

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Rudolf Wanke, den Richter Mag. Markus Knechtl LL.M. als beisitzenden Richter, Kommerzialrat Ing. Friedrich Nagl als fachkundigen Laienrichter und Mag. Johannes Denk als fachkundigen Laienrichter in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch LeitnerLeitner GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Ottensheimer Straße 32, 4040 Linz, über die Beschwerde vom 30. April 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 9. Februar 2017 **betreffend Abrechnung gemäß § 216 BAO** zur Steuernummer 09 - ***BF1StNr1*** gemäß § 323c Abs. 4 Z 5 BAO am 1. Februar 2021 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Am 16.11.2015 brachte die Beschwerdeführerin sowie weitere Konzerngesellschaften der ***AB*** Anträge auf Abrechnung, Festsetzung und Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ein. Dieses Schreiben lautet auszugsweise:

„Sachverhalt

*Im Zeitraum 1996 bis inklusive April 2008 wurden vom ***AB***-Konzern Dienstgeberbeiträge für die nach den Bestimmungen des PTSG 1996 zugewiesenen Bundesbeamte (nachfolgend ***AB***-Beamte) in Gesamthöhe von EUR 199.938.119,04 abgeführt. Dabei erfolgte die Entrichtung der Dienstgeberbeiträge zunächst verteilt auf mehrere Gesellschaften des ***AB***-Konzerns und ab dem Zeitraum 08/2003 gesammelt über das Abgabenkonto ***Str.Nr***, lautend auf die ***AB*** an das Finanzamt Wien 1/23. Die Aufteilung der abgeführten DB-Beträge auf die einzelnen Abgabenkonten kann der beiliegend übermittelten Tabelle entnommen werden (Beilage /.1).*

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 /.2). Die Rückforderungsmöglichkeit der im Zeitraum 10/2003 bis 04/2008 vorläufig entrichteten DB-Beträge wurde zusätzlich zum oa Schreiben noch durch ein zwischen der ***AB*** 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) ***ABgesellschaften*** als Dienstgeber der ***AB***-Beamten anzusehen sind oder vielmehr der Bund als Dienstgeber iSd Familienlastenausgleichsgesetzes anzusehen ist und die ***ABgesellschaften*** daher keine DB-Pflicht trifft.

Mit VwGH-Erkenntnis vom 29.4.2015, 2011/13/0110-51 (FN1: Entscheidungsbegründung verweist auf VwGH 29.4.2015, 2012/13/0099) wurde die Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen auf Ebene der ***ABgesellschaften*** für zugewiesene ***AB***-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 ***Bf1*** tätigen ***AB***-Beamten) und BFG 8.10.2015 (zugestellt am 21.10.2015), RV/2100843/2007 (betrifft die bei der vormaligen ***CD*** AG & Co KG tätigen ***AB***-Beamten) ersatzlos aufgehoben.

Als Dienstgeber der ***AB***-Beamten ist nach dem oa VwGH-Erkenntnis der Bund anzusehen. Selbst auf Ebene des Bundes hat der VwGH jedoch für die Überlassung der ***AB***-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 ***AB*** 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 ***AB***-Konzerns die nachstehenden Anträge gestellt:

2 Antrag auf Abrechnung gern § 216 BAO

Im Namen und Auftrag der ***AB*** wird somit zur Richtigstellung des Abgabekontos ***Str.Nr*** und Gutschrift der im Zeitraum 10/2003 bis inklusive 04/2008 zu Unrecht abgeführten DB Beträge hinsichtlich der ***AB***-Beamten der

Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheids gem § 216 BAO

gestellt.

*Sofern die erkennende Abgabenbehörde entgegen der ausdrücklichen Kontobezeichnung eine abweichende Zuordnung des Abgabenkontos ***Str.Nr*** zu einer anderen Gesellschaft des ***AB***-Konzerns bzw zum Personalamt vornimmt, so wird hinsichtlich der für die ***AB***-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 ***AB*** Austria Aktiengesellschaft nach § 17 PTSG eingerichteten Personalamtes (idF Personalamt bei der ***AB***) gestellt und vorsorglich auch für*

- i ***Bf1***,*
- i ***CD*** AG & Co KG,*
- i ***EF*** GmbH,*
- i ***GH*** GmbH,*
- i ***IJ*** GmbH.“*

*Weiters wird hinsichtlich der für die ***AB***-Beamten im Zeitraum 1996 bis bis inklusive 07/2003 zu Unrecht abgeführten DB Beträge der*

Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheids gem § 216 BAO

im Namen der

- i ***Bf1***,*
 - i ***AB****
 - i ***CD*** AG & Co KG,*
 - i ***EF*** GmbH,*
 - i ***GH*** GmbH,*
 - i ***IJ*** GmbH sowie des*
 - i Personalamtes bei der ***AB****
- 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 ***AB***-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 ***AB*** 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 ***Str.Nr***, lautend auf die ***AB***, wird zudem vorgebracht, dass die bescheidmäßige Vorschreibung der DB Beträge in der Vergangenheit an die ***Bf1*** bzw ***CD*** AG & Co KG 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 ***Bf1*** vorzunehmen gewesen wäre. Auch aus diesem Grund ist die Buchung der oa DBBeträge 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 (FN2: VwGH 28.1.1981, 2259/78).

*Im konkreten Fall ist daher die ***AB*** 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 ***AB*** eventualiter 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.

*Sofern der Ablauf der Fünfjahresfrist des § 216 BAO einer anderen Gesellschaft des ***AB***-Konzerns bzw dem Personalamt bei der ***AB*** entgegenhalten wird, so wird 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 für:

*-i Personalamt bei der ***AB****

*-i ***Bf1***,*

*-i ***CD*** AG & Co KG,*

*-i ***EF*** GmbH,*

*-i ***GH*** GmbH,*

*-i ***IJ*** GmbH sowie*

das

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.

Gem § 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 (FN3: 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 ***AB*** 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 ***AB*** bislang keine Umstände bekannt waren, aus denen diese auf die mangelnde Durchsetzbarkeit der Vereinbarung hätte schließen können. Sollte den Rückforderungsansprüchen der ***AB*** 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 ***AB***-Gruppe sowie des Personalamtes bei der ***AB*** bestand im Hinblick auf die Verbuchung der DB-Beträge auf das Konto der ***AB*** 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.

4 Antrag auf Nichtfestsetzung gem § 201 BAO

[...]

5 Antrag auf Wiedereinsetzung gemäß § 308 BAO iVm § 201 BAO

[...]“

Beigelegt war unter anderem eine Tabelle der Dienstgeberbeiträge 1996 bis 04/2008, das Stillhalteabkommen sowie dessen Verlängerung und ein Bescheid an die Beschwerdeführerin über die Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen für 08-09/2003.

Bescheid

Am 9.2.2017 erließ die belangte Behörde einen Bescheid an die Beschwerdeführerin, mit dem die Anträge der Beschwerdeführerin u.a.

-) auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO für die Zeiträume 10/2003 bis 04/2008 und 1996 bis inklusive 07/2003 als unzulässig zurückgewiesen

sowie die Anträge der Beschwerdeführerin u.a.

-) auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand hinsichtlich der Frist für Abrechnungsbescheide für die Zeiträume 10/2003 bis 04/2008 inkl. des Zeitraums 10/2003 bis 12/2004 als unbegründet abgewiesen wurden.

Die Begründung lautet:

„1. Sachverhalt:

*Im Zeitraum 1996 bis inklusive April 2008 seien vom ***AB***-Konzern Dienstgeberbeiträge für die nach den Bestimmungen des PTSG 1996 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 ***AB***-Konzerns und ab August 2003 gesammelt über das*

Abgabenkonto ***Str.Nr***, lautend auf die ***AB*** (vormals lautend auf „Personalamt der ***AB***“).

Die Aufteilung der abgeführten Dienstgeberbeiträge auf die einzelnen Abgabenkonten hat die Antragstellerin wie folgt bekanntgegeben:

[...]

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; dieses Schreiben bezieht sich auf das Personalamt der ***AB***). Die Rückforderungsmöglichkeit der im Zeitraum 10/2003 bis 04/2008 vorläufig entrichteten DB-Beträge wurde zusätzlich zum oa Schreiben noch durch ein zwischen der ***AB*** und dem BMF abgeschlossenes Stillhalteabkommen (Vereinbarung vom 17.6.2003; Verlängerungsvereinbarung vom 3.12.2014) abgesichert. Die ***Bf1*** (im Folgenden auch als Antragstellerin bezeichnet) führt weiters aus, dass in Punkt 7. des zwischen der ***AB*** 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 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 ***Bf1*** geführtes Rechtsmittelverfahren gewesen, dessen Rechtsausgang abgewartet werden sollte. Gegenstand dieses Verfahrens war die Frage, ob die (ausgegliederten) ***ABgesellschaften*** als Dienstgeber der zur Dienstleistung zugewiesenen ***AB***—Beamten anzusehen seien oder ob vielmehr der Bund als Dienstgeber iSd Familienlastenausgleichsgesetzes anzusehen sei und die ***ABgesellschaften*** daher keine DB-Pflicht hinsichtlich der ***AB***-Beamten treffe. Dieses bei der ***Bf1*** 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) ***CD*** AG & Co KG (BFG 8.10.2015, RV/2100843/2007) anhängig. Anträge (zB Anträge gemäß § 201 BAO) auf Rückforderung des entrichteten Dienstgeberbeitrages für Zeiträume, für die kein Verfahren anhängig war, hat die ***Bf1*** jedoch erst mit Schreiben vom 16.11.2015 eingebracht.

Zur Neustrukturierung des Personalmanagements hat die ***AB*** im Jahr 2000 den gesamten Personalbereich sowie das gesamte Personal durch Abspaltung zur Aufnahme gemäß § 17 Spaltungsgesetz im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die ***Bf1*** (Steuer-Nr.: 09 ***BF1StNr1***) übertragen (vgi. 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:

Die ***Bf1*** hat keinen Dienstgeberbeitrag entrichtet. Der Dienstgeberbeitrag wurde der ***Bf1*** unter der Abgabekontonummer 09 ***BF1StNr1*** lediglich für den Zeitraum 08/2003 sowie 09/2003 mit Festsetzungsbescheid vom 9.5.2005 vorgeschrieben. Das bei der Antragstellerin für den Zeitraum 08/2003 bis 09/2003 anhängige Verfahren zur Frage, ob die ausgegliederten Gesellschaften oder der Bund (genauer das Personalamt) Arbeitgeber der zur Dienstleistung zugewiesenen Bediensteten ist, wurde mit Erkenntnis vom 29.4.2015, 2011/13/0110, zugunsten der ***Bf1*** beendet. Die ***Bf1*** wurde erst im Jahr 2000 errichtet, weshalb auf ihrem Abgabenkonto für Zeiträume vor ihrer Gründung kein DB entrichtet und abgeführt worden sein kann (dennoch wird der Antrag ab dem Jahr 1996 gestellt). Für den Antragszeitraum 1996 bis 04/2008 hat die ***Bf1*** keinen Dienstgeberbeitrag gemeldet und errichtet.

Der Abgabepflichtige (§ 77) ist zur Stellung eines Antrages gemäß § 216 BAO berechtigt. Antragsberechtigt ist auch der Haftungspflichtige (vgl. Stoll, BAO, 2353, unter Hinweis auf § 77 Abs 1; VwGH 22.3.2000, 99/13/0181; 25.4.2001, 2001/13/0001; 16.9.2003, 2000/14/0162; 28.9.2004, 2001/14/0176; 24.2.2010, 2006/13/0071). Die Antragstellerin hat für die Antragszeiträume 1996 bis 07/2003 sowie 10/2003 bis 04/2008 keinen Dienstgeberbeitrag gemeldet und abgeführt.

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.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. 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 Gebarungsakte schlechthin zu klären, nicht jedoch die Rechtmäßigkeit der Abgabefestsetzung zu prüfen. Auch dient das Abrechnungsbescheidverfahren nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.9.2004, 2003/16/0508) nicht dazu, das Ergebnis rechtskräftiger Abgabefestsetzungen 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 Abgabefestsetzung (nicht aber die Abgabefestsetzung

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. Die Verbuchung des Dienstgeberbeitrages erfolgte für den Zeitraum 08/2003 bis 04/2008 auf die Abgabenkontonummer 09 ***Str.Nr*** lautend auf ***AB*** (vormals lautend auf Personalamt der ***AB***) entsprechend der Meldung der Selbstbemessungsabgaben durch den Abgabepflichtigen. Für den Zeitraum 1996 bis 07/2003 wurde der Dienstgeberbeitrag jeweils von den einzelnen ausgliederten Gesellschaften, denen Bedienstete zur Dienstleistung zugewiesen wurden, gemeldet und abgeführt. Mit dem Abrechnungsbescheid gemäß § 216 BAO kann der Umstand nicht saniert werden, dass die jeweils ausgegliederten Rechtsträger es verabsäumt haben, die entrichteten Dienstgeberbeiträge zurückzufordern und diesbezüglich entsprechende Anträge (zB nach § 201 BAO) zu stellen. Wie bereits ausgeführt, hat die ***Bf1*** für die Antragszeiträume (1996 bis 07/2003 sowie 10/2003 bis 04/2008) keinen Dienstgeberbeitrag gemeldet und abgeführt.*

*Zum Hinweis der Antragstellerin, dass die Meldung des Dienstgeberbeitrages auf die Abgabenkontonummer 09 ***Str.Nr***, lautend auf die ***AB***, ab 08/2003 nicht erfolgen hatte dürfen, da die Verbuchung des Dienstgeberbeitrages vor Ergehen des VwGH-Erkenntnisses vom 29.4.2015, 2011/13/0110, auf das Abgabenkonto der ***Bf1*** erfolgen hätte müssen (vgl. diesbezüglich auch UFS 1.3.2005, RV/0750-W/04), 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 Personalamt) ist und demnach auch nicht die ***Bf1***, auf die ua. die zur Dienstleistung zugewiesenen Bediensteten (bzw. wurde der gesamte Personalbereich der ***AB***) mit Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 20.10.2000 (organisatorisch) übertragen wurden. Demnach war auch die ***Bf1*** nicht als steuerlicher Arbeitgeber der zur Dienstleistung zugewiesenen Beamten anzusehen. Im Übrigen lautete die Abgabenkontonummer 09 ***Str.Nr*** — wie bereits erwähnt - vormals auf ‚Personalamt der ***AB***‘.*

Im Antrag vom 16.11.2015 wird weiters 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.

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

sind die Anträge auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides für den 10/2003 bis inkl. 04/2008 sowie für den Zeitraum 1996 bis inklusive 07/2003 verspätet eingebracht worden und auch aus diesem Grund zurückzuweisen.

Die genannten Anträge 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.

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:

Wie unter Punkt 2. ausgeführt, erachtet das ho. Finanzamt die Antragstellerin als nicht legitimiert, einen Antrag gemäß § 216 BAO zu stellen, da sie auf ihrem Abgabenkonto keinen Dienstgeberbeitrag gemeldet oder abgeführt hat bzw. aufgrund des VwGH-Erk. v. 29.4.2015, 2011/13/0110, auch nicht Abgabenschuldnerin iSd § 77 BAO ist. Sollte dieser Beurteilung nicht gefolgt werden, so wären die Anträge auf Ausstellung eines Abrechnungsbescheides für den Zeitraum 10/2003 bis 04/2008 sowie für den Zeitraum 1996 bis inklusive 07/2003 im konkreten Fall jedenfalls verspätet eingebracht worden.

Die Voraussetzungen für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand liegen aus ho. Sicht aus folgenden Gründen nicht vor:

*Die Antragstellerin bringt vor, dass vor allem aufgrund eines zwischen der ***AB*** und 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 Antragstellerin (***Bf1***) ist nicht Vertragspartei des Stillhalteabkommens vom 17. Juni 2003. Abgeschlossen wurde das Stillhalteabkommen zwischen dem BMF und der ***AB***. Demnach bezieht sich das Stillhalteabkommen aus ho. Sicht auch nicht auf die ***Bf1*** und kann bei dieser auch nicht zur Verlängerung der Antragsfristen gemäß § 216 BAO bzw. § 201 BAO führen.*

Die Voraussetzungen für die Wiedereinsetzung würden aus Sicht des 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 ***AB*** abgeschlossene Stillhalteabkommen stellt zudem aus ho. Sicht eine zivilrechtliche Maßnahme dar. Darüber hinaus ist das Stillhalteabkommen zwischen der ***AB*** und dem BMF abgeschlossen worden (die ***Bf1*** ist nicht Vertragspartei). Im Zivilrecht kann auf den Einwand der Verjährung verzichtet werden. Ein solcher Verzicht (Verzicht auf die Anwendbarkeit von Verjährungsbestimmungen) ist in der Bundesabgabenordnung generell nicht und somit auch nicht hinsichtlich der Verjährungsbestimmungen betreffend Anträge gemäß § 216 BAO sowie § 201 BAO 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:

0 Die Bezeichnung der versäumten Frist;

0 Die Bezeichnung des unvorhergesehenen und unabwendbaren Ereignisses;

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

0 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, T2 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 T2 8 unter

Verweis auf zB VwGH 22.1.1992, 91/13/0241; 3.8.1994, 94/16/0164; Hengstschlager/Leeb, AVG, § 71 T2 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, BAO⁵, § 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 T2 10 unter Verweis auf zB Fasching, Lehrbuch², T2 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 hatte, so wäre ein solcher Rechtsirrtum im konkreten Fall durch eine für den Abgabepflichtigen nicht zuständige Behörde (BMF) verursacht worden. Darüber hinaus ist das Stillhalteabkommen vom 17.6.2003 zwischen dem BMF und der ***AB*** abgeschlossen worden. Die Antragstellerin ist somit nicht Vertragspartei des Stillhalteabkommens, weshalb sich dieses auf sie auch nicht beziehen kann.

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 hierbei 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 ***Bf1*** an der Versäumnis der Frist gemäß § 216 BAO vor. Die Antragstellerin bringt vor, aufgrund eines zwischen dem BMF und der ***AB*** abgeschlossenen Stillhalteabkommens davon ausgegangen zu sein, dass die in § 216 BAO vorgesehene Fünfjahresfrist durch das Stillhalteabkommen verlängert worden sei bzw. keine Verjährung hinsichtlich der Rückforderung des entrichteten Dienstgeberbeitrages (Antrag auf Festsetzung gemäß § 201 BAO, wobei die Lohnsummen für die zugewiesenen Bediensteten aus der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag auszuschneiden sind, und Rückzahlung des sich aus der Festsetzung allfällig ergebenden Guthabens) eintreten könne.*

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 Stillhalteabkommen zwischen dem BMF und der ***AB*** abgeschlossen wurde. Das BMF ist zudem keine für die ***ABgesellschaften*** zuständige Abgabenbehörde.*

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

4. Antrag auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die zur Dienstleistung zugewiesenen Bediensteten mit Null gemäß § 201 BAO für die Zeiträume 1996 bis 04/2008 und Rückzahlung des sich aus der Festsetzung ergebenden Guthabens:

[...]

5. Antrag auf Wiedereinsetzung gemäß § 308 BAO iVm § 201 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:

[...]

*6. Antragslegitimation der ausgegliederten Rechtsträger (bzw. deren Rechtsnachfolger):
Soweit der Rechtsansicht zu folgen wäre, dass der Dienstgeberbeitrag, der im Antragszeitraum vor allem von der ***AB*** sowie von den ausgegliederten Gesellschaften entrichtet wurde,*

der ***Bf1*** zuzurechnen ist (weil auf diese der Personalbereich der ***AB*** abgespalten wurde), so ist im Verfahren aus ho. Sicht zudem auch die Frage zu klären, ob die Antragstellerin sowie die ausgegliederten 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 Personalamt 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 Börsenganges 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 Personalamt), 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 - wenn auch nur mittelbar - 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 § 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.“

Beschwerde

Am 30.4.2018 brachte die Beschwerdeführerin nachfolgende Beschwerde bei der belangten Behörde ein:

„[...] unter Berufung auf die uns von oa Klienten erteilte Vollmacht erheben wir gemäß § 243 BAO gegen den Bescheid vom 9.2.2017, eingelangt am 27.2.2017, innerhalb offener verlängerter Frist das Rechtsmittel der

Beschwerde.

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,

- die Zurückweisung des Antrages vom 16.11.2015 auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages gem § 201 BAO für den Zeitraum 1996 bis 04/2008 hinsichtlich der zur Dienstleistung zugewiesenen Bediensteten mit „Null“ sowie

- die Abweisung der Anträge vom 16.11.2015 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem § 308 (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 zu bewilligen und die Zurückweisung der Anträge vom 16.11.2015 auf Erlassung von Abrechnungsbescheiden gem § 216 BAO sowie Festsetzung des Dienstgeberbeitrages gem § 201 BAO für den Zeitraum 1996 bis 04/2008 hinsichtlich der zur Dienstleistung zugewiesenen Bediensteten mit „Null“ wegen Nichtrechtzeitigkeit bzw Unzulässigkeit aufzuheben.

A Begründung

1 Sachverhalt

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

Die Aufteilung der abgeführten DB-Beträge auf die einzelnen Abgabenkonto kann der beiliegend übermittelten Tabelle entnommen werden (Beilage /.1). 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 /.2). Die Rückforderungsmöglichkeit der im Zeitraum 10/2003 bis 04/2008 vorläufig entrichteten DB-Beträge wurde zusätzlich zum oa Schreiben noch durch ein zwischen der ***AB*** und dem BMF abgeschlossenen Stillhalteabkommen (Vereinbarung vom 17.6.2003; siehe Beilage /.3; Verlängerungsvereinbarung vom 3.12.2014; siehe Beilage /.4) abgesichert. Punkt 7 des Stillhalteabkommens enthält eine Verjährungsverzichtserklärung, sodass 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) ***ABgesellschaften*** als Dienstgeber der ***AB***-Beamten anzusehen sind oder vielmehr der Bund als Dienstgeber iSd Familienlastenausgleichsgesetzes anzusehen ist und die ***ABgesellschaften*** daher keine DB-Pflicht trifft.

Mit VwGH-Erkenntnis vom 29.4.2015, 2011/13/0110-5 wurde die Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen auf Ebene der ***ABgesellschaften*** für zugewiesene ***AB***-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 ***Bf1*** tätigen ***AB***-Beamten) und BFG 8.10.2015 (zugestellt am 21.10.2015), RV/2100843/2007 (betrifft die bei der vormaligen ***CD*** AG & Co KG tätigen ***AB***-Beamten) ersatzlos aufgehoben.*

*Als Dienstgeber der ***AB***-Beamten ist nach dem oa VwGH-Erkenntnis der Bund anzusehen. Selbst auf Ebene des Bundes hat der VwGH jedoch für die Überlassung der ***AB***-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 ***AB*** 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 geklärten Rechtslage hat die ***AB*** Austria entschieden, Wiedereinsetzungsanträge, Anträge auf Erlassung von Abrechnungsbescheiden sowie Anträge auf Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen zu stellen. Aufgrund der selbst für die Abgabenbehörde unklaren Aktivlegitimation wurden gleichlautende Anträge von mehreren Konzerngesellschaften, namentlich der ***AB***, der ***AB*** AG, der ***Bf1*** sowie dem Personalamt bei der ***AB*** eingebracht, wobei die Antragsstellung in Form eines Eventualbegehrens erfolgte. Sämtliche Anträge wurden von der belangten Behörde je Antragsteller mit Bescheiden vom 9.2.2017 ab- oder zurückgewiesen, wobei sich die jeweilige Begründung nur in Nuancen unterscheidet. Neben der gegenständlichen Beschwerde werden folglich auch die an die übrigen Antragsteller ergangenen Bescheide vom 9.2.2017 mit separaten Beschwerden bekämpft, sodass wir anregen die gegenständliche Beschwerde gemeinsam mit den taggleich eingebrachten Beschwerden der übrigen oa Antragsteller zu erledigen, da allen Anträgen bzw bescheidmäßigen Erledigungen der selbe Sachverhalt zu Grunde liegt. Im beschwerdegegenständlichen Bescheid stützt die belangte Behörde die Ab- bzw Zurückweisung der Anträge im Wesentlichen auf folgende Argumente:*

Argumente für Abweisung Wiedereinsetzungsantrag

- i Rechtsunkenntnis oder Rechtsirrtum seien nach der ständigen Judikatur des VwGH keine tauglichen Wiedereinsetzungsgründe*
- i Vorliegen groben Verschuldens, weil es die Beschwerdeführerin unterlassen habe, seinen Steuerberater/Rechtsberater bzw die bei ihm eingerichtete Rechts- sowie Steuerabteilung zu befragen;*
- i Ein milderer Grad des Versehens liege nicht vor, weil Stillhalteabkommen zwischen BMF und ***AB*** abgeschlossen wurden und sich die Beschwerdeführerin darauf nicht berufen könne.*

Argumente für Zurückweisung Abrechnungsbescheid

- i Die Beschwerdeführerin habe für die Antragszeiträume keinen Dienstgeberbeitrag gemeldet und auf ihr Abgabenkonto abgeführt
- i Die Beschwerdeführerin sei erst im Jahr 2000 errichtet worden, weshalb ihr für Zeiträume vor ihrer Gründung keine Antragsbefugnis zukomme
- i Die Antragsfrist für die Stellung eines Abrechnungsantrags sei bereits abgelaufen

Argumente für Zurückweisung Festsetzungsantrag

- i Die Antragsfrist für die Stellung eines Festsetzungsantrags sei bereits abgelaufen

Die gegenständlichem Bescheid zu Grunde gelegte Auffassung der belangten Behörde ist jedoch unzutreffend und belastet den angefochtenen Bescheid insbesondere aus nachfolgend dargelegten Gründen mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit.

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 ***AB*** Austria 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 ***AB*** Austria 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 strenger 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 Einzelfalles 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 ***AB*** Austria bzw dem zu beurteilenden Sachverhalt gelten soll. Seitens der ***AB*** Austria 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.

2.2 Zurückweisung Antrag Festsetzungsbescheid

[...]

2.3 Zurückweisung Antrag Abrechnungsbescheid

*Dem Argument, wonach die Beschwerdeführerin für die Antragszeiträume 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 ***AB*** (StNr ***Str.Nr***) entrichtet wurden und dieser Umstand vom VwGH offenbar als nicht rechtserheblich angesehen wurde.*

*Auch die Annahme, dass der Beschwerdeführerin für Zeiträume vor ihrer Gründung keine Antragsbefugnis zukommen könne, übersieht, dass im Jahr 2000 der gesamte Personalbereich der ***AB*** auf die Beschwerdeführerin abgespalten wurde und diese daher als Gesamtrechtsnachfolgerin auch Rechtsansprüche der Rechtsvorgänger geltend machen kann.*

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 in diesem Punkt vorbehaltlich des weiteren Verfahrensganges (FN 2: Ritz, BAO⁶ § 279 Rz 6.)

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.“

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 10.12.2018 hat die belangte Behörde die Beschwerde vom 30.4.2018 gegen den Bescheid vom 9.2.2017 betreffend die Zurückweisung von Anträgen auf Abrechnung gemäß § 216 BAO sowie Festsetzung gemäß § 201 BAO betreffend Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Zeiträume Jänner 1996 bis April 2008, als auch die Abweisung von Anträgen auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand für die vorgenannten Zeiträume als unbegründet abgewiesen.

Die Begründung lautet:

„A) Sachverhalt

1) Allgemeines (laut Vorbringen der Beschwerdeführerin)

*Laut Antrag vom 16.11.2015 seien vom ***AB***-Konzern im Zeitraum 1996 bis inklusive April 2008 für nach den Bestimmungen des PTSG 1996 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 ***AB***-Konzerns und ab August 2003 gesammelt über das Abgabenkonto ***Str.Nr***, lautend auf die ***AB*** (vormals lautend auf „Personalamt der ***AB***“) 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 ***AB*** und dem BMF abgeschlossenes Stillhalteabkommen (Vereinbarung vom 17.6.2003, Verlängerungsvereinbarung vom 3.12.2014) abgesichert worden.*

*Die ***Bf1*** (im Folgenden auch als Antragstellerin bezeichnet) führte des weiteren aus, dass in Punkt 7 des zwischen der ***AB*** 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 ***Bf1*** geführtes Rechtsmittelverfahren gewesen, dessen Rechtsausgang abgewartet werden sollte.*

*Gegenstand dieses Verfahrens sei die Frage gewesen, ob die ausgegliederten ***ABgesellschaften*** nun als Dienstgeber der zur Dienstleistung zugewiesenen ***AB***-Beamten anzusehen seien oder ob diese Stellung weiterhin dem Bund zukomme. Dieses bei der ***Bf1*** 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 ***AB***-Bediensteten anzusehen; die ***AB***-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 Berichtungen (im Einzelnen) aussehen sollten. Aus der Begründung war lediglich ersichtlich, dass die ‚Abfuhr der gegenständlichen DBBeträge 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 Gebärungsfrage, 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. Dagegen wurde Beschwerde erhoben. Im Wesentlichen wurde eingewendet, dass im Jahre 2000 der gesamte Personalbereich der ***AB*** auf die Beschwerdeführerin abgespalten worden sei sodass diese daher als Gesamtrechtsnachfolgerin auch Rechtsansprüche der Rechtsvorgänger geltend machen könne.*

3.) Antrag auf Festsetzung gemäß § 201 BAO

*Punkt 4 des Schriftsatzes vom 16.11.2015 betraf einen ‚Antrag auf Nichtfestsetzung gemäß § 201 BAO‘. Für den Zeitraum 1996 bis 04/2008 werde hinsichtlich der ***AB***-Beamten ein Antrag auf Festsetzung mit "Null" gestellt. Die notwendige Differenzierung zwischen dienstzugeteilten Beamten und übrigen Beschäftigten oder gar eine monatliche Aufgliederung fehlte jedoch.*

Die Begründung verwies lediglich auf die bereits eingangs angeführte rechtliche Klärung seitens des Verwaltungsgerichtshofes. Zur Verjährungsfrage verwies die Antragstellerin auf die Möglichkeit der Wiedereinsetzung in die versäumte Frist des § 201 Abs 1 Z 1 (gemeint wohl: Z 2).

Mit Bescheid vom 9.2.2017 wurde dieser Antrag als verspätet zurückgewiesen. Mit Beschwerde vom 30.4.2018 wurde auch diese Erledigung angefochten. Begründet wurde dies im Wesentlichen mit der angeblich zu Unrecht versagten Wiedereinsetzung in den vorigen Stand.

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

Hinsichtlich der Fristen

a) der Fristen zur Stellung von Abrechnungsbescheiden laut Punkt 2 einschließlich der versäumten Fristen zur Stellung der entsprechenden Wiedereinsetzungsanträge, sowie

b) der Fristen zur Stellung von Festsetzungsanträgen laut Punkt 3 einschließlich der versäumten Fristen zur Stellung der entsprechenden Wiedereinsetzungsanträge

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 § 201 sowie 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 DBBeträge 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 ***AB*** 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) Mängel der Anträge auf Festsetzung der Selbstbemessungsabgaben (§ 201 BAO)
Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sind gemäß § 41 FLAG monatlich zu berechnen und abzuführen. Daraus folgt, dass auch Festsetzungen gemäß § 201 BAO Monat für Monat vorzunehmen sind. Das Minimalerfordernis in solchen Fällen - von welchem auch das BFG in solchen Fällen ausgeht (vgl. BFG 20.12.2017, RV/2100726/2017) - besteht darin, dass für jeden einzelnen antragsgegenständlichen Monat die Summe der gesamten der DB-Pflicht unterzogenen Beträge in jeweils 2 Teilbeträge aufzugliedern sind, nämlich in die Summe der DB-Beträge, die auf tatsächlich DB-pflichtige Auszahlungen entfällt und in die Summe der anderen als Dienstgeberbeiträge bezeichneten Beträge, die zwar abgeführt wurden, obwohl die DB-Pflicht nun in Frage gestellt wird. Ausgehend von diesen Mindestanforderungen ist es sodann Sache der Behörde oder des BFG, allfällige Überprüfungen dieser Summen durchzuführen bzw. anzuordnen.*

Da sowohl der ursprüngliche Antrag als auch das dagegen erhobene Rechtsmittel diesen Anforderungen nicht gerecht wurde, hätte schon allein aus diesen Gründen den Anträgen nicht entsprochen werden können.

Grundsätzlich sind Unzulänglichkeiten dieser Art allerdings behebbar - und es wäre mit einem Mängelbehebungsauftrag vorzugehen gewesen - lägen die übrigen Voraussetzungen für die Entsprechung der Anträge vor. Auf Grund der Tatsache, dass sämtliche Anträge verspätet sind, erübrigen sich Erhebungen zur Ermittlung der verfahrensgegenständlichen Beträge.

*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 eines Festsetzungsbescheides 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 über 150 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 ***AB*** 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 ***AB***, 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 ***AB*** gegenüber der Republik Österreich, welche sie im Falle eines Obsiegens im Musterverfahren der ***AB*** Austria Personalmanagement GesmbH 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 unglaublich. 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.“

Vorlageantrag

Mit Schreiben vom 10.1.2019 stellte die Beschwerdeführerin folgenden Vorlageantrag:

„Sehr geehrte Damen und Herren,

unter Berufung auf die uns von oa Klienten erteilte Vollmacht stellen wir gegen die Beschwerdevorentscheidung vom 10.12.2018, eingelangt am 13.12.2018, gemäß § 264 BAO innerhalb offener Frist den

Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde vom 30.4.2018 durch das zuständige Bundesfinanzgericht.

A) Begründung

Mit der Beschwerdevorentscheidung vom 10.12.2018 hat das Finanzamt Wien 1/23 unsere

Beschwerde vom 30.4.2018 als unbegründet abgewiesen. Dagegen richtet sich dieser Vorlageantrag. Zum Beschwerdebegehren wird auf die Beschwerde vom 30.4.2018 verwiesen. Darüber hinaus wird zu den Ausführungen der Beschwerdevorentscheidung wie folgt Stellung genommen.

1 Inhaltliches Vorbringen zu Abrechnungs- und Festsetzungsanträge

Den Ausführungen der belangten Behörde zu den inhaltlichen Anforderungen der Abrechnungs- bzw Festsetzungsanträge 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 und § 201 BAO den Verfahrensgegenstand des anhängigen Beschwerdeverfahrens (FN 1: Ritz, BAO8 § 279 Rz 6.) Über die Frage der inhaltlichen Zulässigkeit der Festsetzungs- bzw 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 Beweiswürdigung 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 eine 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 Beweisforderungen.

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 bzw auf Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen nach § 201 BAO daher nicht als unzulässig bzw verspätet zurückgewiesen werden können.“

Vorlagebericht

Im Anschluss daran wurden die Beschwerdeakten dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und vom Finanzamt als belangter Behörde im Vorlagebericht angeführt, dass die Gemeinsamkeit von allen 12 Vorlageanträgen darin bestehe, dass die insgesamt 4 Rechtsmittelwerber jeweils denselben Antrag auf Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen für den Zeitraum Jänner 1996 bis April 2008 gestellt haben.

„Ergänzt wird dieses Begehren um jeweils 4 Anträge auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand in die versäumten Fristen zur Stellung dieser Anträge bzw Wiedereinsetzung gegen die Versäumung der letztgenannten Fristen. Des Weiteren wurden in diesem Zusammenhang die (nach Meinung der Abgabenbehörde nicht notwendigen) 4 Abrechnungsanträge gestellt.

Bei den Antragstellern handelt es sich um (im juristischen Sinn unterschiedliche) Rechtsnachfolger jener Steuersubjekte, die seinerzeit die verfahrensgegenständlichen Beträge an Dienstgeberbeiträgen im Zeitraum Jänner 1996 bis April 2008 abgeführt haben.

Nach Meinung der Abgabenbehörde dürften die angesprochenen Beträge von insgesamt fast 200 Millionen Euro bestenfalls gegenüber einem der 4 Antragsteller festgesetzt werden, nicht

*jedoch auch gegenüber den anderen. Aus dem Vorbringen in ihrer Gesamtheit ist auch ableitbar, dass die Geltendmachung dieser Ansprüche lediglich aus Gründen der Vorsicht erfolgte, nämlich um Zurückweisungen mangels Aktivlegitimation zu vermeiden. Die Abgabenbehörde betrachtet auch lediglich die "****Bf1****" als berechnigte Rechtsnachfolgerin, ging jedoch auf die Problematik der Aktivlegitimation in keinem Fall ein: Sie erledigte ALLE Anträge ABWEISLICH.*

Materiellrechtliche Betrachtungsweise:

*Seit dem Ergehen der beiden Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 29.4.2015, 2011/13/0110 (***AB***), welches zur Begründung auf 2012/13/0099 ***KL***) verweist, steht fest, dass die Antragstellerin hinsichtlich der per Gesetz zur Dienstleistung zugewiesenen Beamten keine Pflicht zur Einbehaltung und Abfuhr von Dienstgeberbeiträgen trifft.*

Verfahrensmäßige Durchsetzung der Ansprüche:

Dazu stellt die Bestimmung des § 201 BAO ein taugliches Instrument zur Verfügung, welches jedoch wegen des Ablaufs der entsprechenden Frist als nicht mehr anwendbar erscheint. Dagegen kann jedoch mit dem Rechtsbehelf der Wiedereinsetzung gemäß § 308 BAO vorgegangen werden. Welcher Zweck jedoch mit den Abrechnungsanträgen verfolgt wird, ist für die Abgabenbehörde schon deswegen nicht ersichtlich, da alle Gebarungsdaten den gemeldeten Daten entsprechen.

Der konkrete Antrag (§ 201 BAO) ist als verspätet eingebracht zu betrachten. Dies wird seitens des Antragstellers bestritten. Ein Stillhalteabkommen, welches mit dem damaligen Finanzminister abgeschlossen wurde, ermögliche die nunmehrige Behandlung der Festsetzungsanträge. Die Behörde hält dagegen, dass privatrechtliche Vereinbarungen nur zivilrechtlich, nicht jedoch abgabenrechtlich bedeutsam sind.

Der konkrete Antrag (§ 308 BAO): Offenbar um dem Fristablauf zur Einbringung von Festsetzungsanträgen (§ 201 BAO) zu begegnen wurden Wiedereinsetzungsanträge gemäß § 308 BAO gesetzt. Begründet wurden diese Anträge mit Rechtsirrtümern. Man sei der Auffassung gewesen, dass das Stillhalteabkommen und damit die Rückforderungsansprüche durchsetzbar wären. "Sollte den Rückforderungsansprüchen nunmehr der Einwand des Fristenablaufs entgegengehalten werden, so stellt dieser durch Behördenverhalten veranlasste Rechtsirrtum einen Wiedereinsetzungsgrund nach § 308 BAO dar". Die Abgabenbehörde vermochte dieser Argumentation nicht zu folgen.

Der konkrete Antrag gemäß § 216 BAO ist ebenso verspätet. Begründet wird er mit demselben Argumenten, die für die Festsetzung gemäß § 201 BAO ins Treffen geführt wurden. Die Abgabenbehörde vermeint jedoch, dass die auf den Abgabekonten vorgenommenen Buchungen den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen (gebucht wurden die tatsächlich gemeldeten bzw. geleisteten Beträge) und somit keine gebarungsmäßigen Differenzen vorliegen."

Die belangte Behörde beantragte schließlich, sämtlichen Anträgen nicht zu entsprechen.

Mündliche Verhandlung

Die Verfahrensparteien wurden zu einer mündlichen Beschwerdeverhandlung mit Ladung vom 19.1.2021 geladen. Mit Schreiben vom 25.1.2021, beim Bundesfinanzgericht eingelangt am 27.1.2021 hat die Beschwerdeführerin auf die Durchführung der mündlichen Verhandlung verzichtet.

Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

Mit Erkenntnis BFG 29.1.2021, RV/7101439/2019 hat das Bundesfinanzgericht die gegen die Abweisung des Antrags auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand erhobene Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die Teil des ***AB*** – Konzerns ist. Sie wurde im September 2000 gegründet. Aufgrund eines Generalversammlungsbeschlusses vom 20.10.2000 erfolgte die Aufnahme des gesamten Personalbereiches und des gesamten Personals ihrer Alleingesellschafterin, einer 1996 zur Besorgung der bisher von Behörden des Bundes wahrgenommenen Aufgaben errichteten Aktiengesellschaft.

Mit Bescheid vom 9.5.2005 setzte die belangte Behörde den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für den Zeitraum August und September in Höhe von € 2.408.240,86 fest. Diese Erledigung wurde letztlich aufgehoben, weil keine Verpflichtung zur Entrichtung eines Dienstgeberbeitrages für Bundesbeamte, die der Beschwerdeführerin zugewiesen wurden, bestand.

Im Zeitraum 1996 bis April 2008 wurden vom ***AB***-Konzern Dienstgeberbeiträge für die zugewiesenen Bundesbeamte, verteilt auf verschiedene Steuernummern, abgeführt. Auf dem Abgabenkonto der Beschwerdeführerin wurden keine Dienstgeberbeiträge für zugewiesene Bundesbeamte verbucht.

Am 17.6.2003 schloss die ***AB*** mit der Republik Österreich, vertreten durch den (damaligen) Bundesminister für Finanzen, ein Stillhalteabkommen. Gegenstand dieses Abkommens ist die von der Republik Österreich bestrittene Forderung der ***AB*** auf Ersatz von Lohnnebenkosten für Bundesbeamte, die der ***AB*** dauerhaft zugewiesen wurden. Dieses Stillhalteabkommen wurde im Jahr 2014 verlängert.

Im Schreiben vom 16.11.2015 wurde vorsorglich auch für die Beschwerdeführerin für den Zeitraum 10/2003 bis 04/2008 und für den Zeitraum 1996 bis 07/2003 Anträge auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides gestellt.

Strittig ist, ob die Zurückweisung der Anträge auf Erlassung von Abrechnungsbescheiden zu Recht erfolgte.

Beweiswürdigung

Die Feststellungen zur Gründung und zur Rechtsform der Beschwerdeführerin ergeben sich insbesondere aus einer Einsichtnahme in das Firmenbuch durch das Bundesfinanzgericht. Daraus ist ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin durch eine Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 07.09.2000 gegründet wurde und Alleineigentümerin die ***AB*** Austria Aktiengesellschaft war. Die damalige Alleingesellschafterin wurde mit Wirksamkeit vom 1.5.1996 gem Bundesgesetz über die Einrichtung und Aufgaben der ***AB_MN***, BGBl. 201/96 errichtet (siehe Firmenbuchauszug zu FN ***FN_Nr***). Ebenfalls aus dem Firmenbuch geht hervor, dass der Personalbereich der ***AB*** Austria im Jahr 2000 abgespalten wurde und auf die Beschwerdeführerin überging.

Der Spaltungs- und Übernahmevertrag lautet auszugsweise (siehe UFS 15.05.2007, RV/1076-W/05)

„Zweitens

Vermögensübertragung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge

Die übertragende Gesellschaft überträgt mit Ausnahme der Vorstandsmitglieder ... ihr gesamtes Personal samt allen öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Dienstverhältnissen, Lehrverhältnissen sowie ihren gesamten Personalbereich mit allen seinen tatsächlichen und rechtlichen Bestandteilen (im Folgenden "Personalbereich" genannt) ... durch Abspaltung zur Aufnahme gemäß§§ 17 (siebzehn) Spaltungsgesetz im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die übernehmende Gesellschaft.

[...]

Zehn.Eins

Beamte

Sämtliche in der Beilage ./8 (acht) angeführten Beamte werden der übernehmenden Gesellschaft gemäß§§ 17 (siebzehn) Absatz 1 (eins) a Poststrukturgesetz zugewiesen.

Zehn.Zwei

Ehemalige Vertragsbedienstete und Angestellte

Die Dienstverhältnisse sämtlicher ehemaliger Vertragsbediensteter gemäß Beilage ./9 (neun) und die Dienstverhältnisse sämtlicher Angestellter gemäß Beilage ./10 (zehn) gehen auf die übernehmende Gesellschaft über. Die übernehmende Gesellschaft tritt mit allen Rechten und Pflichten in diese Dienstverhältnisse ein.

Alle übrigen bei der übertragenden Gesellschaft beschäftigten Personen, wie beispielsweise Lehrlinge, die gemäß Berufsausbildungsgesetz, Bundesgesetzblatt 1969/142 in der geltenden Fassung, mit der übertragenden Gesellschaft in einem Ausbildungsverhältnis stehen, und die anderen Mitarbeiter (zum Beispiel Hausbesorger, Betriebsärzte) auf Werkvertrags- oder anderer vertraglicher Basis gemäß Beilage ./11 (elf) gehen ebenfalls auf die übernehmende Gesellschaft über.“

Die Feststellungen zum Festsetzungsbescheid vom 9.5.2005 ergeben sich einerseits aus einer Einsichtnahme in diese Erledigung, die den Anträgen vom 16.11.2015 beigelegt waren und andererseits aus den Entscheidungsgründen des BFG-Erkenntnis vom 13.08.2015, RV/7102809/2015. Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 29.4.2015, 2011/13/0110 wurde die Frage, ob für Bundesbeamte, die einer privatrechtlichen Gesellschaft zugewiesen wurden, Dienstgeberbeiträge zu entrichten sind, entschieden, dass bei gesetzlich angeordneten Arbeitskräfteüberlassungen keine Änderung in der Dienstgeberstellung des Bundes als Personalüberlasser eintritt. Die Beschwerdeführerin war somit nicht Dienstgeberin der überlassenen/zugewiesenen Bundesbeamten.

Die Feststellung, dass im Zeitraum 1996 bis April 2008 Dienstgeberbeiträge auf verschiedene Steuernummern, die verschiedenen Konzerngesellschaften zugeordnet sind, bezahlt wurden, ergibt sich einerseits aus den Angaben im Antrag vom 16.11.2015. Zu diesem Vorbringen hielt die belangte Behörde im Abweisungsbescheid vom 9.2.2017 auf Seite 11 fest, dass die Beschwerdeführerin selbst jedoch keine Dienstgeberbeiträge bezahlt hätte. Dies stimmt auch mit der Tabelle, die dem Antrag vom 16.11.2015 beigelegt war, überein, zumal darin die Steuernummer der Beschwerdeführerin (09-***BF1StNr1***) nicht aufscheint:

[...]

Die genaue Zusammensetzung der Jahresbeträge geht aus dem Antrag vom 16.11.2015 nicht hervor. Auf Seite fünf des Abweisungsbescheides hielt die belangte Behörde fest, dass für den Zeitraum 1996-07/2003 der Dienstgeberbeitrag von einzelnen Gesellschaften des ***AB***-Konzerns, denen Bundesbeamte zugewiesen wurden, gemeldet und abgeführt wurde; für den Zeitraum 08/2003-04/2008 erfolgten Meldung und Verbuchung der Dienstgeberbeiträge auf dem Abgabenkonto ***Str.Nr*** lautend auf ***AB*** (vormals Personalamt).

Die Feststellungen zum Stillhalteabkommen und zu dessen Verlängerung ergeben sich aus den vorgelegten Akten, in denen dieses Abkommen und dessen Verlängerung enthalten ist.

Unstrittig ist, dass die Antragstellung durch die Beschwerdeführerin erst im Jahr 2015 erfolgte, zumal sie die Ansicht vertritt, dass eine frühere Antragstellung wegen des Stillhalteabkommens gar nicht notwendig war.

Rechtsgrundlagen

[§ 216 BAO](#) lautet:

Mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) ist 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.

[§ 323c Abs 4 Z 5 BAO](#) idF COVID-19-StMG (BGBl I 3/2021) lautet:

(4) Bis zum Ablauf des 31. März 2021 gelten folgende Sonderregelungen:

5. Obliegt die Entscheidung über Beschwerden dem Senat, kann der Senatsvorsitzende die Beratung und Beschlussfassung des Senates unter Verwendung geeigneter technischer Kommunikationsmittel veranlassen. Der Senatsvorsitzende kann außerdem die Beratung und Beschlussfassung durch die Einholung der Zustimmung der anderen Mitglieder des Senates zu einem Entscheidungsentwurf im Umlaufweg ersetzen, wenn keines dieser Mitglieder widerspricht.

Rechtliche Beurteilung

Gemäß [§ 323b Abs 1 BAO](#) trat das Finanzamt Österreich für seinen Zuständigkeitsbereich am 1. Jänner 2021 an die Stelle des jeweils am 31. Dezember 2020 zuständig gewesenen Finanzamtes.

Gemäß [§ 19 Abs 1 BAO](#) gehen bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts. Gemäß [§ 14 Abs 2 SpaltG](#) bewirkt die Eintragung der Spaltung in das Firmenbuch, dass die Vermögensteile der übertragenden Gesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die neue Gesellschaft übergehen. Auf die Spaltung zur Aufnahme sind die Vorschriften der [§§ 2 bis 16 SpaltG](#) sinngemäß anzuwenden ([§ 17 SpaltG](#)). Es kommt es zu einer partiellen Gesamtrechtsnachfolge der übernehmenden Gesellschaft, die auch verfahrensrechtliche Positionen umfasst (VwGH 8.7.2009, [2008/15/0031](#); VwGH 4.6.2008, [2005/13/0135](#)).

Während der Antrag auf einen Abrechnungsbescheid einerseits ausdrücklich im Namen und Auftrag der ***AB*** und „vorsorglich und eventualiter“ auch im Namen des Personalamtes bei der ***AB*** gestellt wurde, wurde ein solcher Antrag andererseits auch vorsorglich, jedoch nicht „eventualiter“ auch für die Beschwerdeführerin gestellt. Mit Erkenntnis es BFG vom 25.6.2020, [RV/7101440/2019](#) wurde die Beschwerde der ***AB*** – inhaltlich – als

unbegründet abgewiesen. Mit Erkenntnis des BFG vom 25.9.2020, [RV/7101446/2019](#) wurde die Beschwerde des Personalamtes bei der ***AB*** betreffend Antrag auf Abrechnung als unbegründet abgewiesen.

Gemäß [§ 216 BAO](#) ist mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebärung sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, abzusprechen.

Meinungsverschiedenheiten darüber, welche Gutschriften die Abgabenbehörde hätte durchführen müssen, können allenfalls Gegenstand eines Abrechnungsbescheides nach [§ 216 BAO](#) sein (VwGH 26.5.1999, [99/13/0067](#)). Der Abrechnungsbescheid dient der Klärung umstrittener abgabenbehördlicher Gebärungsakte schlechthin (vgl. VwGH 17.12.2014, [2010/13/0061](#)).

Die Richtigkeit einer Abgabenfestsetzung kann nicht im Wege eines Abrechnungsbescheides bekämpft werden; mit einem Abrechnungsbescheid kann in diesem Zusammenhang etwa die strittige Frage beantwortet werden, ob die aus einem Abgabenbescheid resultierende Verbuchung deshalb rechtswidrig war, weil der Abgabenbescheid etwa (z.B. im Rechtsmittelweg) wieder aufgehoben wurde und keine Gutschrift verbucht wurde (vgl. VwGH 28.6.2016, [2013/17/0873](#)) oder der Abgabenbescheid gar nicht wirksam erlassen wurde (VwGH 30.3.2017, [Ra 2016/16/0032](#)).

Im Fall von Selbstberechnungsabgaben, zu denen der Dienstgeberbeitrag gehört, ist über die Richtigkeit der Selbstberechnung im Wege eines Festsetzungsbescheides nach [§ 201 BAO](#) oder - im Falle der Richtigkeit der Selbstberechnung - im Wege der Abweisung eines Antrages auf Festsetzung nach [§ 201 BAO](#), nicht aber durch einen Abrechnungsbescheid abzusprechen (VwGH 30.3.2017, [Ra 2016/16/0032](#)).

Im Abrechnungsverfahren trifft die Partei auch die Behauptungslast und die Konkretisierungspflicht hinsichtlich der Fragen der strittigen Verrechnungsvorgänge und Gebärungskomponenten (VwGH 29.4.2015, [2012/13/0002](#)).

Dazu hat die belangte Behörde in ihrer Beschwerdevorentscheidung bereits darauf hingewiesen, dass hinsichtlich jeder einzelnen Buchung die Unrichtigkeit im Detail zu bezeichnen wäre. Die Beschwerdeführerin hat diesbezüglich im Vorlageantrag darauf hingewiesen, dass Sache des Verfahrens ausschließlich die Zurückweisung (wegen Verspätung) der Anträge auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides ist.

Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des Bescheides erster Instanz gebildet hat (*Ritz*, BAO⁶, § 279 Tz. 10 mwN); im gegenständlichen Verfahrens ist dies ausschließlich die Zurückweisung des Antrages vom 16.11.2015. Im Zuge dieser Rechtsmittelerledigung ist daher (nur) zu entscheiden, ob der Antragstellerin zu Recht eine Sachentscheidung verweigert wurde.

Liegt der von der belangten Behörde angenommene Zurückweisungsgrund nicht vor, so ist der Zurückweisungsbescheid ersatzlos mit der Konsequenz zu beheben, dass die Abgabenbehörde über den Antrag unter Abstandnahme von dem zunächst gebrauchten Zurückweisungsgrund zu entscheiden hat (vgl. VwGH 28.2.2008, [2006/16/0129](#)).

[§ 216 letzter Satz BAO](#) normiert, dass ein Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides nur innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem die betreffende Verbuchung erfolgt ist oder erfolgen hätte müssen, zulässig ist. Die Verbuchung der Dienstgeberbeiträge für die Jahre 1996 bis 04/2008 erfolgte in den Jahren 1996 bis 2008, zumal gemäß § 43 Abs 1 FLAG der Dienstgeberbeitrag für jeden Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das für die Erhebung der Lohnsteuer zuständige Finanzamt zu entrichten. Eine Antragstellung innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres der Verbuchung erfolgte nicht und wurde von der Beschwerdeführerin auch nicht behauptet. Ein Abspruch über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung hatte somit im gegenständlichen Beschwerdeverfahren, das nur die Zurückweisung des Antrages gemäß [§ 216 BAO](#) betraf, nicht zu erfolgen (BFG 20.03.2015, [RV/7102758/2014](#)). Nach [§ 110 Abs 1 BAO](#) können gesetzlich festgesetzte Fristen, wenn nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist, nicht geändert werden. Demnach ist es - auch einem Bundesminister für Finanzen - nicht möglich, einen wirksamen Verzicht betreffend solcher Fristen zu erklären (VwGH 2.10.2019, [Ra 2019/13/0078](#)). Der Antrag im Jahr 2015, der von der belangten Behörde zurückgewiesen wurde, war außerhalb der im Gesetz normierten fünfjährigen Frist.

Der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand betreffend Versäumnis der Frist zur Antragstellung gemäß [§ 216 BAO](#) wurde vom Finanzamt abgewiesen; der dagegen erhobenen Beschwerde wurde mit Erkenntnis BFG 29.1.2021, RV/7101439/2019 nicht Folge gegeben.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

Zulassung der Revision

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

Das Bundesfinanzgericht folgt der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, es liegt daher kein Grund für eine Revisionszulassung vor.

Wien, am 1. Februar 2021