichtgemäßen Sorgfalt richtet sich dabei aber nicht nach allgemeinen vom konkreten Einzelfall abstrahierenden Kriterien, sondern es ist anhand der individuellen Gegebenheiten des konkreten Einzelfalls zu beurteilen. Folglich darf gegenständlich jedenfalls nicht der strengere Maßstab für rechtskundige Parteienvertreter angelegt werden. Da keine konkreten Anlasspunkte bestanden haben, an der Bestandsqualität der Vereinbarungen mit dem BMF zu zweifeln, kann dem Beschwerdeführer die Nichterkundigung nicht als eine den minderen Grad des Versehens überschreitende Sorgfaltswidrigkeit zum Vorwurf gemacht werden.

Dem Argument, wonach das Stillhalteabkommen nicht zwischen der Beschwerdeführerin und dem BMF abgeschlossen wurde und sich die Beschwerdeführerin daher nicht darauf berufen könne, wird entgegengehalten, dass für die damals handelnden Personen klar war, dass die Vereinbarung für die ***X-AG*** bzw dem zu beurteilenden Sachverhalt gelten soll. Seitens der ***X-AG*** hat man sich auch an die Vereinbarung gehalten und hat im Vertrauen auf die Verhandlungen mit dem BMF sogar bereits gestellte fristgerechte Anträge nach § 299 BAO zurückgezogen (vgl Beilage Schreiben 20.4.2004/. 5). Hätte man bereits damals geahnt, dass sich die Frage der Durchsetzbarkeit der Stillhaltevereinbarung in dieser Form stellen wird, wären entsprechende Vorkehrungen getroffen worden.

Entgegen den Ausführungen der belangten Behörde kann aus dem Stillhalteabkommen vom 17.6.2003 sowie der Verlängerungsvereinbarung vom 3.12.2014 nicht geschlossen werden, dass Abgabensprüche nicht vom Geltungsbereich umfasst sind. Die Textierung des Stillhalteabkommens sowie der Verlängerungsvereinbarung beziehen den Verjährungsverzicht pauschal auf „allfällige Ansprüche und Forderungen der ***X-AG***“. Eine Einschränkung,

dass damit lediglich zivilrechtliche Ansprüche und Forderungen erfasst sind, ist dem Stillhalteabkommen bzw der Verlängerungsvereinbarung nicht zu entnehmen. Im Gegenteil, die federführende Verhandlung und Unterzeichnung durch Vertreter des BMF unterstreicht vielmehr den öffentlich-rechtlichen Charakter der darin geregelten Ansprüche und Forderungen.

2.2 Zurückweisung Antrag Festsetzungsbescheid

Bei richtiger Beurteilung des Wiedereinsetzungssachverhalts (vgl Pkt 2.1) hätte man daher zum Ergebnis kommen müssen, dass ein durch Behördenverhalten veranlasster Rechtsirrtum eine Wiedereinsetzung nach § 308 BAO rechtfertigt und die gegenständlich gestellten Anträge auf Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen nach § 201 BAO daher nicht als verspätet zurückgewiesen werden können.

Im Übrigen ist die belangte Behörde offenbar selbst nicht von der Abweisung der Wiedereinsetzungsanträge überzeugt. Anders lassen sich die vorsorglich unter Punkt 2. des angefochtenen Bescheides vorgebrachten Argumente zur Unzulässigkeit einer auflösend bedingten Entrichtung nicht deuten, zumal für die belangte Behörde aufgrund des formalen Zurückweisungsbescheids überhaupt keine Notwendigkeit bestanden hat, näher auf inhaltliche materiellrechtliche Aspekte der gegenständlichen Anträge einzugehen.

Vor dem Hintergrund, dass der Beschwerdegegenstand durch den Spruch des angefochtenen Bescheids begrenzt wird und dieser auf Zurückweisung lautet, unterbleibt eine detaillierte Auseinandersetzung mit dem Behördenvorbringen zu § 216 BAO und § 201 BAO vorbehaltlich des weiteren Verfahrensganges.

2.3 Zurückweisung Antrag Abrechnungsbescheid

Dem Argument, wonach die Beschwerdeführerin für die Antragszeiträume 10/2003 bis 04/2008 keinen Dienstgeberbeitrag gemeldet und auf ihr Abgabenkonto abgeführt habe, wird entgegengehalten, dass auch die dem erfolgreich von der Beschwerdeführerin geführten VwGH Verfahren zugrunde liegenden DB Beträge 08/2003 und 09/2003 nicht auf ihr eigenes Abgabenkonto, sondern auf jenes der ***X-AG*** (StNr ***X-AGStNr***) entrichtet wurden und dieser Umstand vom VwGH offenbar als nicht rechtserheblich angesehen wurde.

Für die Rechtzeitigkeit der Antragstellung hinsichtlich Erlassung eines Abrechnungsbescheids nach § 201 BAO für den Zeitraum 1996 bis 07/2003 wird auf die Ausführungen zu Pkt 2.1 verwiesen.

2.4 Zusammenfassung

Bei richtiger Beurteilung hätte man daher zum Ergebnis kommen müssen, dass ein durch Behördenverhalten veranlasster Rechtsirrtum eine Wiedereinsetzung nach § 308 BAO

rechtfertigt und die gegenständlich gestellten Anträge auf Erlassung eines Abrechnungsbescheids nach § 216 BAO bzw auf Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen nach § 201 BAO daher nicht als unzulässig bzw verspätet zurückgewiesen werden können.

B Weitere Anträge

Weiters stellen wir an das Finanzamt die Anträge

- 1 auf Entscheidung durch den gesamten Senat gem § 272 Abs. 2 Z 1 BAO sowie
- 2 auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO sowie
- 3 auf Ausschluss der Öffentlichkeit von der mündlichen Verhandlung gemäß § 275 Abs. 3 Z 1 BAO.“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 11.12.2018 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde vom 30.04.2018 gegen den Bescheid vom 9.2.2017 betreffend die Zurückweisung von Anträgen auf Abrechnung gemäß § 216 BAO als auch die Abweisung von Anträgen auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand als unbegründet ab.

Zur Begründung wurde wie folgt ausgeführt:

„A) Sachverhalt

1) Allgemeines (laut Vorbringen der Beschwerdeführerin)

Laut Antrag vom 16.11.2015 seien vom ***Konzern*** im Zeitraum 1996 bis inklusive April 2008 für nach den Bestimmungen des **G** dienstzugewiesene Beamte Dienstgeberbeiträge in Gesamthöhe von EUR 199.938.119,04 abgeführt worden. Dabei sei die Entrichtung der Dienstgeberbeiträge zunächst verteilt über mehrere Gesellschaften des ***Konzerns*** und ab August 2003 gesammelt über das Abgabenkonto ***X-AGStNr***, lautend auf die ***X-AG*** (vormals lautend auf „***P*** der ***X-AG***“) erfolgt.

Die Aufteilung der abgeführten Dienstgeberbeiträge auf die einzelnen Abgabenkonten sei einer mit "Beilage 1" bezeichneten Tabelle zu entnehmen. Diese enthielt eine Reihe von Beträgen, aufgegliedert nach Jahren (1996 bis 5/2008) und 8 verschiedenen Steuernummern. Eine monatsweise Darstellung fehlte jedoch genauso wie die notwendige Differenzierung zwischen den für die dienstzugewiesenen Beamten geleisteten Zahlungen an Dienstgeberbeiträgen und den DB-Beträgen für die übrigen Bediensteten (darauf wurde bereits im Bescheid vom 9.2.2017, Seite 11 [Punkt 4] ausdrücklich hingewiesen).

Nach dem Vorbringen der nunmehrigen Beschwerdeführerin seien diese DB-Beträge ab dem Zeitraum 10/2003 lediglich unter dem Vorbehalt der Rückforderung geleistet worden.

Die Rückforderungsmöglichkeit der im Zeitraum 10/2003 bis 04/2008 vorläufig entrichteten DB-Beträge sei unter anderem durch ein zwischen der ***X-AG*** und dem BMF abgeschlossenes Stillhalteabkommen (Vereinbarung vom 17.6.2003, Verlängerungsvereinbarung vom 3.12.2014) abgesichert worden.

Die ***Bf.1*** (im Folgenden auch als Antragstellerin bezeichnet) führte des weiteren aus, dass in Punkt 7 des zwischen der ***X-AG*** und dem BMF abgeschlossenen Stillhalteabkommens vom 17.6.2003 ausdrücklich festgehalten werde, dass "die Verjährung bzw. jeglicher Fristenlauf betreffend die weiterhin entrichteten 'strittigen' Lohnnebenkosten bis zur endgültigen Klärung durch die Behörden bzw. Gerichte ausgeschlossen (bzw. ausgesetzt) werden sollte".

Hintergrund dieses Vorbehaltes sei ein gegen die Festsetzungsbescheide betreffend DB 08/2003 und 09/2003 bei der ***E*** geführtes Rechtsmittelverfahren gewesen, dessen Rechtsausgang abgewartet werden sollte.

Gegenstand dieses Verfahrens sei die Frage gewesen, ob die ausgegliederten ***Konzerngesellschaften*** nun als Dienstgeber der zur Dienstleistung zugewiesenen ***Konzern***-Beamten anzusehen seien oder ob diese Stellung weiterhin dem Bund zukomme.

Dieses bei der ***E*** anhängige Verfahren sei mit Ergehen des VwGH-Erkenntnisses vom 29.4.2015, 2011/13/0110 (das zur Gänze auf das VwGH-Erkenntnis vom 29.4.2015, 2012/13/0099 verweist), und in weiterer Folge mit Erkenntnis des BFG vom 13.8.2015, RV/7102809/2015, abgeschlossen worden. Demnach sei der Bund weiterhin als Dienstgeber der nunmehrigen ***Konzern***-Bediensteten anzusehen; die ***Konzern***-Firmen treffe hinsichtlich der per Gesetz zugewiesenen Beamten keine DB-Pflicht.

2.) Antrag auf Abrechnung gemäß § 216 BAO

Unter Punkt 2 der Eingabe vom 16.11.2015 wurde ein Antrag gemäß § 216 BAO gestellt, der die Zeiträume 1996 bis 7/2003 sowie 10/2003 bis 4/2008 umfassen sollte, ansonsten jedoch keinen konkreten Inhalt enthielt. Es fehlten jegliche Angaben darüber, welche Buchungen richtig zu stellen wären, noch wie diese Berichtigungen (im Einzelnen) aussehen sollten.

Aus der Begründung war lediglich ersichtlich, dass die "Abfuhr der gegenständlichen DB-Beträge lediglich vorbehaltlich einer endgültigen Klärung durch eine höchstgerichtliche Entscheidung erfolgt und die Entrichtung der DB-Beträge daher unter der auflösenden Bedingung einer positiven Rechtsmittelerledigung erfolgt" sei. Nach höchstgerichtlicher Klärung werde nun ein Antrag auf Richtigstellung des Abgabekontos und Gutschrift der zu Unrecht abgeführten DB-Beträge gestellt. Dies sei eine Gebarungsfrage, welche im Wege eines Abrechnungsbescheides zu klären sei.

Die Abgabenbehörde konnte dieser Argumentation nicht folgen. Sie sprach der Antragstellerin die Berechtigung zur Einbringung von Anträgen dieser Art ab und verwies darüber hinaus auf die verspätete Einbringung. Der Antrag wurde als unzulässig zurückgewiesen.

3.) Antrag auf Festsetzung gemäß § 201 BAO ...

4.) Anträge gemäß § 308 BAO auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

Hinsichtlich der Fristen

a) zur Stellung von Abrechnungsbescheiden laut Punkt 2 einschließlich der versäumten Fristen zur Stellung der entsprechenden Wiedereinsetzungsanträge, sowie b).... waren Anträge auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO gestellt worden.

Es handele sich dabei um Eventualanträge für den Fall, dass die Abgabenbehörde die Anträge gemäß § 216 BAO als verspätet eingereicht ansehen sollte.

Begründet wurden diese Wiedereinsetzungsanträge damit, dass es sich beim DB um eine Selbstbemessungsabgabe handle, die bei unrechtmäßiger Bemessung mit einem Festsetzungsantrag gemäß § 201 BAO korrigiert werden könne. Für die Antragstellerin habe bislang kein Grund bestanden, an der "Rückerlangungsmöglichkeit" der vorläufig bezahlten DB-Beträge zu zweifeln, sodass aus ihrer Sicht keine Notwendigkeit für die Ergreifung entsprechender Rechtsmaßnahmen bestanden habe. Sollte den Rückforderungsansprüchen der Antragstellerin nunmehr der Einwand des Fristenablaufs entgegengehalten werden, so stelle der Irrtum über die Bestandsqualität der schriftlich fixierten Zusagen ein unvorhergesehenes Ereignis iSd § 308 BAO dar.

Die Abgabenbehörde wies sämtliche Wiedereinsetzungsanträge als unbegründet ab.

Im Wesentlichen wurde die Abweisung mit dem Argument begründet, dass die Antragstellerin nicht die Vertragspartnerin des Stillhalteabkommens gewesen sei, das ja zwischen dem BMF und der ***X-AG*** abgeschlossen worden sei. Insbesondere wurde jedoch darauf hingewiesen, dass das Stillhalteabkommen eine rein zivilrechtliche Maßnahme darstelle. Im Zivilrecht könne auf den Einwand der Verjährung verzichtet werden. Ein solcher Verzicht (Verzicht auf die Anwendbarkeit von Verjährungsbestimmungen) sei in der Bundesabgabenordnung generell nicht und somit auch nicht hinsichtlich der Verjährungsbestimmungen betreffend Anträge gemäß § 216 BAO sowie § 201 BAO vorgesehen.

Soweit sich die die Antragstellerin auf einen Irrtum als unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis berufe, "so wäre ein solcher Rechtsirrtum im konkreten Fall durch eine für den Abgabepflichtigen nicht zuständige Behörde (BMF) verursacht worden".

Schlussendlich liege grobes Verschulden der Antragstellerin vor, da sie den Inhalt des Stillhalteabkommens auf die der BAO zugehörenden Regeln ausgedehnt habe, ohne beizeiten ihren Steuerberater/Rechtsberater oder die bei ihr eingerichtete Rechts- oder Steuerabteilung nach geeigneten Maßnahmen zur Rückforderung ihrer Zahlungen an Dienstgeberbeiträgen zu befragen. Schließlich wurden noch die unzureichenden Angaben zur Konkretisierung der einzelnen Festsetzungsbeträge gerügt. Dabei wies die Behörde ausdrücklich auf den Umstand hin, dass bei der Antragstellerin noch andere Arbeitnehmer beschäftigt seien, deren Löhne und Gehälter durchaus der DB-Pflicht unterlägen. Dieser Annahme wurde auch in der verfahrensgegenständlichen Beschwerde nicht widersprochen.

Auch gegen die Abweisung sämtlicher Anträge auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wurde das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben.

In der Begründung wurde zusätzlich zu den bereits in den Anträgen enthaltenen Argumenten auf die "jüngsten Entwicklungen der VwGH Rechtsprechung" verwiesen, wonach auch Rechtsirrtümer Wiedereinsetzungsgründe darstellen können. Außer der Nennung einer Geschäftszahl (die Angelegenheit betraf eine allgemeine Regelung, bis zu welchem Zeitpunkt ein Antrag einzubringen sei) kam es zu keinen diesbezüglichen Ausführungen. Bestritten wurde insbesondere der Ausschluss eines minderen Grades des Versehens.

B) Überlegungen zu den einzelnen Anträgen

1.) Mängel der Abrechnungsanträge

Anträge jeglicher Art haben ein konkretes Anbringen zu enthalten, da man ihnen ansonsten nicht entsprechen könnte. Dies trifft sowohl auf die vorliegenden Anträge auf Festsetzung, als auch auf die Erlassung von Abrechnungsbescheiden zu.

Dazu kommt, dass das Wesen von Anträgen auf Abrechnung gemäß § 216 BAO nicht in der Durchsetzung von Zahlungsansprüchen liegt. In ihm ist auch nicht die Rechtmäßigkeit der Abgabefestsetzung zu prüfen (auch nicht wenn es sich dabei um Selbstbemessungsabgaben handelt). Er dient insbesondere nicht dazu, das Ergebnis rechtskräftiger Abgabefestsetzungen zu umgehen (vgl. Ritz, BAO6, § 216 Tz.4). Es geht darin einzig und allein darum, die Übereinstimmung des Inhalts von Bescheiden, Meldungen von Selbstbemessungsabgaben, tatsächlich erfolgten Zahlungsvorgängen etc. mit der entsprechenden Darstellung auf dem Abgabenkonto sicherzustellen bzw. herbeizuführen.

Im gegebenen Fall könnte der Abrechnungsantrag eventuell so gedeutet werden, dass die tatsächlich geleisteten Zahlungen nicht korrekt verbucht worden wären. Dies war jedoch von vornherein nicht behauptet worden. Möglicherweise hat die Antragstellerin die Anwendung der Rechtsbehelfe gemäß § 216 BAO mit denen des § 201 BAO verwechselt. Jedenfalls hätte ein geeigneter Antrag gemäß § 216 es erfordert, jede einzelne Buchung gesondert anzusprechen, die vermutete Unrichtigkeit im Detail zu bezeichnen und den jeweils richtigen

Wert bekannt zu geben (beispielsweise, dass andere Beträge verbucht worden seien, als tatsächlich einbezahlt).

Schon aus diesem Grund war den Anträgen gemäß § 216 BAO jeglicher Erfolg zu versagen (abgesehen davon, dass für die offensichtlich angestrebten Gutschriften Festsetzungen gemäß § 201 völlig ausreichend gewesen wären).

Im Übrigen hätten diese Anträge gemäß § 216 BAO spätestens bis zum jeweiligen Jahresende der Jahre 2001 (für 1996) bis 2013 (für 2008) gestellt werden müssen.

Des Weiteren wäre festzuhalten, dass dem Gesetzeswortlaut nach eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nur möglich ist, wenn der Rechtsunterworfenen durch eine Fristversäumnis einen Rechtsnachteil erleidet. Dergleichen wurde nicht einmal (jedenfalls nicht konkretisiert) behauptet: Es fehlen nämlich jegliche Äußerungen über allfällige Abweichungen zwischen tatsächlich geleisteten Beträgen gegenüber den entsprechenden Buchungen auf dem Abgabenkonto.

Schon aus diesen Gründen hätte der Antrag auf Abrechnungsbescheid als unbegründet abgewiesen werden müssen. Nachdem jedoch bereits die Prüfung auf formaler Ebene eine verspätete Antragstellung zeigt, war eine Zurückweisung zu verfügen und die dagegen erhobene Beschwerde somit abzuweisen.

2) ...

3) Allgemeine Überlegungen zur Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

Nach Rechtsansicht des Finanzamtes ermöglicht das Rechtsinstitut der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand die nachträgliche Beseitigung von Rechtsnachteilen, die ihre Ursache in der Verabsäumung von Fristen haben. Nur unter bestimmten - vom Gesetzgeber vorgegebenen Gründen - wird der Normunterworfenen dadurch wieder in die Lage versetzt, eine versäumte Parteihandlung nachzuholen - und zwar mit der Wirkung, dass die nachträglich gesetzte Handlung als rechtzeitig gesetzt angesehen wird. Nach dem Gesetzeswortlaut des § 308 BAO kommen als Gründe einerseits Ereignisse in Betracht, die die Partei nie einberechnet hat und deren Eintritt sie auch nicht erwarten konnte (unvorhergesehenes Ereignis). Ebenfalls in Betracht kommen Umstände, die zwar in gewisser Weise voraussehbar, aber unter keinen Umständen durch die Partei selbst zu verhindern waren (unabwendbare Ereignisse). Lediglich wenn diese Ereignisse kausal die rechtzeitige Setzung einer Parteihandlung verhindert hatten, ohne dass die Partei selbst ein grobes Verschulden daran träge, kann eine Wiedereinsetzung bewilligt werden. Als Ereignis wird jegliches Geschehen in der Außenwelt, aber auch psychische Vorgänge wie Vergessen, Verschreiben usw. angesehen. Rechtsirrtum oder Rechtsunkenntnis stellen hingegen nach der Judikatur bestenfalls in Ausnahmefällen Wiedereinsetzungsgründe dar.

Die Anträge gemäß § 201 betreffend die Zeiträume 1996 bis April 2008 wären jeweils spätestens ein Jahr nach Bekanntgabe der jeweiligen Beträge einzubringen gewesen. Unter Annahme der Einhaltung der vorgesehenen Fälligkeit hätten diese Fristen also jeweils monatlich ab Mitte Februar 1997 (für Jänner 1996) bis Mitte Mai 2009 (für April 2008) geendet.

Aus dem Wortlaut des § 308 BAO ist abzuleiten, dass für jede einzelne Fristversäumnis jenes Ereignis bekannt zu geben gewesen wäre, das die Antragstellerin an der rechtzeitigen Stellung gehindert habe. Dazu kommt das Erfordernis von Begründungen für jede einzelne Säumnis, genauso wie die Art und Zeitpunkt des Wegfalls dieses Hindernis im Einzelfall. Andererseits ließ sich nicht feststellen, für welche dieser zahlreichen

Fristversäumnisse (unter Einbeziehung der Anträge auf Restitution in die Wiedereinsetzungsgründe) die 3-Monats-Frist für die Wiedereinsetzungsanträge eingehalten wurde.

Zu den grundlegenden Voraussetzungen einer Wiedereinsetzung gehört, dass die Partei "verhindert" war, ihr notwendig erscheinende Schritte rechtzeitig zu setzen. Ein außerhalb eines unabwendbaren oder unvorhergesehenen Ereignis gesetztes rein freiwilliges Verhalten, wie z.B. das Hinausschieben von Anträgen bis zum Ende einer Frist, ist für sich allein nicht als "Verhinderung" anzusehen.

Im gegebenen Fall wäre zumindest glaubhaft zu machen gewesen, aus welchen Gründen die zahlreichen Termine seit Februar 1997 nicht wahrgenommen werden konnten. Die Verjährungsfristen waren schließlich bekannt - insoweit kann sich die Antragstellerin nicht auf einen Rechtsirrtum berufen. Es wäre nicht nur überzeugend darzulegen gewesen, wie sich die Verhinderung ausgewirkt habe; zusätzlich wäre auch der Wegfall dieser Verhinderung darzustellen gewesen - insbesondere in zeitlicher Hinsicht, zumal § 309a lit.d BAO explizit Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrages notwendig sind, fordert.

Dies umso mehr, als die Antragstellerin selbst zugibt, dass unternehmensintern kein Grund bestanden habe, an der "Rückerlangungsmöglichkeit" der bezahlten Beträge zu zweifeln.

Abgesehen davon, dass der Begriff "Rückerlangungsmöglichkeit" eher als Vorstellung über künftigen Ereignisse zu verstehen ist (allenfalls als Prognose) und nicht etwa als Rechtsirrtum oder unüberwindliches Hindernis, so wäre die Änderung (samt Zeitpunkt) der Einschätzung dieser "Rückerlangungsmöglichkeit" von bedeutendem Interesse gewesen.

4) Das angebliche unvorhergesehene oder unabwendbare Ereignis

Die Argumentation der Beschwerdeführerin beschränkt sich letztendlich auf die allgemein gehaltene Behauptung, man habe das Stillhalteabkommen vom 17. Juni 2003 anders verstanden als die Abgabenbehörde.

Angeblich habe sie aus diesem Abkommen herausgelesen, dass nun sämtliche in diesem Zusammenhang zum Zuge kommenden Verjährungsbestimmungen der Bundesabgabenordnung außer Kraft gesetzt seien, oder dass sich die Abgabenbehörde nun nicht mehr auf dieses zwingend anzuwendende Recht berufen dürfe. Geschehe dies trotzdem, sei von einem Irrtum auszugehen, der für sich allein einen Wiedereinsetzungsgrund iSd § 308 BAO darstelle.

Auf Grund der Korrespondenz mit dem Finanzamt und auf Grund eines Stillhalteabkommens mit dem BMF sei die Wiedereinsetzungswerberin nämlich davon ausgegangen, dass diese Vereinbarung Wirksamkeit erlange, sodass eine Rückforderungsmöglichkeit aufrecht bleibe und Anträge auch nach Klärung der Rechtslage gestellt werden könnten. Das Stillhalteabkommen sei zudem schriftlich verlängert worden, sodass der Revisionswerberin keine Umstände bekannt gewesen wären, aus denen diese auf die mangelnde Durchsetzbarkeit der Vereinbarung hätte schließen können.

Dem ist entgegenzuhalten:

Nach der Präambel besteht der Gegenstand dieses Abkommens in der von der Republik Österreich bestrittenen Forderung der ***X-AG*** auf Ersatz von ihr geleisteten Lohnnebenkosten und anderen Aufwendungen. Unter Punkt 7 wurde vereinbart, dass die Republik Österreich auf die Einrede der Verjährung allfälliger "Ansprüche und Forderungen der ***X-AG***, insbesondere des Ersatzes der zu viel bezahlten Lohnnebenkosten" verzichte. Darüber hinaus wurde unter Punkt 8 "ausdrücklich auf die Einrede des Rückforderungsausschlusses wegen wissentlicher Leistung einer Nichtschuld (§ 1432 ABGB)" verzichtet.

Aus Sicht der Abgabenbehörde handelt es sich dabei um einen zivilrechtlichen Vertrag, mit dem auf dem ABGB beruhende Ansprüche geregelt werden, gleichgültig ob sie außergerichtlich oder gerichtlich abgehandelt werden. Zwingende öffentlich-rechtliche Vorschriften der BAO können keinesfalls durch zivilgerichtliche Vereinbarungen umgestaltet oder umgedeutet werden und ist eine derartige Absicht aus der Textierung dieser Vereinbarung auch nicht ersichtlich.

Es geht in diesem Vertrag also nicht um abgabenrechtliche Ansprüche, sondern um allfällige zivilrechtliche Ersatzforderungen der ***X-AG*** gegenüber der Republik Österreich, welche sie im Falle eines Obsiegens im Musterverfahren der ***E*** betreffend DB 8/2003 bis 9/2003 geltend machen könnte. Der in Punkt 8 ausformulierte Verzicht auf die Anwendung des § 1432 ABGB (Einrede des Rückforderungsausschlusses wegen wissentlicher Leistung einer Nichtschuld) unterstreicht diese Auffassung eindeutig.

Es ist unglaublich, dass die Antragstellerin den Verzicht auf Verjährungseinreden jemals auf deren Geltendmachung in rein abgabenrechtlichen Angelegenheiten verstanden hat. Sollte

dies jedoch der Fall gewesen sein, spricht die lange Dauer dieses Irrtums an sich schon gegen einen minderen Grad des Versehens.

Gerade hinsichtlich der allfälligen Einbringung von Festsetzungsanträgen gemäß § 201 BAO hätte sich die Antragstellerin im Zeitraum Februar 1997 bis Mai 2009 regelmäßig die Frage stellen müssen, ob nicht die Verfristung des jeweils gerade 1 Jahr zurückliegenden Festsetzungszeitraums anstehe. Die allfällige Befragung von rechtskundigen Personen in einem so langem Zeitraum wäre jedenfalls angebracht und auch zumutbar gewesen. Es ist zudem nicht anzunehmen, dass rechtskundigen Personen der Umstand entgangen wäre, dass zwingendes Recht nicht disponibel ist.

5) Zusammenfassung:

Die Abgabenbehörde erachtet das Vorbringen der Antragstellerin als unglaubwürdig. Es ist nicht nachvollziehbar, dass sie jemals ernsthaft die Möglichkeit in Erwägung gezogen hat, ihre "unter dem Vorbehalt der Rückforderung" einbezahlten Beträge nicht nur zivilrechtlich, sondern auch über den Weg der Antragstellung gemäß § 201 BAO einzufordern - und dass das Stillhalteabkommen nicht nur für bürgerlich-rechtliche Auseinandersetzungen, sondern auch für abgabenrechtliche zur Anwendung kommen sollte.

Es liegt somit kein Irrtum vor, schon gar kein "Rechtsirrtum".

Aber selbst im Falle eines tatsächlichen Irrtums wäre die lange Zeit und die ununterbrochene Dauer dieses Verhaltens mit einem Versehen minderen Grades nicht vereinbar.

Abschließend sei noch angemerkt, dass die Antragstellerin als "Rechtsirrtum" Umstände ins Treffen führt, die noch nicht eingetreten sind. Mangels eines (bekannten) zivilgerichtlichen Verfahrens kann noch nicht von der mangelnden Bestandsqualität des Abkommens vom 17.6.2003 gesprochen werden.

Im Übrigen bestehen erhebliche Zweifel, ob und inwieweit die Firma ***X-AG*** zur Stellung der verfahrensgegenständlichen Anträge legitimiert war. Bekanntlich wurde im Jahr 2000 der gesamte Personalbereich der ***X-AG*** auf die ***E*** abgespalten, sodass diese nun als Gesamtrechtsnachfolgerin auch der Antragstellerin selbst anzusehen wäre. Da jedoch allfällige Zurückweisungen zum selben Ergebnis wie Abweisungen führen, konnte von einer Klärung dieser Frage im Detail Abstand genommen werden.“

Mit Vorlageantrag vom 10.1.2019 stellte die Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde vom 30.4.2018 durch das zuständige Bundesfinanzgericht.

1 Inhaltliches Vorbringen zu Abrechnungsanträge

Den Ausführungen der belangten Behörde zu den inhaltlichen Anforderungen der Abrechnungsanträge ist entgegenzuhalten, dass der Beschwerdegegenstand durch den Spruch des angefochtenen Bescheids begrenzt wird und dieser auf Zurückweisung lautet. Wie bereits in der Beschwerde vom 30.4.2018 dargelegt wurde, überschreitet eine Auseinandersetzung mit dem Behördenvorbringen zu den inhaltlichen Anforderungen des § 216 BAO den Verfahrensgegenstand des anhängigen Beschwerdeverfahrens. Über die Frage der inhaltlichen Zulässigkeit der Abrechnungsanträge ist erst im nachgelagerten Verfahren nach Aufhebung des angefochtenen Zurückweisungsbescheids zu erkennen. Wie die belangte Behörde zutreffend ausführt, wären die aufgezeigten Mängel im nachgelagerten Verfahren allerdings ohnehin behebbar, sodass diesbezügliche Einwendungen nicht im gegenständlichen Beschwerdeverfahren vorgebracht werden.

2 Vorbringen zu Wiedereinsetzungsanträgen

2.1 Darstellung Hindernis iSd § 308 BAO

Das Vorbringen in der Beschwerdevorentscheidung, wonach „für jede einzelne Fristversäumnis jenes Ereignis bekannt zu geben gewesen wäre, das die Antragstellerin an der rechtzeitigen Stellung gehindert habe genauso wie die Art und Zeitpunkt des Wegfalls dieses Hindernisses“ übersieht, dass die Wiedereinsetzungsanträge vom 16.11.2015 diesbezüglich folgendes konkretes Antragsvorbringen enthalten: „Gem § 308 Abs. 3 BAO muss der Antrag auf Wiedereinsetzung binnen einer Frist von drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses bei der Behörde, bei der die Frist wahrzunehmen war, eingebracht werden. Nachdem im konkreten Fall der Irrtum über die Bestandsqualität der „offenen“ Rückforderungsmöglichkeiten das Hindernis darstellt und dieser Irrtum frühestens mit negativer Erledigung der Anträge nach § 216 BAO bzw § 201 BAO (siehe Pkt 2 bis 4) manifest wird, ist der Wiedereinsetzungsantrag jedenfalls als rechtzeitig eingebracht anzusehen.“

Die versäumte Handlung besteht in der Unterlassung der rechtzeitigen Antragstellung nach § 201 BAO sowie im Unterlassen der rechtzeitigen Stellung des Wiedereinsetzungsantrags nach § 308 BAO. Die versäumten Handlungen werden mit den oa Anträgen nachgeholt.“

Der Umstand, dass das Hindernis iSd § 308 BAO im vorliegenden Fall für alle Antragszeiträume im gleichen Rechtsirrtum gelegen ist, vermag die Antragsberechtigung nicht zu schmälern.

2.2 Minderer Grad des Versehens iSd § 308 BAO

Die Beweismwürdigung der belangten Behörde, wonach „es unglaublich ist, dass die Antragstellerin den Verzicht auf Verjährungseinreden jemals auf deren Geltendmachung in rein abgabenrechtlichen Angelegenheiten verstanden hat und „sollte dies jedoch der Fall gewesen sein, spricht die lange Dauer dieses Irrtums an sich schon gegen einen minderen Grad des Versehens“ ist nicht schlüssig. Die Ableitung eines Beweisergebnisses aus einer Mutmaßung über innere Beweggründe, wie die Antragstellerin die gegenständliche Verjährungseinrede

verstanden hat, ohne dafür jedoch objektiv nach Außen tretende Gesichtspunkte zu nennen, widerspricht rechtsstaatlichen Beweisanforderungen. Dies umso mehr als die belangte Behörde an ihrem Beweisergebnis offenbar selbst zweifelt (arg „sollte dies jedoch der Fall gewesen sein“). Warum die lange Dauer eines Irrtums gegen einen minderen Grad des Versehens spricht, ist ebenfalls nicht nachvollziehbar. Im Gegenteil, es liegt in der Natur des Irrtums, dass man eine falsche Vorstellung über tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten hat. Für die Vorwerfbarkeit eines Irrtums kommt es allerdings lediglich darauf an, ob und in welcher Form dieser erkennbar und somit vermeidbar war. Gerade Irrtümer, die nicht leicht erkennbar und somit weniger stark vorwerfbar sind, werden regelmäßig später aufgedeckt als augenfällige schuldhaft verursachte Irrtümer.

3 Zusammenfassung

Bei richtiger Beurteilung hätte man daher zum Ergebnis kommen müssen, dass ein durch Behördenverhalten veranlasster Rechtsirrtum eine Wiedereinsetzung nach § 308 BAO rechtfertigt und die gegenständlich gestellten Anträge auf Erlassung eines Abrechnungsbescheids nach § 216 BAO daher nicht als unzulässig bzw verspätet zurückgewiesen werden können.

Mit Eingabe vom 21.10. 2020 wurde der am 30.4.2018 gestellte Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Laut Aktenlage führte der ***Konzern*** im Zeitraum 1996 bis inklusive April 2008 für die nach den Bestimmungen des **G*** zugewiesenen Bundesbeamten Dienstgeberbeiträge in Gesamthöhe von € 199.938.119,04 ab, wobei die Entrichtung der Dienstgeberbeiträge zunächst verteilt auf mehrere Gesellschaften des ***Konzerns*** und ab dem Zeitraum 08/2003 gesammelt über das Abgabenkonto ***X-AGStNr***, lautend auf die ***X-AG*** an das Finanzamt Wien 1/23 erfolgte. Die Bf ist hiervon laut Beilage 1 unter der St.Nr.: *** mit einem Betrag von € 5.901.389,26, der St.Nr.: **** mit einem Betrag von € 3.889.421,98, der St.Nr.: *** mit einem Betrag € 164.407,24 und der St.Nr.: *** mit einem Betrag von € 118.018,36 betroffen.

Mit Stillhalteabkommen vom 17.06.2003, abgeschlossen zwischen der Republik Österreich (Bund), vertreten durch den Bundesminister für Finanzen Mag. Karl-Heinz Grasser einerseits und der ***X-AG***, wurde vor dem Hintergrund der von der Republik Österreich bestrittenen Forderung der ***X-AG*** auf Ersatz der seitens der ***X-AG*** für die ihr zugewiesenen Bundesbeamten nach Meinung der ***X-AG*** zu viel geleisteten Lohnnebenkosten, die nach Auffassung der ***X-AG*** als Ausgleich für die mit der dauernden Zuweisung der Bundesbeamten an die ***X-AG*** verbundenen Mehraufwendungen bei der Verwendung bzw. dem Abbau dieser Beamten, vom Bund zu tragen wären, sowie die von der Republik

Österreich ebenfalls bestrittenen Forderung der ***X-AG*** auf Ersatz der Aufwendungen, welche dem Unternehmen mit der Durchführung der Pensionsverrechnung für Pensionsbezieher des Bundes entstanden sind bzw. entstehen, Folgendes vereinbart:

„1. Unpräjudiziell der jeweiligen Rechtsstandpunkte wird versucht, bis zum Ablauf des 31. Dezember 2003 eine einvernehmliche Lösung der gegenständlichen Problematik herbeizuführen,

*2. Ab sofort nimmt die ***X-AG*** unpräjudiziell vorerst, jedenfalls aber bis 31. Dezember 2003, die Überweisung der laufenden Pensionsdeckungsbeiträge wieder auf.*

3. Die bislang durch Aufrechnung bezahlten Pensionsdeckungsbeiträge werden unpräjudiziell vorerst an den Bund überwiesen.

4. Die Überweisungsbeträge nach § 311 ASVG werden unpräjudiziell vorerst, jedenfalls aber bis zum 31. Dezember 2003, weiter vom Bund bezahlt.

5. Das Bundesministerium für Finanzen nimmt die Arbeit an der Novellierung des Poststrukturgesetzes unverzüglich auf. Als Termin für die Umsetzung wird der 1. Jänner 2004 in Aussicht genommen. Im Mittelpunkt der Novellierung wird die Änderung der dienst- und besoldungsrechtlichen Bestimmungen stehen, wobei insbesondere die ökonomischen Verhältnisse eines privatwirtschaftlich geführten Unternehmens berücksichtigt werden.

6. Ab 1. Jänner 2004 wird im Falle einer einvernehmlichen Lösung die Pensionsverrechnung durch das Bundespensionsamt in Zusammenarbeit mit der BRZ-GmbH durchgeführt.

*Die Mitarbeiter des Pensionsamtes der ***X-AG*** (6 Mitarbeiter) werden vollständig in den Dienststand des Bundes übernommen.*

*7. Die Republik Österreich (der Bund) verzichtet auf die Einrede der Verjährung allfälliger die gegenständliche Rechtsangelegenheit betreffender Ansprüche und Forderungen der ***X-AG***, insbesondere bezüglich des Ersatzes der nach Meinung der ***X-AG*** zuviel bezahlten Lohnnebenkosten sowie bezüglich des Ersatzes des Aufwandes für die Durchführung der Pensionsverrechnung. Diese Verjährungsverzichtserklärung ist bis 31. Dezember 2013 (Einlangen einer Klage bei Gericht oder eines Antrages bei der Behörde oder Zugang einer Aufrechnungserklärung) befristet und erstreckt sich nur auf Forderungen, die am Tag der Unterzeichnung dieses Abkommens oder zum Zeitpunkt der Aufrechnung seitens ***X-AG*** noch nicht verjährt sind bzw. waren.*

8. Hinsichtlich der nunmehr erfolgenden Überweisungen der laufenden Pensionsbeiträge (siehe Punkt 2.) sowie hinsichtlich der Nachzahlung der bisher einbehaltenen Beträge (siehe Punkt 3.) verzichtet der Bund im Zusammenhang mit und wegen der Durchführung der Punkte 2. und 3. ausdrücklich auf die Einrede des Rückforderungsausschlusses wegen wissentlicher Leistung

*einer Nichtschuld (§ 1432 ABGB), Einen entsprechenden Verzicht leistet die ***X-AG*** hinsichtlich Zahlung der Überweisungsbeträge gemäß Punkt 4.*

*9. Die ***X-AG*** verzichtet bis zum 31. Dezember 2003 auf die Geltendmachung von Ansprüchen und Forderungen in der gegenständlichen Angelegenheit.“*

Mit Schreiben des BMF vom 03.12.2014, GZ. BMF-070107/0131-I/5/2014, teilte das Bundesministerium für Finanzen dem Vorstand der ***X-AG*** unter Bezugnahme auf das Stillhalteabkommen vom 17. Juni 2003 mit, dass der Verzicht der Republik Österreich (Bund) auf die Einrede der Verjährung gemäß Punkt 7. des Stillhalteabkommens ohne Präjudiz für den Sach- und Rechtsstandpunkt der Republik Österreich (Bund) bis 31. Dezember 2015 verlängert wird.

Mit Schriftsätzen vom 11.09.2003 und 15.10.2003 beantragte die Bf für August 2003 und September 2003 die Erlassung eines Bescheides nach § 201 BAO dahingehend, dass von den Arbeitslöhnen der ihr zur Dienstleistung zugewiesenen Bundesbeamten (§ 17 PTSG) keine Dienstgeberbeiträge zu entrichten seien.

Daraufhin setzte die Abgabenbehörde mit Bescheid vom 09.05.2005 für August 2003 und September 2003 Dienstgeberbeiträge in Höhe von € 2.408.240,86 fest.

Infolge der dagegen eingebrachten Berufung vom 19.05.2005 ergingen abweisende Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates vom 15.05.2007, GZ. RV/1076-W/05 (aufgehoben mit VwGH 20.10.2010, 2007/13/0065), und vom 01.08.2011, GZ. RV/3449-W/10, die die Auffassung vertreten, dass die ***X-AG*** Dienstgeberin (§ 41 FLAG 1967) hinsichtlich der ihr zur Dienstleistung zugewiesenen Bundesbeamten sei.

Auf Grund des die Berufungsentscheidung vom 01.08.2011, GZ. RV/3449-W/10, aufhebenden Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.04.2015, 2011/13/0110, wurde mit Erkenntnis des BFG vom 13.08.2015, RV/7102809/2015, der Bescheid vom 09.05.2005 über die Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen für August und September 2003 ersatzlos aufgehoben.

Laut Eingabe der ***Konzern*** an das Finanzamt vom 14.01.2004 nahm diese aufgrund einer Verfügung des Finanzamtes vom 12.12.2003 vorläufig und unpräjudiziell ihres Rechtsstandpunktes die Zahlung der Dienstgeberbeiträge ab Oktober 2003 - unter Vorbehalt der Rückforderung der bezahlten Beträge - wieder auf.

Gemäß § 216 BAO ist mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung (§ 213) sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, auf Antrag des Abgabepflichtigen (§ 77) abzusprechen. Ein solcher Antrag ist nur innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem die betreffende Verbuchung erfolgt ist oder erfolgen hätte müssen, zulässig.

Gegen die Versäumung einer Frist (§§ 108 bis 110) oder einer mündlichen Verhandlung ist gemäß § 308 Abs. 1 BAO auf Antrag der Partei, die durch die Versäumung einen Rechtsnachteil erleidet, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen, wenn die Partei glaubhaft macht, dass sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, die Frist einzuhalten oder zur Verhandlung zu erscheinen. Dass der Partei ein Verschulden an der Versäumung zur Last liegt, hindert die Bewilligung der Wiedereinsetzung nicht, wenn es sich nur um einen minderen Grad des Versehens handelt.

Der Antrag auf Wiedereinsetzung muss gemäß § 308 Abs. 3 BAO binnen einer Frist von drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses bei der Behörde (Abgabenbehörde oder Verwaltungsgericht), bei der die Frist wahrzunehmen war bzw. bei der die Verhandlung stattfinden sollte, eingebracht werden. Bei Versäumnis einer Beschwerdefrist (§ 245) oder einer Frist zur Stellung eines Vorlageantrages (§ 264) gilt § 249 Abs. 1 dritter Satz sinngemäß. Im Fall der Versäumung einer Frist hat der Antragsteller spätestens gleichzeitig mit dem Wiedereinsetzungsantrag die versäumte Handlung nachzuholen.

Gemäß § 309 BAO ist nach Ablauf von fünf Jahren, vom Ende der versäumten Frist oder vom Termin der versäumten mündlichen Verhandlung an gerechnet, ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht mehr zulässig.

Gemäß § 309a BAO hat der Wiedereinsetzungsantrag zu enthalten:

- a) die Bezeichnung der versäumten Frist oder der versäumten mündlichen Verhandlung;
- b) die Bezeichnung des unvorhergesehenen oder unabwendbaren Ereignisses (§ 308 Abs. 1);
- c) die Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Fristversäumung oder der Versäumung der mündlichen Verhandlung notwendig sind;
- d) die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrags notwendig sind.

Die laut Abrechnungsantrag bestehenden Meinungsverschiedenheiten über die Rechtmäßigkeit der Abführung von DB-Beträgen hinsichtlich der ***Konzern***-Beamten, Überweisung der DB-Beträge lediglich unter dem Vorbehalt der Rückforderung und Richtigkeit der Verbuchung der DB-Beträge, deren bescheidmäßige Vorschreibung an die ***E*** bzw. ***A*** erfolgt sei, betreffen die in den Zeiträumen 1996 bis inklusive 07/2003 und 10/2003 bis inklusive 04/2008 abgeführten DB Beträge.

Die Antragsfrist beträgt gemäß §216 BAO fünf Jahre. Die Frist beginnt mit Ablauf des Jahres, in dem die Buchung auf dem Abgabenkonto erfolgt ist oder in dem die Buchung erfolgen hätte müssen, zu laufen.

Die Antragsfrist des § 216 zweiter Satz ist eine gesetzliche Frist. Daher ist sie dem § 110 Abs. 1 BAO zufolge nicht verlängerbar (Ellinger/Sutter/Urtz, BAO3, § 216 Anm 10). Bei nicht grob verschuldeter Fristversäumung kommt eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 308) in Betracht (Ritz, BAO6, § 216 Tz 7).

Der Ablauf der Frist des § 216 BAO betreffend die antragsgegenständlichen Dienstgeberbeiträge wurde von der Bf. selbst mit 2013 angegeben, sodass sich der Abrechnungsantrag vom 16.11.2015 als verspätet erweist.

Verspätete Anbringen sind zurückzuweisen (vgl. Ritz, BAO6, § 85a Tz 10, VwGH 20.10.1989, 87/17/0275), daher wurden die Abrechnungsanträge zu Recht von der Abgabenbehörde als verspätet zurückgewiesen.

Die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wurde von der Bf. damit begründet, dass sie aufgrund der Korrespondenz der ***X-AG*** mit dem Finanzamt sowie des Stillhalteabkommens mit dem BMF als organisatorisch zuständige Oberbehörde davon ausgegangen sei, dass bis zur höchstgerichtlichen Klärung der DB-Thematik weder ein abgabenrechtlicher Verjährungseinwand noch eine Verfristung der Antragstellung hinsichtlich der unter Rückforderungsvorbehalt monatlich einbezahlten DB-Beträge erhoben werde. Dieser durch Behördenverhalten veranlasste Rechtsirrtum stelle einen Wiedereinsetzungsgrund nach § 308 BAO dar.

Das Vorliegen von Wiedereinsetzungsgründen ist nur in jenem Rahmen zu untersuchen, der durch die Behauptungen des Wiedereinsetzungswerbers abgesteckt wurde (vgl. Ritz, BAO6, § 308 Tz 20).

Entgegen den Ausführungen der Beschwerdevorentscheidung, wonach dem Gesetzeswortlaut nach eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nur möglich sei, wenn der Rechtsunterworfenen durch eine Fristversäumnis ein Rechtsnachteil erleide, was nicht einmal behauptet worden sei, ist Rechtsnachteil der Umstand, dass die befristete Prozesshandlung nicht mehr vorgenommen werden kann (Walter, ÖJZ 1961, 620). Ob die versäumte Handlung sich letztlich zum Vorteil der Partei auswirken würde, ist nicht maßgebend (vgl. Ritz, BAO6 § 308 Tz 7, Stoll, BAO, 2972 f; Walter/Thienel, Verwaltungsverfahrensgesetze, 1540). Der Umstand, dass im Abrechnungsbescheid die Rechtmäßigkeit der Abgabenfestsetzung nicht zu prüfen ist, sondern lediglich ob die rechnungsmäßige Anlastung der Abgabenfestsetzung (nicht aber die Abgabenfestsetzung selbst) und die entsprechenden Gutschriften bei verminderten Festsetzungen kassenmäßig ihren richtigen Ausdruck gefunden haben, sodass der Antrag auf Abrechnungsbescheid entsprechend den Ausführungen der Abgabenbehörde nicht geeignet ist, eine Änderung der Festsetzung und Rückzahlung der gegenständlichen Dienstgeberbeiträge zu bewirken, vermag daher keine Unzulässigkeit des Wiedereinsetzungsantrages zu begründen.

Von der Bf. wird das unvorhergesehene Ereignis in einem durch Behördenverhalten veranlassten Rechtsirrtum erblickt.

Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof zu § 308 BAO wiederholt ausgesprochen, dass ein Rechtsirrtum kein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis sein könne, weil es Sache

des Betroffenen sei, über die Rechtslage an kompetenter Stelle die erforderlichen Erkundigungen einzuholen (VwGH 10.05.2001, 98/15/0028).

Entsprechend dem Hinweis der Bf. zur neueren Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs kann auch ein Rechtsirrtum (Unkenntnis von Rechtsvorschriften) ein Ereignis darstellen, welches einen Antragsteller gehindert hat, eine Frist zu wahren. Bei einem Rechtsirrtum oder einer Unkenntnis der Rechtsvorschriften stellt sich die Frage, ob dieses Ereignis allerdings unvorhergesehen oder unabwendbar gewesen ist. In diese Richtung zielen auch die Aussagen des Gerichtshofes, dass sich der Normunterworfenen über die Rechtslage erkundigen kann. In Ausnahmefällen jedoch kann es durchaus sein, dass ein solcher Rechtsirrtum auch ein unabwendbares Ereignis im Sinn des § 308 BAO darstellt (VwGH 28.02.2017 Ra 2017/16/0021).

Ein aus einer unrichtigen Rechtsauskunft eines behördlichen Organs resultierender Rechtsirrtum kann einen Wiedereinsetzungsgrund darstellen (VwGH 13.03.2001, 2001/18/0014; 15.12.2003, 2003/17/0313; 24.06.2010, 2010/15/0001).

Einen solchen Ausnahmefall, der die Unkenntnis über die Rechtslage bzw. ein Rechtsirrtum in Bezug auf die Rechtslage als unabwendbares Ereignis im Sinn des § 308 BAO darzustellen vermag, hat die Bf mit dem bloßen Hinweis auf eine zivilrechtliche Vereinbarung aber nicht dargetan. Dass ihr die maßgeblichen Rechtsnormen nicht bekannt gewesen wären, behauptet die Bf auch nicht.

Es wurde auch lediglich auf die Korrespondenz der ***X-AG*** mit dem Finanzamt verwiesen, ohne eine konkrete unrichtige Rechtsauskunft eines behördlichen Organs vorzubringen, welche einen Wiedereinsetzungsgrund darstellenden Rechtsirrtum begründen könnte.

Die Wiedereinsetzung führt zur Durchbrechung der Rechtskraft; schon im Interesse der Rechtssicherheit ist deshalb an das Vorliegen von Wiedereinsetzungsgründen ein strenger Maßstab anzulegen (vgl. VwGH 23.05.1985, 85/06/0003).

Entgegen dem Vorbringen der Bf., wonach dem Stillhalteabkommen vom 17.6.2003 eine Einschränkung auf lediglich zivilrechtliche Ansprüche nicht zu entnehmen sei, sodass auch Abgabensprüche vom Geltungsbereich umfasst seien, ist der Gegenstand des Abkommens in der Präambel eindeutig mit der Forderungen der Bf auf Ersatz von Kosten und Aufwendungen beschrieben und von Abgaben keine Rede.

Die Meinung der Bf., die Textierung des Stillhalteabkommens beziehe den Verjährungsverzicht pauschal auf allfällige Ansprüche und Forderungen der Bf und somit auch auf öffentlichrechtliche, ist dem Wortlaut des Abkommens nicht zu entnehmen. Auch die Verhandlung und Unterzeichnung durch Vertreter des BMF vermag am nicht öffentlichrechtlichen Charakter der darin erwähnten Forderungen nichts zu ändern.

Um öffentlichrechtliche Abgabeforderungen in den Geltungsbereich einzubeziehen, hätte es vielmehr eine ausdrückliche Aufnahme und nicht einer ausdrücklichen Einschränkung auf lediglich zivilrechtliche Ansprüche bedurft. Zudem übersieht dieser Einwand, dass bei einem Stillhalteabkommen hinsichtlich der unter Rückforderungsvorbehalt monatlich einbezahlten DB-Beträge diese Zahlungen wohl nicht erfolgt wären bzw zumindest der behauptete Rückforderungsvorbehalt in das Stillhalteabkommen aufzunehmen gewesen wäre.

Die Meinung der Bf., dass vom Geltungsbereich des Stillhalteabkommens auch Abgabensprüche umfasst seien übersieht, dass Abmachungen zwischen dem Abgabengläubiger und dem Abgabenschuldner über den Inhalt der Abgabenschuld - etwa auch über einen gänzlichen Verzicht auf die Abgabeforderung - grundsätzlich ohne abgabenrechtliche Bedeutung sind (vgl Ritz, BAO6, § 4 Tz 10). Zulässig sind solche Abmachungen nach der Rechtsprechung nur dann, wenn Gesetze sie ausdrücklich vorsehen (VwGH 23.04.1993, 91/17/0145; 12.08.1997, 93/17/0126; 28.02.2000, 99/17/0323; 28.09.2004, 2002/14/0035; 25.06.2008, 2008/15/0155; 29.04.2010, 2009/15/0030).

Selbst wenn ein Rechtsirrtum ein Ereignis im Sinne des § 308 BAO darstellt, ist für den Wiedereinsetzungswerber damit alleine nichts gewonnen, weil die Bewilligung eines Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand auch voraussetzt, dass die weiteren Voraussetzungen (insbesondere mangelndes oder nur leichtes Verschulden) vorliegen (VwGH 24.05. 2012, 2011/03/0127). Wenn ein solcher Rechtsirrtum als Wiedereinsetzungsgrund geltend gemacht wird, ist im Einzelfall die Verschuldensfrage zu prüfen (VwGH 11.09.2013, 2013/02/0152; 09.09. 2015, Ra 2015/03/0049).

Laut vorgelegter Eingabe der Bf. an das Finanzamt vom 14.01.2004 nahm die Bf aufgrund einer Verfügung des Finanzamtes vom 12.12.2003 vorläufig und unpräjudiziell ihres Rechtsstandpunktes die Zahlung der Dienstgeberbeiträge ab Oktober 2003 - unter Vorbehalt der Rückforderung der bezahlten Beträge - wieder auf. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs schließen behördliche Vorhalte grundsätzlich die (weitere) Nichtvorwerfbarkeit eines Rechtsirrtums aus (VwGH 24.06.2010, 2010/15/0001).

Damit wurde der Bf. bekannt, dass jedenfalls der zuständige Referent der belangten Behörde eine rechtliche Meinung vertrat, die - abweichend von der rechtlichen Meinung der Bf - die Abgabeforderungen nicht in den Geltungsbereich des Stillhalteabkommens einbezog. Im Hinblick auf die Verfügung vom 12.12.2003 waren aber die behaupteten Umstände weggefallen, unter denen der Rechtsirrtum nicht in einer der Wiedereinsetzung entgegen stehenden Weise vorwerfbar war. Dass die Bf vor diesem Hintergrund und trotz Vorhalts der belangten Behörde auf ihrem Rechtsstandpunkt, der sich in der Folge als irrig erwies, beharrte, überschreitet den minderen Grad des Versehens.

Allerdings vermag die bloße Behauptung, dass auch Abgabenschuldigkeiten von der zivilrechtlichen Vereinbarung betroffen gewesen wären, ohne dies durch konkrete Tatsachen

zu begründen und nachzuweisen, und mangels irgendwelcher Anhaltspunkten in der Vereinbarung oder für eine unrichtige Behördenauskunft einen durch Behördenverhalten veranlassten Rechtsirrtum nicht glaubhaft zu machen.

Mangels Glaubhaftmachung eines durch Behördenverhalten veranlassten Rechtsirrtums und damit des Vorliegens eines solchen Ausnahmefalles, der die Unkenntnis über die Rechtslage bzw. einen Rechtsirrtum in Bezug auf die Rechtslage als unabwendbares Ereignis im Sinn des § 308 BAO darzustellen vermag, erfolgte die Abweisung der Wiedereinsetzungsanträge mit angefochtenem Bescheid zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 15. Dezember 2020