

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden***SenV***, die Richterin***Ri*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch LeitnerLeitner GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Ottensheimerstraße 32, 4040 Linz, über die Beschwerde vom 30. April 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 9. Februar 2017 betreffend Wiedereinsetzung gemäß § 308 BAO betreffend Dienstgeberbeitrag 01.1996-04.2008 Steuernummer ***BF1StNr1*** in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf*** 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

I. Verfahrensgang

1. Rechtliche Rahmenbedingungen der Beschwerdeführerin *Bf1*** (AG) und ihrer Gesellschaften in Verbindung mit den Vorverfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof Zl. 2011/13/0110/ VwGH Zl. 2012/13/0099 vom 29.04.2015 und dem in der Folge abgeschlossenen Stillhalteabkommen der Bf mit dem Bundesminister für Finanzen vom 17. Juni 2003:**

Gesetz

Bf1 (Gesetz, Gesetz; Art. ***1*** des Gesetz2, BGBl. Nr. 123).

Zu diesem Zeitpunkt sind bei der staatlichen Verwaltung neben Vertragsbediensteten vorwiegend Beamte des Bundes beschäftigt gewesen.

Viele dieser Beamten sind gem. § ***2*** Abs. 1 Gesetz auf die Dauer ihres Dienststandes der Vorgänger Bf (nunmehr die gegenständliche Bf) zur Dienstleistung zugewiesen worden (§ ***2*** Abs. 1a Gesetz).

Die Bf umfasste verschiedene Unternehmen/Gesellschaften wie zB die GmbH (in der Folge als Personal-Bf bezeichnet) oder das Personalamt bei der Bf, die Rechtsvorgänger Tochter1, Tochter2 **oder** Tochter3 etc.

Die Bf ist im Unterschied zu diesen Unternehmen allerdings die Konzernmutter, worauf in der rechtlichen Beurteilung noch genauer einzugehen sein wird.

Für die bei der Bf aktiven Beamten hat das Unternehmen, dem der jeweilige Beamte zugewiesen war, dem Bund den Aufwand der Aktivbezüge (inkl. Familienbeihilfen) zu ersetzen.

Die Bf als Konzernmutter wurde am 30.8.1996 laut Firmenbuch erstmalig eingetragen. Aufgrund des Generalversammlungsbeschlusses vom 20.10.2000 erfolgte die Aufnahme des gesamten Personalbereiches und des gesamten Personals der Bf (Konzernmutter) durch die GmbH im Zuge eines Spaltungs- und Übernahmevertrages vom 20.10.2000.

Dieser Vertrag lautet auszugsweise (siehe UFS 15.05.2007, RV/1076-W/05):

„ ...

*Die ***Bf1*** (FN 456) als übertragende Gesellschaft beabsichtigt, ihr Personal zu restrukturieren und in der ***Bf1*** dafür eine neue Organisation zu schaffen. Um dieses Ziel zu erreichen, beabsichtigt die ***Bf1*** ihr gesamtes Personal mit Ausnahme der Vorstandsmitglieder auf die übernehmende Gesellschaft, die GmbH, mit Stichtag 30. (dreißigster) Juni 2000 (zweitausend) im Wege einer Abspaltung zur Aufnahme abzuspalten.*

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§ ***2*** (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§ ***2*** (***2***) Absatz 1 (eins) a Gesetz 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.“

Am 17. Juni 2003 schloss die Bf in ihrer Funktion als Konzernmutter mit der Republik Österreich, die dabei durch den amtierenden Bundesminister für Finanzen vertreten wurde, eine als „Stillhalteabkommen“ titulierte Vereinbarung mit folgendem Inhalt:

„...“

Präambel

Gegenstand des Abkommens ist die von der Republik Österreich bestrittene Forderung der Bf auf Ersatz der seitens der Bf für die ihr zugewiesenen Bundesbeamten nach Meinung der Bf zu viel geleisteten Lohnnebenkosten, die nach Auffassung der Bf als Ausgleich für die mit der dauernden Zuweisung der Bundesbeamten an die Bf verbundenen Mehraufwendungen bei der Verwendung bzw. dem Abbau dieser Beamten, vom Bund zu tragen wären, sowie die von der Republik Österreich ebenfalls bestrittene Forderung der Bf auf Ersatz der Aufwendungen, welche dem Unternehmen mit der Durchführung der Pensionsverrechnung für Pensionsbezieher des Bundes entstanden sind bzw. entstehen.

Vor diesem Hintergrund wird Folgendes vereinbart:

- 1. Unpräjudiziell der jeweiligen Rechtsstandpunkte wird versucht, bis zum Ablauf des 31. Dezember 2003 eine einvernehmliche Lösung der gegenständlichen Problematik herbeizuführen.*
- 2. Ab sofort nimmt die Bf unpräjudiziell vorerst, jedenfalls aber bis 31. Dezember 2003, die Überweisung der laufenden Pensionsdeckungsbeiträge wieder auf.*
- 3. Die bislang durch Aufrechnung bezahlten Pensionsdeckungsbeiträge werden unpräjudiziell vorerst an den Bund überwiesen.*
- 4. Die Überweisungsbeträge nach § 311 ASVG werden unpräjudiziell vorerst, jedenfalls aber bis zum 31. Dezember 2003, weiter vom Bund bezahlt.*

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

6. Ab 1. Jänner 2004 wird im Falle einer einvernehmlichen Lösung die Pensionsverrechnung durch das Bundespensionsamt in Zusammenarbeit mit der BRZ-GmbH durchgeführt. Die Mitarbeiter des Pensionsamtes der Bf (6 Mitarbeiter) werden vollständig in den Dienststand des Bundes übernommen.

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

8. Hinsichtlich der nunmehr erfolgenden Überweisungen der laufenden Pensionsbeiträge (siehe Punkt 2.) sowie hinsichtlich der Nachzahlung der bisher einbehaltenen Beträge (siehe Punkt 3.) verzichtet der Bund im Zusammenhang mit und wegen der Durchführung der Punkte 2. und 3. ausdrücklich auf die Einrede des Rückforderungsausschlusses wegen wissentlicher Leistung einer Nichtschuld (§ 1432 ABGB). Einen entsprechenden Verzicht leistet die Bf hinsichtlich Zahlung der Überweisungsbeträge gemäß Punkt 4.

9. Die Bf verzichtet bis zum 31. Dezember 2003 auf die Geltendmachung von Ansprüchen und Forderungen in der gegenständlichen Angelegenheit.

... "

Dieses Stillhalteabkommen wurde in der Folge zeitmäßig erweitert und bis 31.12.2015 verlängert.

Die Bf gab mit Schreiben vom 14. Jänner 2004 an das Finanzamt folgende Erklärung ab:

„ ...

Bezugnehmend auf die Verfügung nach § 244 BAO des Finanzamtes für den 23. Bezirk, Lohnsteuerstelle, vom 12. Dezember 2003, dürfen wir Ihnen folgendes mitteilen:

*Unter Hinweis auf die Berufung gegen den oben genannten Festsetzungsbescheid werden wir als Folge der genannten Verfügung vorläufig und unpräjudiziell unseres Rechtsstandpunktes, dass nämlich der Bund als Dienstgeber der Beamten „Selbstträger“ im Sinne des Familienlastenausgleichsgesetzes ist und daher das Personalamt der ***Bf1*** keine Dienstgeberbeiträge zum Familienlastenausgleichsfonds zu zahlen hat, die Zahlung der Dienstgeberbeiträge zum Familienlastenausgleichsfonds ab Oktober 2003 wiederaufnehmen. Die Abgaben für Oktober 2003 und November 2003 werden jedenfalls bis 15. Jänner 2004 überwiesen werden.*

*Ausdrücklich festgehalten wird, dass der in unseren Schreiben vom September 2003, vom Oktober 2003 bzw. in der Berufung gegen den bezughabenden Festsetzungsbescheid dargestellte Rechtsstandpunkt des Personalamtes der ***Bf1*** unverändert aufrecht ist und die - vorläufige - Abgabenabfuhr lediglich aufgrund der gegenständlichen Verfügung und unter Vorbehalt der Rückforderung der bezahlten Beträge erfolgt.*

...“

Betreffend die Dienstgeberbeiträge 08/2003 und 09/2003 wurde ein Rechtsmittelverfahren gegen die Festsetzungsbescheide des Finanzamtes geführt.

Das Finanzamt begründete seine Festsetzung damit, dass sich (nur) aus dem Umstand, dass die Bundesbeamten zur (dauernden) Dienstleistung der GmbH zugewiesen seien und dass diese dem Bund den Aufwand für diese Bezüge zu ersetzen habe, nicht ableiten lasse, dass sie von der Verpflichtung zur Entrichtung von Dienstgeberbeiträgen befreit sei.

In der Berufung wurde argumentiert, dass Dienstgeber der Bundesbeamten - ungeachtet der (gesetzlich angeordneten) Zuweisung - der Bund bleibe und daher hinsichtlich der zugewiesenen Bundesbeamten keine Verpflichtung zur Entrichtung von Dienstgeberbeiträgen bestünde.

Die Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates UFS vom 15.7.2007, GZ. RV/1076-W05 gleichsam wie die Entscheidung vom 1. August 2011, GZ. RV/3449-W/10 bestätigten die Rechtsauffassung des Finanzamtes, dass die damals beschwerdeführende Partei Dienstgeberin

(§ 41 FLAG 1967) hinsichtlich der ihr zur Dienstleistung zugewiesenen Bundesbeamten sei, und wies die Berufungen ab.

Dagegen wurde Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht.

Im Erkenntnis vom 29. April 2015, Zl. 2011/13/0110, hat der Verwaltungsgerichtshof die Berufungsentscheidung des UFS vom 1. August 2011, GZ. RV/3449-W/10, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben und zur Begründung (nur) auf das - ebenfalls die Zuweisung von Bundesbeamten betreffende - Erkenntnis vom 29. April 2015, 2012/13/0099, verwiesen.

In diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass es sich bei der Zuweisung von Bundesbeamten an eine ausgegliederte Kapitalgesellschaft um eine gesetzlich angeordnete Arbeitskräfteüberlassung handle und dass damit keine Änderung in der Dienstgeberstellung des Bundes als Personalüberlasser eintrete.

Demzufolge war im Rechtsmittelverfahren tatsächlich der Bund Dienstgeber hinsichtlich der zur (dauernden) Dienstleistung zugewiesenen Bundesbeamten und die damals beschwerdeführende Partei traf auf Grund dessen, dass sie nicht Dienstgeberin war, hinsichtlich der ihr zugewiesenen Bundesbeamten keine Verpflichtung zur Entrichtung von Dienstgeberbeiträgen.

2. Verfahren vor der belangten Behörde:

Die Bf stellte durch ihre steuerliche Vertretung **Anträge am 16. November 2015.**

Unter anderem beantragte sie, den Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum Jänner 1996 bis April 2008 für die der Gesellschaft und weiteren Konzerngesellschaften vom Bund zugewiesenen Beamten mit Null € festzusetzen.

Als Begründung der Anträge wurde Folgendes ausgeführt:

Es wurde von der Bf vorgebracht, im Zeitraum Jänner 1996 bis April 2008 seien im Bf-Konzern für die nach den Bestimmungen des Gesetz dienstzugewiesenen Bundesbediensteten Dienstgeberbeiträge in Gesamthöhe von 199.938.119,04 € abgeführt worden.

Dabei sei die Entrichtung des Dienstgeberbeitrages zunächst verteilt über mehrere Gesellschaften des Bf-Konzerns und ab August 2003 gesammelt über das Abgabenkonto der Bf erfolgt.

Die Aufteilung der abgeführten Beträge könne aus der beigelegten Tabelle ersehen werden.

Ab Oktober 2003 seien diese Beträge jedoch lediglich unter dem Vorbehalt der Rückforderung überwiesen worden. Diesbezüglich werde auf das beiliegende Schreiben an das Finanzamt vom 14. Jänner 2004 verwiesen.

Zusätzlich sei die Rückforderungsmöglichkeit der für den Zeitraum Oktober 2003 bis April 2008 vorläufig entrichteten Dienstgeberbeiträge durch ein zwischen der Bf und dem Bundesminister für Finanzen abgeschlossenes "Stillhalteabkommen" (Vereinbarung vom 17. Juni 2003 samt Verlängerungsvereinbarung vom 3. Dezember 2014) abgesichert worden.

In Punkt 7 dieser Vereinbarung werde 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 Rückforderungs-Vorbehaltes sei ein gegen die Festsetzungsbescheide betreffend Dienstgeberbeitrag 08/2003 und 09/2003 geführtes Rechtsmittelverfahren (VwGH Zl. 2011/13/0110) gewesen – siehe oben Punkt I.1., dessen Rechtsausgang abgewartet werden sollte. Gegenstand dieses Verfahrens sei die Frage gewesen, ob die (ausgegliederten) Gesellschaften oder vielmehr der Bund als Dienstgeber im Sinne des Familienlastenausgleichsgesetzes der den Gesellschaften zugewiesenen Bundesbediensteten anzusehen sei.

Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.4.2015, 2011/13/0110, sei die Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen auf Ebene der ausgegliederten Gesellschaften für die ihnen zugewiesenen Bundesbediensteten als rechtswidrig erkannt und seien in weiterer Folge die erstinstanzlichen Festsetzungsbescheide vom 9. Mai 2005 für die Monate August und September 2003 durch das Bundesfinanzgericht (RV/7102809/2015) aufgehoben worden.

Als Dienstgeber der den ausgegliederten Gesellschaften zugewiesenen Bundesbediensteten sei nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes der Bund anzusehen.

Selbst auf Ebene des Bundes habe der Verwaltungsgerichtshof jedoch für die Überlassung der Bundesbediensteten eine Dienstgeberbeitrags-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 ausgegliederten Gesellschaften noch auf Ebene des Bundes eine Dienstgeberbeitrags-Pflicht ausgelöst worden und die Abfuhr des Dienstgeberbeitrages in jedem Fall rechtsgrundlos erfolgt sei.

Aus diesem Grunde werde unter anderem der gegenständliche Antrag auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die zugewiesenen Bundesbediensteten im Zeitraum 10/2003 bis 4/2008 gemäß § 201 BAO mit Null € gestellt (siehe Pkt. 4 des Antrags vom 16. November 2015).

Vorsorglich werde auch der Antrag auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages mit Null Euro für die zugewiesenen Bundesbediensteten der der Bf bzw. ihren Gesellschaften wie zB GmbH oder Personalamt bei der Bf im Zeitraum Jänner 1996 bis April 2008 gemäß § 201 BAO gestellt, wobei sich der Zeitraum 10/2003 bis 04/2008 mit jenem des ersten Antrags überschneide (siehe Pkt. 4 des Antrags vom 16. November 2015).

Aufgrund des im Stillhalteabkommens vom 17. Juni 2003 abgegebenen Verzichts auf die Einwendung des "Fristenlaufs" sei der Antrag entgegen der Frist des § 201 Abs. 2 Z 1 BAO für sämtliche Dienstgeberbeiträge im Zeitraum 1996 bis inklusive April 2008 als rechtzeitig eingebracht anzusehen.

Zu den Anträgen auf Festsetzung gem. § 201 BAO wurde ausgeführt, dass es sich beim Dienstgeberbeitrag um eine Selbstbemessungsabgabe handle, die bei unrechtmäßiger Bemessung mit einem Festsetzungsantrag gemäß § 201 BAO korrigiert werden könne.

Da nach Rechtsauffassung des UFS (Berufungsentscheidung vom 15. Mai 2007, RV/1076-W/05) sämtliche Dienstgeberbeiträge in der Vergangenheit für die GmbH abgeführt worden seien, sei zur Stellung des Festsetzungsantrages primär die GmbH (**FN 789**) berechtigt.

Vorsorglich einer abweichenden Auffassung der erkennenden Abgabenbehörde werde der Festsetzungsantrag jedoch auch für die im Schriftsatz vom 16. November 2015 angeführten Antragsteller eingebracht.

Sollte die Abgabenbehörde der Erlassung eines Festsetzungsbescheides die Jahresfrist des § 201 Abs. 2 Z 1 BAO entgegenhalten, werde der Festsetzungsantrag mit einem Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 308 BAO für die Frist nach § 201 Abs. 2 Z 1 BAO und zusätzlich für die Frist nach § 309 BAO verbunden.

Zum verfahrensgegenständlichen Antrag gemäß § 308 BAO auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand für die Frist nach § 201 Abs. 2 Z 1 BAO und zusätzlich für die Frist nach § 309 BAO wurde – nach sinngemäßer Wiedergabe des § 308 BAO – ausgeführt, dass es die GmbH im gegenständlichen Fall verabsäumt habe, Anträge auf Erlassung von Festsetzungsbescheiden gemäß § 201 Abs. 2 Z 1 BAO betreffend Dienstgeberbeitrag 10/2003 bis 04/2008 zu stellen.

Derartige Anträge hätten innerhalb von einem Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht werden müssen.

Im Zusammenspiel mit der Frist nach § 309 BAO, wonach ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf der versäumten Frist gestellt werden müsse, wäre die Frist für die Stellung des Wiedereinsetzungsantrages für alle Dienstgeberbeiträge im Zeitraum 10/2003 bis 04/2008 spätestens mit 31. Dezember 2009 abgelaufen.

Zusätzlich wurde auch auf die Möglichkeit der Wiedereinsetzung in die Wiedereinsetzung Bezug genommen:

Nachdem allerdings auch die Wiedereinsetzungsfrist des § 309 BAO einer Wiedereinsetzung nach § 308 BAO zugänglich sei, werde für die Dienstgeberbeiträge 10/2003 bis 04/2008 ergänzend zur versäumten Frist nach § 201 Abs. 2 Z 1 BAO eine Wiedereinsetzung in die Wiedereinsetzungsfrist nach § 309 BAO beantragt.

Für die Bf habe bislang kein Grund bestanden, an der Rückerlangungsmöglichkeit der vorläufig bezahlten Dienstgeberbeiträge innerhalb des Bf-Konzerns zu zweifeln, sodass aus Sicht der Bf. keine Notwendigkeit für die Ergreifung entsprechender Rechtsmaßnahmen bestanden habe.

Der Bf könne im Zusammenhang mit der versäumten Frist nach § 201 BAO bzw. § 309 BAO kein Verschuldensvorwurf gemacht werden, da der Irrtum über die Rückforderungsmöglichkeit der vorläufig gezahlten Dienstgeberbeiträge von der Finanzverwaltung veranlasst worden sei und keinesfalls den Vorwurf des groben Verschuldens zu rechtfertigen vermöge.

Gem. § 308 Abs. 3 BAO müsse der Antrag auf Wiedereinsetzung binnen einer Frist von drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses bei der Behörde, bei der die Frist wahrzunehmen gewesen sei, eingebracht werden.

Nachdem im konkreten Fall der Irrtum über die Bestandsqualität der „offenen“ Rückforderungsmöglichkeiten das Hindernis darstelle und dieser Irrtum frühestens mit negativer Erledigung des Antrags nach § 201 BAO manifest werde, sei der Wiedereinsetzungsantrag jedenfalls als rechtzeitig eingebracht anzusehen.

Die versäumte Handlung bestehe in der Unterlassung der rechtzeitigen Antragstellung nach § 201 BAO sowie im Unterlassen der rechtzeitigen Stellung des Wiedereinsetzungsantrags nach § 308 BAO. Die versäumten Handlungen würden mit gegenständlichen Anträgen nachgeholt.

Mit **Bescheid vom 9. Februar 2017** wies die belangte Behörde den gegenständlichen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand gem. § 308 iVm § 201 BAO betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages als unbegründet ab.

Diese Abweisung inkludierte auch den Antrag auf Wiedereinsetzung in die Wiedereinsetzungsfrist für den Zeitraum 10/2003 bis 12/2004)

Die belangte Behörde wies auch den Antrag auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages gem. § 201 BAO für den Zeitraum Jänner 1996 bis April 2008 hinsichtlich der zur Dienstleistung zugewiesenen Bundesbediensteten mit „Null“ als verspätet – unter Hinweis darauf, dass gesetzlich festgelegte Fristen gem. § 110 BAO nicht außer Kraft gesetzt werden können – zurück.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde dagegen mit Erkenntnis vom 3.11.2021 entschieden, RV/7101441/2019.

Die Abweisung des Antrags auf Wiedereinsetzung gemäß § 308 BAO iVm § 201 BAO sowie des Antrags auf Wiedereinsetzung in die Wiedereinsetzungsfrist nach § 309 BAO wurde nach

Wiedergabe von Judikatur und Literatur zu § 308 BAO zusammenfassend damit begründet, dass die Antragstellerin ein grobes Verschulden an der Nichteinhaltung der Festsetzungsfristen gem. § 201 BAO deshalb treffe, weil sie auf ein mit einer für die Antragstellerin unzuständige Behörde (dem Bundesminister für Finanzen) abgeschlossenes Stillhalteabkommen vertraut hätte.

Zudem hätte sie es verabsäumt, ihre Rechts- bzw. Steuerberater oder die bei ihr eingerichtete Rechts- und Steuerabteilung zu befragen, welche Maßnahmen zu setzen seien, um eine entrichtete Selbstbemessungsabgabe zurückzufordern.

Dagegen brachte die Bf nach zweimaligem Ersuchen um Verlängerung der Rechtsmittefrist, dem seitens der belangten Behörde entsprochen wurde, fristgerecht ihre **Beschwerde vom 30. April 2018** ein.

Darin brachte sie im Wesentlichen vor, dass man bei richtiger Beurteilung des Sachverhaltes zum Ergebnis hätte kommen müssen, dass ein durch Behördenverhalten veranlasster Rechtsirrtum eine Wiedereinsetzung nach § 308 BAO rechtfertige, und der gegenständliche Antrag auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages nach § 201 BAO daher nicht als verspätet zurückgewiesen werden könne.

Insbesondere führte die Bf dazu explizit aus, dass aufgrund der Korrespondenz zwischen der Bf und der belangten Behörde sowie des Stillhalteabkommens mit dem Bundesminister für Finanzen als organisatorisch zuständige Oberbehörde davon ausgegangen worden sei, dass bis zur höchstgerichtlichen Klärung der Dienstgeberbeitrags-Thematik weder ein abgabenrechtlicher Verjährungseinwand noch eine Verfristung der Antragstellung hinsichtlich der unter Rückforderungsvorbehalt monatlich einbezahlten Dienstgeberbeiträge erhoben werde.

Es seien für die Bf bislang keine Umstände ersichtlich gewesen, aus denen auf die mangelnde Durchsetzbarkeit der Vereinbarung hätte geschlossen werden können.

Sollte den Rückforderungsansprüchen nunmehr der Einwand des Fristablaufs entgegengehalten werden, so stelle dieser durch Behördenverhalten veranlasste Rechtsirrtum einen Wiedereinsetzungsgrund nach § 308 BAO dar.

In diesem Zusammenhang wurde vorgebracht, dass nach der jüngsten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch ein Rechtsirrtum einen tauglichen Wiedereinsetzungsgrund darstellen könne und auf VwGH 26.4.2016, Ro 2014/03/0084 verwiesen.

Der Argumentation der belangten Behörde, wonach es die Bf unterlassen habe, ihren Steuer- oder Rechtsberater bzw. die bei ihr eingerichtete Rechts- und Steuerabteilung zu befragen, und in diesem Unterlassen keinen minderen Grad des Versehens (mehr) sehe, sei zu entgegnen, dass ein derartiges Versäumnis keinesfalls als eine den minderen Grad des Versehen ausschließende Sorglosigkeit qualifiziert werden könne.

Vor dem Hintergrund, dass die Dienstgeberbeitrags-Thematik bedingt durch die Größenordnung der Beträge sowie des betroffenen Personenkreises (Beamtendienstverhältnisse) neben der wirtschaftlichen Bedeutung auch eine politische Komponente aufgewiesen habe, seien die Gespräche sowohl von Seiten der Bf als Konzernmutter als auch von Seiten der Finanzverwaltung auf höchster Ebene angesiedelt worden.

Unternehmensintern habe im Hinblick auf die mit dem amtierenden Bundesminister für Finanzen akkordierte Vorgehensweise kein Grund bestanden, an der Rückerlangungsmöglichkeit der vorläufig bezahlten Dienstgeberbeiträge zu zweifeln, sodass aus Sicht der Bf keine Notwendigkeit für eine Ergreifung entsprechender Rechtsmaßnahmen bestanden habe.

Die Abgabenbehörde habe nicht dargelegt, weshalb es in einer derartigen Situation zur Erfüllung des konkreten Sorgfaltsmaßstabes überhaupt notwendig gewesen wäre, Steuer- oder Rechtsberater bzw. die Rechts- und Steuerabteilung zu befragen, wenn ohnehin eine Abklärung mit der Behörde auf höchster Ebene erfolgt sei.

Im Unterschied zur belangten Behörde zweifle die Bf nicht an der Kompetenz und den juristischen Fähigkeiten des Bundesministers für Finanzen als organisatorische Oberbehörde.

Des Weiteren habe die belangte Behörde bei Beurteilung des minderen Grades des Versehens der Bf wohl den für einen rechtskundigen Parteienvertreter geltenden strengeren Maßstab zu Grunde gelegt, obwohl es sich bei der Bf um keinen Parteienvertreter handle.

Der Umstand, dass mit dem gegenständlichen Fall kein Parteienvertreter beauftragt gewesen sei, sei auch von der Behörde angeführt worden. Der Maßstab der objektiv gebotenen

pflichtgemäßen Sorgfalt sei allein anhand der individuellen Gegebenheiten des konkreten Einzelfalls zu beurteilen.

Folglich dürfe gegenständlich nicht der strengere Maßstab für rechtskundige Parteienvertreter angelegt werden. Da keine konkreten Anlasspunkte bestanden hätten, an der Bestandsqualität der Vereinbarungen mit dem Bundesminister für Finanzen zu zweifeln, könne der B. die "Nichterkundigung" nicht als eine den minderen Grad des Versehens überschreitende Sorgfaltswidrigkeit zum Vorwurf gemacht werden.

Die Bf beantragte im Zuge ihrer Beschwerde für das gegenständliche Verfahren neben Abhaltung einer mündlichen Verhandlung auch die Entscheidung durch den Senat des Bundesfinanzgerichtes.

Die Beschwerde vom 30. April 2018 wurde mit **Beschwerdevorentscheidung vom 11. Dezember 2018** als unbegründet abgewiesen.

Nach Wiedergabe des Sachverhalts und allgemeinen Ausführungen zu § 308 BAO wurde darauf hingewiesen, dass für jede einzelne Fristversäumnis jenes Ereignis bekannt zu geben gewesen wäre, das die Bf an der rechtzeitigen Stellung eines Festsetzungsbescheides gem. § 201 BAO gehindert habe.

Dazu komme das Erfordernis von Begründungen für jede einzelne Säumnis, genauso wie die Art und der Zeitpunkt des Wegfalls dieses Hindernisses im Einzelfall.

Anderenfalls ließe sich nicht feststellen, für welche dieser vielen Fristversäumnisse (unter Einbeziehung der Anträge auf Restitution in die Wiedereinsetzungsgründe) die 3-Monats- Frist für die Wiedereinsetzungsanträge eingehalten worden sei.

Zu den grundlegenden Voraussetzungen einer Wiedereinsetzung gehöre, dass die Partei „verhindert“ gewesen sei, ihr notwendig erscheinende Schritte rechtzeitig zu setzen. Ein außerhalb eines unabwendbaren oder unvorhergesehenen Ereignisses gesetztes rein freiwilliges Verhalten wie zB das Hinausschieben von Anträgen bis zum Ende einer Frist, sei für sich allein nicht als „Verhinderung“ iSd § 308 BAO anzusehen.

Im gegenständlichen Fall wäre zumindest glaubhaft zu machen gewesen, aus welchen Gründen die zahlreichen Termine seit Februar 1997 nicht hätten wahrgenommen werden können. Die

Verjährungsfristen seien schließlich bekannt gewesen - insoweit könne sich die Antragstellerin auch nicht auf einen Rechtsirrtum berufen.

Es wäre nicht nur überzeugend darzulegen gewesen, wie sich die Verhinderung ausgewirkt habe, vielmehr wäre zusätzlich auch der Wegfall dieser Verhinderung darzustellen gewesen - insbesondere in zeitlicher Hinsicht, zumal § 309a lit. d BAO explizit Angaben fordere, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrages notwendig seien.

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

Aus Sicht der Abgabenbehörde handle es sich bei besagtem Stillhalteabkommen um einen zivilrechtlichen Vertrag, mit dem auf dem ABGB beruhende Ansprüche geregelt würden, gleichgültig ob sie außergerichtlich oder gerichtlich abgehandelt würden.

Zwingende öffentlich-rechtliche Vorschriften der BAO könnten keinesfalls durch "zivilgerichtliche" Vereinbarungen umgestaltet oder umgedeutet werden, und sei eine derartige Absicht aus der Textierung dieser Vereinbarung auch nicht ersichtlich.

Es gehe in diesem Vertrag nicht um abgabenrechtliche Ansprüche, sondern um allfällige zivilrechtliche Ersatzforderungen der Bf gegenüber der Republik Österreich, die sie im Falle eines Obsiegens im Musterverfahren der GmbH betreffend Dienstgeberbeitrag 8/2003 bis 9/2003 geltend machen könne.

Der in Punkt 8 des Stillhalteabkommens vom 17. Juni 2003 ausformulierte Verzicht auf die Anwendung des § 1432 ABGB (Einrede des Rückforderungsausschlusses wegen wissentlicher Leistung einer Nichtschuld) unterstreiche diese Auffassung eindeutig.

Es sei unglaublich, dass die Antragstellerin den Verzicht auf Verjährungseinreden jemals auf deren Geltendmachung in rein abgabenrechtlichen Angelegenheiten verstanden habe. Sollte dies jedoch der Fall gewesen sein, spreche 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 ein Jahr zurückliegenden Festsetzungszeitraums anstehe.

Die allfällige Befragung von rechtskundigen Personen in einem so langen Zeitraum wäre jedenfalls angebracht und auch zumutbar gewesen. Es sei zudem nicht anzunehmen, dass rechtskundigen Personen der Umstand entgangen wäre, dass zwingendes Recht nicht disponibel sei.

Auch seien die Festsetzungsanträge gem. § 201 BAO insofern mangelhaft, als weder aus dem Antrag noch aus der Beschwerde hervorgehe, in welcher Höhe der Dienstgeberbeitrag nicht abzuführen gewesen sei.

Aufgrund des bereits verspäteten Vorbringens sei jedoch von einem Mängelbehebungsauftrag abzusehen gewesen.

Am **10. Jänner 2019** stellte die Bf fristgerecht **Vorlageantrag**.

Darin verwies die Bf auf ihre Ausführungen in der Bescheidbeschwerde und ergänzte bezüglich des von der belangten Behörde in der Beschwerdeverentscheidung erörterten Fehlens inhaltlicher Voraussetzungen des Festsetzungsantrages, dass der Beschwerdegegenstand durch den Spruch des angefochtenen Bescheides begrenzt werde und dieser auf Zurückweisung laute.

Bezüglich der geltend gemachten Wiedereinsetzungsgründe wurde von der Bf zusammengefasst ausgeführt, dass die Beweiswürdigung der belangten Behörde nicht schlüssig sei.

Die Ableitung eines Beweisergebnisses aus einer Mutmaßung über innere Beweggründe, wie die Bf die gegenständliche Verjährungseinrede verstanden habe, ohne dafür jedoch objektiv nach Außen tretende Gesichtspunkte zu nennen, widerspreche rechtsstaatlichen Beweisanforderungen.

Auch sei es nicht nachvollziehbar, inwiefern die lange Dauer des Irrtums gegen einen minderen Grad des Versehens spreche.

Für die Vorwerfbarkeit eines Irrtums komme es lediglich darauf an, ob und in welcher Form dieser erkennbar und somit vermeidbar gewesen sei.

Die Bf argumentiere, dass gerade Irrtümer, die nicht leicht erkennbar und somit weniger stark vorwerfbar seien, regelmäßig später aufgedeckt würden als augenfällige schuldhaft verursachte Irrtümer.

3. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:

Am 19.3.2019 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Im Vorlagebericht, der auch die anderen zur Konzernmutter gehörigen „Tochter-Gesellschaften“ als Beschwerdeführerinnen umfasst, brachte die belangte Behörde nach Zusammenfassung des Sachverhaltes inhaltlich zum gegenständlichen Fall im Wesentlichen Folgendes vor:

Sämtliche Antragsteller wären (im juristischen Sinn unterschiedliche) Rechtsnachfolger jener Steuersubjekte, die seinerzeit die verfahrensgegenständlichen Beträge an Dienstgeberbeiträgen im Zeitraum Jänner 1996 bis April 2008 an die Finanzverwaltung abgeführt hätten.

Seit dem Ergehen der beiden Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 29.4.2015, 2011/13/0110 (Bf), welches zur Begründung auf 2012/13/0099 (MA) verweise, stünde fest, dass die Bf hinsichtlich der per Gesetz zur Dienstleistung zugewiesenen Beamten keine Pflicht zur Einbehaltung und Abfuhr von Dienstgeberbeiträgen treffe.

Die verfahrensmäßige Durchsetzung der Ansprüche könne grundsätzlich mit § 201 BAO als taugliches Instrument erfolgen, der jedoch wegen des Ablaufs der entsprechenden Frist als nicht mehr anwendbar erscheine.

Dagegen könne mit dem Rechtsbehelf der Wiedereinsetzung gemäß § 308 BAO vorgegangen werden.

Welcher Zweck jedoch mit den Abrechnungsanträgen verfolgt wird, sei für die Abgabenbehörde schon deswegen nicht ersichtlich, da alle Gebarungsdaten den gemeldeten Daten entsprechen würden.

Der konkrete Antrag gem. § 201 BAO sei als verspätet eingebracht zu betrachten.

Ein Stillhalteabkommen, das mit dem damaligen Finanzminister abgeschlossen worden wäre, wäre lediglich als privatrechtliche Vereinbarungen zu qualifizieren und könne nur zivilrechtlich, nicht jedoch abgabenrechtlich bedeutsam sein.

Offenbar um dem Fristablauf zur Einbringung von Festsetzungsanträgen (§ 201 BAO) zu begegnen wären Wiedereinsetzungsanträge gemäß § 308 BAO begründet mit Rechtsirrtümern gesetzt worden. Man sei der Auffassung gewesen, dass das Stillhalteabkommen und damit die Rückforderungsansprüche durchsetzbar wären.

Der Antrag auf mündliche Verhandlung wurde von der Bf mit Schreiben vom 5.8.2021 zurückgezogen. Der Antrag auf Entscheidung durch den Senat des Bundesfinanzgerichtes blieb aufrecht.

Am 20.10.2021 entschied der Senat des Bundesfinanzgerichtes ohne mündliche Verhandlung, da der Antrag darauf zurückgezogen wurde, über den gegenständlichen Fall spruchgemäß.

4. Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof Ra 2019/13/0078 auf Grund der Revision gegen die beiden Entscheidungen des Bundesfinanzgerichtes bezüglich der Bf Personalmanagement GmbH, BFG vom 28.05.2019, RV/7101438/2019 sowie BFG vom 28.05.2019, RV/7101453/2019:

Im Zuge der Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes wurde festgestellt, dass das BFG über die parallelen Beschwerden einer der der gegenständlichen Bf zugeordneten Gesellschaften, der Bf Personalmanagement GmbH, abweisend hinsichtlich der Beschwerde gegen die Zurückweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO entschieden hat.

Gleichfalls abweisend wurde auch über die Beschwerde gegen die Abweisung des diesbezüglichen Antrages auf Wiedereinsetzung entschieden (BFG vom 28.05.2019, RV/7101438/2019 sowie BFG vom 28.05.2019, RV/7101453).

Dagegen erhob die dortige Beschwerdeführerin in beiden Fällen Revision beim Verwaltungsgerichtshof.

Begründet wurde die Revision von der Bf im Wesentlichen damit:

In Bezug auf die Zurückweisung der Festsetzungsanträge werde zur Zulässigkeit der Revision lediglich auf das Wiedereinsetzungsverfahren verwiesen; die Wiedereinsetzungsanträge seien zu Unrecht abgewiesen worden.

Im Fall der positiven Erledigung der Revision zum Wiedereinsetzungsverfahren seien die Festsetzungsanträge als fristgerecht gestellt zu behandeln.

Mit diesem Vorbringen würde nach Aussage des VwGH die Zulässigkeit der Revision nicht aufgezeigt.

Der VwGH wies beide Revisionen in seinem Beschluss vom 02.10.2019, Ra 2019/13/0078 zurück.

Gemäß § 308 Abs. 1 BAO sei (u.a.) 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 liege, hindere die Bewilligung der Wiedereinsetzung nicht, wenn es sich nur um einen minderen Grad des Versehens handle.

Der VwGH räumt ein, dass ein Rechtsirrtum ein maßgebliches Ereignis sein könne; es sei dabei im Einzelfall die Verschuldensfrage zu prüfen.

Ein aus einer unrichtigen Rechtsauskunft eines behördlichen Organs resultierender Rechtsirrtum könne einen Wiedereinsetzungsgrund darstellen (vgl. VwGH 24.6.2010, 2010/15/0001; 28.2.2017, Ra 2017/16/0021).

Im vorliegenden Fall hätte die gegenständliche Bf, die Konzernmutter, mit der Republik Österreich (vertreten durch den Bundesminister für Finanzen) ein "Stillhalteabkommen" geschlossen, das sich - nach seiner Präambel - auf von der Republik Österreich bestrittene Forderungen der Konzernmutter auf Ersatz der von der Konzernmutter für die ihr zugewiesenen Bundesbeamten nach Meinung der Konzernmutter zu viel geleisteten Lohnnebenkosten bezogen habe.

Nach § 110 Abs. 1 BAO könnten gesetzlich festgesetzte Fristen, wenn nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist, nicht geändert werden. Demnach sei es - auch einem Bundesminister für

Finanzen - nicht möglich, einen wirksamen Verzicht betreffend Fristen des § 201 BAO zu erklären.

Die Vereinbarung beziehe sich ihrem Wortlaut nach auch nicht auf diese Antragsfrist, sondern auf die "Verjährung".

Dass die Revisionswerberin zu der durch diese Vereinbarung gestalteten Rechtslage an kompetenter Stelle Erkundigungen eingeholt hätte (vgl. hiezu neuerlich VwGH 24.6.2010, 2010/15/0001), werde von ihr nicht behauptet.

Eine Rechtsauskunft eines behördlichen Organs sei aus dem Vorbringen der Revisionswerberin zur Wiedereinsetzung nicht ableitbar.

Daraus schloss der Verwaltungsgerichtshof, dass vor diesem Hintergrund ein Rechtsirrtum der Revisionswerberin nicht erkennbar sei, demnach treffe es auf keine Bedenken des Verwaltungsgerichtshofes, wenn das Bundesfinanzgericht den Antrag der Revisionswerberin auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gegen die Versäumung der Frist für die Einbringung von Anträgen nach § 201 BAO als unbegründet abgewiesen hat.

Ob und gegebenenfalls in Bezug auf welche Zeiträume im Hinblick auf die geschilderten Umstände der Abgabenabführung und der Bekanntgabe der Selbstbemessungsabgaben durch die Unterlassung der Antragstellung nach § 201 BAO ein Nachteil für die Revisionswerberin (oder andere Gesellschaften des Konzerns) entstanden wäre (was auch Voraussetzung für die Bewilligung der Wiedereinsetzung wäre; vgl. etwa *Ritz*, BAO6, § 308 Tz 2), könne hier offen bleiben.

Gegen die Bestätigung der Zurückweisung des Festsetzungsantrages wende sich die diesbezügliche Revision nur mehr mit dem Argument, dass dem Wiedereinsetzungs-Antrag stattzugeben gewesen wäre.

Demzufolge stellte der Verwaltungsgerichtshof fest, dass die Revisionen nicht aufzeigen konnten, dass sie von der Lösung der im Zulässigkeitsvorbringen geltend gemachten Rechtsfrage abhingen und wies sie zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Verfahrensgegenständlich ist die Bescheidbeschwerde der Bf gegen die Abweisung des gegenständlichen Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand gem. § 308 BAO.

Am 1. Mai 1996 erfolgte durch das Gesetz (Gesetz, Gesetz; Art. ***1*** des Gesetz², BGBl. Nr. 123) die Ausgliederung und Umwandlung der damaligen staatlichen Verwaltung in die Vorgänger Bf (FN 456), die die nunmehrige Bf darstellt – die Bf des gegenständlichen Verfahrens.

Zu diesem Zeitpunkt sind bei der staatlichen Verwaltung neben Vertragsbediensteten vorwiegend Beamte des Bundes beschäftigt gewesen.

Ein großer Teil dieser Beamten ist gem. § ***2*** Abs. 1 Gesetz auf die Dauer ihres Dienststandes der Vorgänger Bf zur Dienstleistung zugewiesen worden (§ ***2*** Abs. 1a Gesetz).

Gem. § ***2*** Abs. 2 Gesetz wurde beim Vorstand der Bf ein „Personalamt“ eingerichtet, dem die Funktion einer obersten Dienstbehörde für die der Bf zugewiesenen Beamten zukommt.

Für die bei der Bf aktiven Beamten hat das Unternehmen, dem der Beamte zugewiesen ist, dem Bund den Aufwand der Aktivbezüge (inkl. Familienbeihilfen) zu ersetzen.

Die Bf wurde demzufolge per Gesetz am 1. Mai 1996 zur Besorgung der bisher von einer Verwaltungseinheit des Bundes wahrgenommenen Aufgaben als Aktiengesellschaft errichtet und am 30. August 1996 erstmalig ins Firmenbuch eingetragen.

Die Bf übertrug als ihre Agenden in den Folgejahren auf weitere Gesellschaften, ua die GmbH, deren Alleingesellschafterin sie war.

Am 20.10.2000 schloss die Bf als Konzernmutter und übertragende Gesellschaft mit der GmbH als übernehmende Gesellschaft einen Spaltungs- und Übernahmevertrag (siehe Näheres im Verfahrensgang Punkt 1) mit dem Ziel, das gesamte Personal der Bf, ausgenommen die Vorstandsmitglieder, im Wege einer durchgeführten Spaltung zur Aufnahme in die GmbH „abzuspalten“.

Im Zuge dessen wurde somit im Wege der Gesamtrechtsnachfolge das gesamte Konzernmutter-Personal mit Ausnahme der Vorstandsmitglieder samt allen öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Dienstverhältnissen, Lehrverhältnissen sowie der gesamte Personalbereich mit allen seinen tatsächlichen und rechtlichen Bestandteilen auf die GmbH übertragen.

Von der Bf als Konzernmutter wurde im Zeitraum Jänner 1996 bis April 2008 für die dem Konzern zugewiesenen Bundesbediensteten Dienstgeberbeitrag abgeführt.

Dabei wurde im Einvernehmen mit dem zuständigen Finanzamt die Vorgangsweise gewählt, dass die GmbH und weitere Konzerngesellschaften der Bf als ihrer Konzernmutter die Lohnsummen der bei ihnen beschäftigten Bundesbediensteten bekannt gaben, die Bf diese Bemessungsgrundlagen in ihre Erklärungen gegenüber dem Finanzamt aufnahm und die darauf entfallenden Lohnabgaben - inklusive des Dienstgeberbeitrages entrichtete.

Mit Bescheid vom 9. Mai 2005 hat das Finanzamt über Antrag der GmbH für die Kalendermonate August und September 2003 die Verpflichtung zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages auch für die dem Konzern zugewiesenen Bundesbediensteten ausgesprochen, und deren Gehälter in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag der beiden Monate einbezogen.

Nachdem der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 29.04.2015, 2011/13/0110, die Festsetzung von Dienstgeberbeitrag für dem Konzern zugewiesene Bundesbedienstete als rechtswidrig erkannt hatte, wurde mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 13.08.2015, RV/7102809/2015, der genannte Bescheid betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen für August und September 2003 ersatzlos aufgehoben.

Am 17. Juni 2003 schloss die Bf in ihrer Funktion als Konzernmutter mit der Republik Österreich, die dabei durch den amtierenden Bundesminister für Finanzen vertreten wurde, eine als sogenanntes „Stillhalteabkommen“ titulierte Vereinbarung (siehe Inhalt im Verfahrensgang Punkt 1.)

Dieses Stillhalteabkommen wurde in der Folge bis 31.12.2015 verlängert.

Die Bf gab mit Schreiben vom 14. Jänner 2004 an das Finanzamt die Erklärung (siehe wörtlich im Verfahrensgang Punkt 1) ab, dass vorläufig und unpräjudiziell ihres Rechtsstandpunktes, dass der Bund als Dienstgeber der Beamten „Selbstträger“ im Sinne des Familienlastenausgleichsgesetzes sei, die Zahlung der Dienstgeberbeiträge zum Familienlastenausgleichsfonds ab Oktober 2003 aber wiederaufgenommen werde und auch die Abgaben für Oktober 2003 und November 2003 jedenfalls bis 15. Jänner 2004 überwiesen würde.

Dabei wurde ausdrücklich festgehalten, dass die - vorläufige - Abgabenabfuhr lediglich aufgrund der gegenständlichen Verfügung und unter Vorbehalt der Rückforderung der bezahlten Beträge erfolge.

Das betreffend die Dienstgeberbeiträge 08/2003 und 09/2003 geführte Rechtsmittelverfahren gegen den diesbezüglichen Festsetzungsbescheid des Finanzamtes wurde in der Folge im Rechtsmittelweg vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 29. April 2015, Zl. 2011/13/0110, so entschieden, dass der Bf Recht gegeben wurde.

Die Festsetzung von Dienstgeberbeitrag für dem Konzern zugewiesene Bundesbedienstete wurde als rechtswidrig erkannt, und der Bescheid ersatzlos aufgehoben, weil es sich bei der Zuweisung von Bundesbeamten an eine ausgegliederte Kapitalgesellschaft um eine gesetzlich angeordnete Arbeitskräfteüberlassung handle.

Damit trete keine Änderung in der Dienstgeberstellung des Bundes in seiner Stellung als Personalüberlasser ein.

Demzufolge wurde der Bund als Dienstgeber hinsichtlich der zur (dauernden) Dienstleistung zugewiesenen Bundesbeamten beurteilt und die damals beschwerdeführende Partei traf hinsichtlich der ihr zugewiesenen Bundesbeamten keine Verpflichtung zur Entrichtung von Dienstgeberbeiträgen.

Vor diesem Hintergrund berief sich die Bf auf das zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, auf das zitierte "Stillhalteabkommen" vom 17. Juni 2003 und auf die zitierte Erklärung der Bf als Konzernmutter, dass der Abfuhr der Abgaben ab Oktober 2003 lediglich unter Vorbehalt nachgekommen worden sei.

In der Folge stellte die Bf nunmehr mit Schreiben vom 16.11.2015 die verfahrensgegenständlichen Anträge auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß den §§ 308 und 309 BAO, die von der belangten Behörde abgewiesen wurden.

Diese Abweisung inkludierte auch den Antrag auf Wiedereinsetzung in die Wiedereinsetzungsfrist für den Zeitraum 10/2003 bis 12/2004)

Diese Anträge auf Wiedereinsetzung wurden gleichlautend für die Gesellschaften bei der Bf eingebracht ua für die Bf Personalmanagement GmbH, worüber das Bundesfinanzgericht am 28.05.2019, RV/7101453/2019 abweisend entschieden hatte.

Die erhobene außerordentliche Revision wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit **Beschluss vom 02.10.2019, Ra 2019/13/0078** zurückgewiesen.

Er konnte kein Aufzeigen einer Zulässigkeit der Revision erkennen.

Gemäß § 308 Abs. 1 BAO sei (u.a.) 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 liege, hindere die Bewilligung der Wiedereinsetzung nicht, unter der Voraussetzung dass es sich nur um einen minderen Grad des Versehens handle.

Der VwGH räumt ein, dass ein Rechtsirrtum ein maßgebliches Ereignis sein könne; es sei dabei im Einzelfall die Verschuldensfrage zu prüfen. Ein aus einer unrichtigen Rechtsauskunft eines behördlichen Organs resultierender Rechtsirrtum könne einen Wiedereinsetzungsgrund darstellen (vgl. VwGH 24.6.2010, 2010/15/0001; 28.2.2017, Ra 2017/16/0021).

Im vorliegenden Fall hätte die gegenständliche Bf, die Konzernmutter, mit der Republik Österreich (vertreten durch den Bundesminister für Finanzen) ein "Stillhalteabkommen" geschlossen, das sich - nach seiner Präambel - auf von der Republik Österreich bestrittene Forderungen der Konzernmutter auf Ersatz der von der Konzernmutter für die ihr zugewiesenen Bundesbeamten nach Meinung der Konzernmutter zu viel geleisteten Lohnnebenkosten bezogen habe.

Nach § 110 Abs. 1 BAO könnten gesetzlich festgesetzte Fristen, wenn nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist, nicht geändert werden. Klargestellt wurde auch in dem Beschluss des VwGH, dass selbst ein Bundesminister für Finanzen keine gesetzlich festgelegten Fristen der BAO mit einem Stillhalteabkommen außer Kraft setzen könne (siehe ausführlich im Verfahrensgang Punkt 4.).

Die Vereinbarung beziehe sich ihrem Wortlaut nach auch nicht auf diese Antragsfrist, sondern auf die "Verjährung".

Bezug genommen wurde auch darauf, dass die Bf nicht behaupte, zu der durch diese Vereinbarung gestalteten Rechtslage an kompetenter Stelle Erkundigungen eingeholt zu haben.

Daher sei eine Rechtsauskunft eines behördlichen Organs aus dem Vorbringen der Revisionswerberin zur Wiedereinsetzung nicht ableitbar.

Demzufolge stellte der Verwaltungsgerichtshof fest, dass die Revision nicht aufzeigen konnte, dass sie von der Lösung der im Zulässigkeitsvorbringen geltend gemachten Rechtsfrage abhing und wies sie zurück.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist auf Grund des vorgelegten Aktes durch die belangte Behörde, sowie insb. die Firmenbuchauszüge betreffend der Bf und der GmbH als erwiesen anzusehen.

Die Feststellungen zur Gründung und zur Rechtsform der Bf und der ausgegliederten Beamten an die GmbH ergeben sich insbesondere aus den genannten Firmenbuchauszügen nach Einsichtnahme in das Firmenbuch durch das Bundesfinanzgericht.

Daraus ist ersichtlich, dass die Bf in Folge eines Gesetz BGBl. 123 entstanden ist und erstmalig im Firmenbuch mit 30.8.1996 eingetragen wurde.

Desweiteren geht aus dem Firmenbuch hervor, dass die GmbH durch eine Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 7.9.2000 gegründet wurde und Alleineigentümerin die gegenständliche Bf war.

Die Bf war auch damalige Alleingesellschafterin und wurde durch das genannte Bundesgesetz mit Wirksamkeit vom 1.5.1996 errichtet (siehe Firmenbuchauszug zu FN 456).

Ebenfalls geht aus dem Firmenbuch hervor, dass der Personalbereich der Bf im Jahr 2000 abgespalten wurde und auf die GmbH überging.

Der Spaltungs- und Übernahmevertrag (siehe UFS 15.05.2007, RV/1076-W/05) ist im Verfahrensgang in Punkt 1 dargestellt und daran ist der Ablauf der Übernahme des Personals der Bf nachvollziehbar.

Aus den beiden Verfahren des Bundesfinanzgerichtes betreffend die GmbH BFG vom 28.05.2019, RV/7101438/2019 und RV/7101453/2019 geht folgender Aktenvermerk hervor, der die Vorgehensweise betreffend die Selbstberechnung und Abfuhr der auf die Arbeitslöhne der dem Konzern zugewiesenen Bundesbediensteten abzuführenden Abgaben zeigt.

Der Aktenvermerk wurde in der mündlichen Verhandlung betreffend die GmbH vom steuerlichen Vertreter vorgelegt und lautet wie folgt:

„Aktenvermerk:

Gegenstand: Anträge der Tochter AG auf Festsetzung der Lohnabgaben der Beamten für die Monate Oktober und November 2003.

Telefonate mit Herrn Prok. 1 und Fr. 2

Hr. Prok. 1 bzw. Fr. 2 werden mit der Tochter¹ sprechen, damit diese die gestellten Anträge zurückzieht. [handschriftlich ergänzt: (10 u. 11/2003) wegen des Schreibens v. 12.12.2003]

Derzeit ist die Vorgangsweise bei der Lohnsteuerabfuhr so, dass die Tochter¹ die Lohnsteuer der bei ihr beschäftigten Beamten an die Bf bekanntgibt und die Bf sodann die Überweisung der Lohnsteuer der Beamten gemeinsam mit den anderen Lohnsteuerbeträgen der Bf Gruppe auf die St. Nr. 031/8049 durchführt. In dem für den Monat Oktober gebuchten Lohnsteuerbetrag ist somit auch jener der Beamten der Tochter¹ inkludiert. Ich habe Fr. 2 darauf aufmerksam gemacht, dass die Lohnsteuer für den Monat 11 offensichtlich ohne Verrechnungsweisung auf Saldo bezahlt wurde. Sie hat zugesagt, dies in den nächsten Tagen zu bereinigen.

Hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages hat Fr. 2 zugesagt, dass die für die Monate Oktober und November fehlenden Beträge umgehend an das Finanzamt entrichtet werden.

Wien. 19. 12. 2003

...“

Die Feststellungen zum Festsetzungsbescheid vom 9.5.2005 ergeben sich ua 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.

Demzufolge tritt bei gesetzlich angeordneten Arbeitskräfteüberlassungen keine Änderung in der Dienstgeberstellung des Bundes als Personalüberlasser ein.

Die Bf war daher de facto nicht Dienstgeberin der zugewiesenen Beamten.

Die Feststellungen zum Stillhalteabkommen und zu dessen Verlängerung ergeben sich aus den vorgelegten Akten der belangten Behörde bzw. dem den gegenständlichen Anträgen von der Bf auch beigefügten Anhängen, in denen dieses Abkommen und dessen Verlängerung enthalten ist und damit dem Bundesfinanzgericht zur Einsicht vorlag – siehe Darstellung im Verfahrensgang.

Außer Streit steht auch, dass die Antragstellung durch die Beschwerdeführerin erst im Jahr 2015 erfolgte, zumal sie der Meinung war, dass eine frühere Antragstellung wegen des Stillhalteabkommens nicht nötig gewesen wäre, weil sie durch das vom Bundesminister für Finanzen unterfertigte Stillhalteabkommen darauf vertraute, dass keine Verfristung eintreten würde.

Der rechtliche Hintergrund des gegenständlichen Stillhalteabkommens als mögliche Ursache für einen Rechtsirrtum als Voraussetzung für die gegenständliche Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ergibt sich aus der höchstgerichtlichen Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 02.10.2019, Ra 2019/13/0078, auf die in der rechtlichen Beurteilung näher eingegangen wird.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Rechtsgrundlagen

§ 201 BAO idgF

(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs 2 und muss nach Maßgabe des Abs 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

- 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*
- 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*
- 3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,*
- 4. (aufgehoben durch BGBl I 2009/20) ,*
- 5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.*

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

- 1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist;*
- 2. (aufgehoben durch BGBl I 2013/70) ;*

3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

§ 308 BAO idgF

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

(Anm.: Abs. 2 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 124/2003)

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

(4) Wenn die Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, kann der Antrag unter gleichzeitiger Nachholung der versäumten Handlung auch bei der Abgabenbehörde eingebracht werden, die im Zeitpunkt der Antragstellung zur Abgabenerhebung zuständig ist.

(Anm.: Abs. 5 aufgehoben durch BGBl. Nr. 680/1994)

§ 309 BAO idgF

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

3.1.2. Rechtliche Würdigung

3.1.2.1 Voraussetzungen für die Wiedereinsetzung in Hinblick auf das Stillhalteabkommen der Bf mit dem Bundesminister für Finanzen

Der gegenständliche Antrag auf erstmalige Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für den Zeitraum Jänner 1996 bis April 2004 langte am 16. November 2015 bei der Abgabenbehörde ein.

Zu diesem Zeitpunkt war einerseits die einjährige Antragsfrist nach § 201 Abs. 2 Z 2 BAO für die erstmalige bescheidmäßige Festsetzung des Dienstgeberbeitrages ab Jänner 2003 verstrichen und stand andererseits einer Abgabefestsetzung des Dienstgeberbeitrages betreffend alle Zeiträume vor 2003 die Verjährung entgegen.

Auch die in § 201 Abs. 2 Z 3 BAO angeführte sinngemäße Anwendung der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO kommt nicht in Betracht – wobei anzumerken ist, dass die Bf keine Wiederaufnahmsgründe genannt hat – aber selbst wenn sie genannt worden wären, wäre die fünfjährige Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO (beginnend mit dem jeweiligen Kalendermonat, für den der Dienstgeberbeitrag abzuführen war) im Zeitpunkt der Antragstellung für alle gegenständlichen Zeiträume bereits verstrichen.

Das einschlägige Rechtsmittel bei versäumten Fristen ist grundsätzlich die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand.

Versäumte Fristen sind durch Wiedereinsetzung in den vorigen Stand sanierbar, wenn bestimmte Voraussetzungen vorliegen:

Der Antrag auf Wiedereinsetzung muss gem. § 308 Abs. 3 erster Satz BAO binnen einer Frist von drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses bei derjenigen Behörde, bei der die Frist wahrzunehmen war – bzw. bei der die Verhandlung stattfinden hätte sollen – eingebracht werden.

Im Fall der Versäumung einer Frist hat der Antragsteller gemäß § 308 Abs. 3 letzter Satz BAO spätestens gleichzeitig mit dem Wiedereinsetzungsantrag die versäumte Handlung nachzuholen.

Nach Ablauf von fünf Jahren, vom Ende der versäumten Frist oder vom Termin der versäumten mündlichen Verhandlung angerechnet, ist ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 309 BAO nicht mehr zulässig, wobei nach Lehre und Rechtsprechung auch diese Frist wiedereinsetzbar ist, gleichsam einer Wiedereinsetzung der Wiedereinsetzung (siehe dazu *Ritz*, BAO⁶ § 309 BAO, Rz 1, zweiter Absatz).

Nach § 310 Abs. 3 BAO tritt das Verfahren durch die Bewilligung der Wiedereinsetzung in die Lage zurück, in der es sich vor dem Eintritt der Versäumung befunden hat. Soweit die versäumte Handlung erst die Einleitung eines Verfahrens zur Folge gehabt hätte, ist durch die Bewilligung der Wiedereinsetzung die ursprünglich versäumte Handlung als rechtzeitig vorgenommen anzusehen.

Ein Ereignis im Sinne des § 308 BAO ist jedes Geschehen, also nicht nur ein Vorgang in der Außenwelt, sondern auch ein psychischer Vorgang wie Vergessen, Verschreiben, sich dabei irren usw.

Als "unvorhergesehen" gilt ein Ereignis dann, wenn die Partei es nicht einberechnet hat und seinen Eintritt auch unter Bedachtnahme auf die ihr zumutbare Aufmerksamkeit und Voraussicht nicht erwarten konnte.

Ein Ereignis gilt dann als "unabwendbar", wenn es die Partei mit den einem Durchschnittsmenschen zur Verfügung stehenden Mitteln nicht verhindern konnte, auch wenn sie dessen Eintritt voraussah.

Der Begriff des minderen Grades des Versehens ist als leichte Fahrlässigkeit im Sinne des § 1332 ABGB zu verstehen.

Der Wiedereinsetzungswerber darf demnach nicht auffallend sorglos gehandelt, somit die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und ihm nach seinen persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen haben (siehe VwGH 26.02.2014, 2012/13/0051; VwGH 27.09.2012, 2009/16/0098, sowie *Ritz*, BAO⁶, § 308 Rz 9 ff).

Dem Verwaltungsgerichtshof zu Folge ist an rechtskundige Parteienvertreter in diesem Zusammenhang ein strengerer Maßstab anzulegen als an den am Verfahren beteiligten nicht rechtskundigen Parteien (siehe VwGH 16.07.1996, 95/14/0144; VwGH 08.08.1996, 96/14/0072).

Die Einhaltung der Rechtsmittelfristen erfordert von der Partei und ihrem Vertreter größtmögliche Sorgfalt (VwGH 22.03.2002, 2002/21/0016).

Dabei muss sich aber nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Vertretene das Verschulden seines Vertreters zurechnen lassen (VwGH 27.01.2011, 2010/15/0149).

Die Bf argumentiert im gegenständlichen Fall einen von der Behörde durch das Stillhalteabkommen, auf das sie vertraut hat, verursachten Rechtsirrtum.

Grundsätzlich stellen Rechtsunkenntnis oder Rechtsirrtum nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine Wiedereinsetzungsgründe dar und können nur in Ausnahmefällen ein Wiedereinsetzungsgrund sein, zB wenn – wie von der Bf dargelegt – der Irrtum von der Behörde veranlasst wurde (siehe dazu Ritz, BAO⁶, zu § 308 Rz 12; VwGH 20.6.1986, 84/17/0136).

Nach *Fink* (Wiedereinsetzung, 86) stellt ein Irrtum über Rechtsvorschriften oder deren Unkenntnis nur dann keinen Wiedereinsetzungsgrund dar, wenn den Wiedereinsetzungswerber hieran zumindest grobes Verschulden trifft.

Nach Ansicht des OGH kann ein Rechtsirrtum bzw. die Unkenntnis einer Rechtsvorschrift einen Wiedereinsetzungsgrund bilden, wenn dem Wiedereinsetzungswerber an der Unkenntnis des Gesetzes keine grobe Fahrlässigkeit zur Last zu legen ist.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 24.06.2010, 2010/15/0001, zu § 308 Abs. 1 BAO ausgesprochen, dass ein Rechtsirrtum ein maßgebliches Ereignis sein könne und im Einzelfall die Verschuldensfrage zu prüfen sei.

Ausdrücklich führte der Verwaltungsgerichtshof aus, dass ein aus einer unrichtigen Rechtsauskunft eines behördlichen Organs resultierender Rechtsirrtum einen Wiedereinsetzungsgrund darstellen könne.

Auch außerhalb des Bereichs des Abgabenverfahrens hat der Verwaltungsgerichtshof etwa im Erkenntnis vom 26.04.2016, Ro 2014/03/0084 (dort zu § 46 VwGG), festgehalten, dass nach der neueren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch ein Rechtsirrtum (also die Unkenntnis von Rechtsvorschriften) einen Wiedereinsetzungsgrund darstellen kann, wenn die weiteren Voraussetzungen, insbesondere mangelndes oder nur leichtes Verschulden, vorliegen.

Unkenntnis einer neuen Gesetzeslage durch einen beruflichen Parteienvertreter stelle regelmäßig zwar keinen minderen Grad des Versehens dar, doch könnten fallbezogen Umstände vorliegen, die ein grobes Verschulden ausschließen (in diesem Sinne auch VwGH 28.02.2017, Ra 2017/16/0021).

Wenn nun nach neuerer Judikatur zwar auch ein Rechtsirrtum als unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis im Sinne des § 308 BAO qualifiziert werden kann, so stellt dies eine wohl zu begründende Ausnahme dar.

Eine solche Begründung kann beispielweise darin liegen, dass der Rechtsirrtum auf einer unrichtigen Rechtsauskunft eines behördlichen Organs beruht oder – in Bezugnahme auf die restlichen Voraussetzungen des § 308 BAO – kein oder lediglich ein besonders leichtes Verschulden vorliegt.

Die Bf behauptet, im Hinblick auf das zwischen dem Bundesminister für Finanzen und der Konzernmutter am 17. Juni 2003 abgeschlossene "Stillhalteabkommen" davon ausgegangen zu sein, dass die in § 201 BAO idgF. normierte Antragsfrist bzw. die für die vor 2003 liegenden Zeiträume geltenden Verjährungsfristen für sie nicht gelten solle. Wenn dies nicht stimmen sollte, so sei sie einem von der Behörde – in diesem Fall dem Bundesminister (ium) für Finanzen – verursachten Rechtsirrtum unterlegen.

Eine Auskunft eines amtierenden Bundesministers suggeriert einer betroffenen Partei grundsätzlich wohl eine gewisse Rechtssicherheit.

Allerdings wurde dem seitens des Bundesfinanzgerichts in den genannten Verfahren der Konzerngesellschaften RV/7101453/2019 und RV/7101448/2019 entgegengehalten, dass das gegenständliche Stillhalteabkommen mit der Konzernmutter ohne jeglichen Hinweis darauf abgeschlossen wurde, dass es auch für die Konzerngesellschaften gelten solle.

Darüberhinaus sei es auch nur von den Vertretern der Konzernmutter, also der Bf des gegenständlichen Verfahrens, unterzeichnet worden.

Auf Grund der Tatsache, dass durch den vorgelegten Aktenvermerk betreffend die Vorgehensweise der Abgabentrichtung „über“ die Bf (siehe Beweiswürdigung) auch eine gemeinsame Abgabentrichtung der Bf für ihre Gesellschaften usus war, zeigt sich allerdings ein anderes Bild. Daraus kann eine akkordierte und einheitliche Vorgehensweise über die Konzernmutter auch für die Gesellschaften quasi als Einheit innerhalb des Konzerns – entsprechend der Stellung der Bf als „Konzernmutter“ die auch ihre „Kinder“ mitumfasst – abgeleitet werden.

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass es geradezu den Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechen würde, wenn das Stillhalteabkommen nicht für den gesamten Konzern gemeint und abgeschlossen gewesen wäre, auch wenn es aus der reinen Formulierung nicht wörtlich bzw. zweifelsfrei hervorgeht.

Dazu ist auch die Formulierung des Bundesfinanzgerichtes in den beiden genannten Verfahren kein Widerspruch – eher im Gegenteil eine Bestätigung – die ein Stillhalteabkommen mit den Konzerngesellschaften als nicht notwendig erscheinen ließ, weil *„... die Lohnabgaben der dem Konzern zugewiesenen Bundesbediensteten von der Konzernmutter berechnet und abgeführt werden sollten. Dementsprechend bestand auch kein Anlass dafür, auch mit der Bf. ein derartiges Stillhalteabkommen abzuschließen.“*

Diese Frage kann aber für das gegenständliche Verfahren aus zwei Gründen dahingestellt bleiben:

Zum einen vermittelte das Stillhalteabkommen von der obersten Finanzbehörde der Bf gegenüber zwar den Eindruck, die Fristen des § 201 BAO würden außer Kraft gesetzt, was aber aus der Formulierung nicht direkt ablesbar ist, da dort nur von Verjährung die Rede ist.

Zum anderen ist aber auch die Tatsache zu beachten, dass der Bundesminister für Finanzen grundsätzlich nicht die zuständige Behörde in diesem Verfahren war, sondern die belangte Behörde.

Selbst wenn man also davon ausgehen sollte, dass der Rechtsirrtum vom Bundesministerium für Finanzen veranlasst worden wäre, wäre dieser von einer de facto unzuständigen Behörde – auch wenn das bei der obersten Behörde Bundesministerium für Finanzen nicht naheliegend

ist, die aber für den gegenständlichen Sachverhalt und damit dessen rechtliche Beurteilung tatsächlich nicht zuständig war, veranlasst worden.

Damit wäre er aber nicht maßgeblich – und würde daher keinen Wiedereinsetzungsgrund darstellen.

Noch weitergehend hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem, die Revision zurückweisenden, Beschluss vom 2.10.2019, Ra 2019/13/0078 argumentiert, auf den im nächsten Punkt eingegangen wird.

3.1.2.2 Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes betreffend Wiedereinsetzung in den vorigen Stand unter Beurteilung des Stillhalteabkommens der Bf mit dem Bundesminister für Finanzen Ra 2019/13/0078

Der Verwaltungsgerichtshof hat nicht nur bestätigt, dass gem. § 110 Abs. 1 BAO gesetzlich festgesetzte Fristen, wenn nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist, nicht geändert werden könnten.

Er hat auch klargestellt, dass es „selbst einem Bundesminister für Finanzen“ mit einem sogenannten Stillhalteabkommen nicht möglich sei, einen wirksamen Verzicht betreffend Fristen des § 201 BAO zu erklären.

Damit hat der VwGH die Voraussetzung eines maßgeblichen (von der Behörde veranlassten) Rechtsirrtums als Grund für eine Wiedereinsetzung iSd § 308 BAO im gegenständlichen Fall verneint.

Desweiteren hat der VwGH festgehalten:

Zum einen beziehe sich die Vereinbarung ihrem Wortlaut nach nicht auf die Antragsfrist, des § 201 BAO sondern auf die "Verjährung", was für den gegenständlichen Sachverhalt ebenfalls von Bedeutung ist.

Zum anderen nimmt der Verwaltungsgerichtshof auch Bezug darauf, dass die Revisionswerberin zu der durch diese Vereinbarung gestalteten Rechtslage an kompetenter

Stelle keine Erkundigungen eingeholt hätte und verweist dazu auf VwGH 24.6.2010, 2010/15/0001.

Damit bestätigt der Verwaltungsgerichtshof somit den strengen Maßstab, den das Bundesfinanzgericht in seinen Entscheidungen an den minderen Grade des Versehens anlegt und damit ua in seinen Entscheidungen die Abweisung der Wiedereinsetzung wegen grobem Verschuldens begründet.

Eine Rechtsauskunft eines behördlichen Organs sei aus dem Vorbringen der Revisionswerberin zur Wiedereinsetzung nicht ableitbar.

Daraus schloss der Verwaltungsgerichtshof, dass vor diesem Hintergrund ein Rechtsirrtum der Revisionswerberin nicht erkennbar sei.

Im Ergebnis hat der Verwaltungsgerichtshof daher keine Bedenken, dass das Bundesfinanzgericht den Antrag der Revisionswerberin auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gegen die Versäumung der Frist für die Einbringung von Anträgen nach § 201 BAO als unbegründet abgewiesen hat.

Durch seinen Beschluss bestätigt der Verwaltungsgerichtshof die genannten Entscheidungen des Bundesfinanzgerichtes.

Ob und gegebenenfalls in Bezug auf welche Zeiträume in Hinblick auf die geschilderten Umstände der Abgabenabführung und der Bekanntgabe der Selbstbemessungsabgaben durch die Unterlassung der Antragstellung nach § 201 BAO ein Nachteil für die Revisionswerberin (oder andere Gesellschaften des Konzerns) entstanden wäre (was auch Voraussetzung für die Bewilligung der Wiedereinsetzung wäre – zitiert wurde in diesem Zusammenhang *Ritz*, BAO⁶, § 308 Tz 2) ließ er offen.

Da sich die Revision gegen die Bestätigung der Zurückweisung des Festsetzungsantrages nur mehr mit dem Argument bzw. der schlichten Behauptung der Bf, dass dem Wiedereinsetzungsantrag stattzugeben gewesen wäre gewendet hätte, stellte der Verwaltungsgerichtshof fest, dass sie nicht aufzeigen konnte, dass sie von der Lösung der im Zulässigkeitsvorbringen geltend gemachten Rechtsfrage abhing und wies sie zurück.

Da der Verwaltungsgerichtshof das Stillhalteabkommen mit seiner rechtlichen Beurteilung de facto als irrelevant bzw. ohne rechtliche Konsequenz beurteilt hatte, gilt das natürlich insb. gleichermaßen für den gegenständlichen Sachverhalt in Bezug auf die Konzernmutter, die in diesem Verfahren gegenständliche Bf, unabhängig davon, ob man der Meinung ist, dass das Stillhalteabkommen nur für die Konzernmutter oder auch für die Konzerngesellschaften gegolten haben soll oder nicht.

Auch wenn das Ergebnis mit dem VwGH Erkenntnis vom 29.4.2015, 2011/13/0110, dass die Bf nicht Dienstgeberin war und damit grundsätzlich überhaupt keine Pflicht zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages getroffen hätte, sondern diesen nur im Vertrauen auf eine Rückerstattung auf Grund des gegenständlichen Stillhalteabkommens mit dem Finanzminister entrichtet hat, inhaltlich nicht in Einklang zu bringen ist, war über die gegenständliche Beschwerde auf Grund der eindeutigen Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 02.10.2019, Ra 2019/13/0078 spruchgemäß zu entscheiden und der Beschwerde der Erfolg versagt.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs 4 B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG 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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen umfangreichen, ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und insbesondere mit der des VwGH vom 02.10.2019, Ra 2019/13/0078, die über einen gleichgelagerten Parallelfall zweifelsfrei abgesprochen hat, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Demzufolge ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 3. November 2021