

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***9***, die Richterin ***10*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***11*** und ***12*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Steuern Kern Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Kuefsteinstraße 28 Tür 5, 3107 St.Pölten, über die Beschwerde vom 29. November 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 1. September 2022 betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zur Beantragung eines Verkürzungszuschlages nach § 30a FinStrG, Steuernummer ***BF1StNr1*** in nichtöffentlicher Sitzung vom 25.5.2023 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

Am 12.8.2022 wurde für die Beschwerdeführerin ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 308 Abs. 1 BAO und ein Antrag auf Verkürzungszuschlag zu den Lohnabgaben aus der GPLB 2017 - 2020 gem. § 30a Abs. 1 FinStrG eingebracht und dazu ausgeführt:

„1. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

1.1. Betroffene Bescheide

Hiermit stellen wir für unsere Klientin, die ***Bf1***, den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 308 Abs. 1 BAO hinsichtlich folgender Verfahren bzw. Bescheide.

Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrags 2017 in der Höhe von € 1.557,56 vom 28.02.2022

Bescheid über die Festsetzung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag 2017 in der Höhe von € 151,96 vom 28.02.2022

Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrags 2018 in der Höhe von € 3.782,57 vom 28.02.2022

Bescheid über die Festsetzung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag 2018 in der Höhe von € 387,96 vom 28.02.2022

Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrags 2019 in der Höhe von € 2.330,76 vom 28.02.2022

Bescheid über die Festsetzung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag 2019 in der Höhe von € 227,10 vom 28.02.2022

Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrags 2020 in der Höhe von € 1.853,06 vom 28.02.2022

Bescheid über die Festsetzung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag 2020 in der Höhe von € 180,56 vom 28.02.2022

1.2. Sachverhalt

Einleitend erlauben wir uns festzuhalten, dass unser Steuerberatungsbüro zum Zeitpunkt der abgehaltenen Prüfung und zum Zeitpunkt des Ergehens der gegenständlichen Bescheide noch nicht mit der Vertretung beauftragt war.

Mit den vorgenannten Bescheiden wurden die im Rahmen der vorangegangenen Gemeinsamen Prüfung Lohnabgaben und Beiträge (GPLB) für die Jahre 2017 - 2020 getroffenen Feststellungen festgesetzt.

Dieser Festsetzung ging das Prüfungsverfahren voran, das mit der Niederschrift über die Schlussbesprechung sowie mit der tatsächlichen Schlussbesprechung am 22.02.2022 formal beendet wurde.

Herr ***1*** nahm als Gesellschafter-Geschäftsführer der ***Bf1*** an der Schlussbesprechung teil. Aus Gründen terminlicher Überschneidungen kam Herr ***2*** jedoch deutlich verspätet zu den Gesprächen bzw. zur eigentlichen Schlussbesprechung hinzu. Das Thema des Verkürzungszuschlages wurde angesprochen und diskutiert. Gegen Ende der Besprechung wurde eine Niederschrift zur Schlussbesprechung von Teilnehmer zu Teilnehmer weitergereicht. Herrn ***2*** ist nicht erinnerlich, dass während der Sitzung eine tatsächliche Niederschrift durchgeführt wurde. Die an die Teilnehmer herumgereichte „Niederschrift“ machte den Anschein einer Art StandardVordruck, die sodann auch Herrn ***2*** zur Unterzeichnung gereicht wurde. Auf Nachfrage von Herrn ***2*** worum es sich hier handelt,

wurde ihm erklärt, dass es sich um eine Art „Anwesenheitsliste“ handelt und die Unterzeichnung nur die Anwesenheit zur Schlussbesprechung protokolliert. Herr ***2*** hat der guten Ordnung halber darauf hingewiesen und ausgeführt, dass ihm vor dem Hintergrund, dass ihm die Ergebnisse zur Prüfung vorab nicht bekannt waren und ob der Kürze seiner Teilnahme an der Schlussbesprechung weder etwas gegen das Ergebnis, noch die Zustimmung zum Ergebnis bekunden könne und er sich dies im Nachgang zur Besprechung genau ansehen müsse. Herr ***2*** hat weiters ausgeführt, dass, wenn es jedoch nur darum geht, mit seiner Unterschrift seine Anwesenheit zu bestätigen bzw. zu protokollieren, er dieses Protokoll dann unterzeichnen würde. Das Thema des Verkürzungszuschlages war zu diesem Zeitpunkt bereits kein Gesprächsgegenstand mehr.

Zusammenfassend dürfen wir festhalten. Es wurde Herrn ***2*** daraufhin zugesichert, dass eine Unterschrift auf dem Protokoll lediglich die Teilnahme bzw. die Anwesenheit an der Schlussbesprechung bestätigen würde. Diese Aussage wurde von Herrn ***2*** erinnerlich von sämtlichen anderen Teilnehmern an der Schlussbesprechung, somit auch von der Prüferin der ÖGK, getätigt. Vor dem Hintergrund des offensichtlichen StandardVordrucks dieses Protokolls erschien dies Herrn ***2*** glaubhaft. Herr ***2*** wurde nicht darauf hingewiesen, dass er mit seiner Unterschrift unter dieses Protokoll eine Verzichtserklärung auf die Inanspruchnahme des Verkürzungszuschlages tätigt (zumal er im Diskussionsteil zu dieser Thematik bereits bekundet hatte, dass er ob des geringen Betrages von rund EUR 1.000 – ganz unabhängig von der Rechtsmeinung von Herrn ***2***, dass die Nachforderung von DB/DZ und Kommunalsteuer zu Unrecht erfolgt und deshalb qualifiziert Beschwerde eingebracht wurde (Beilage A - dem Amt bereits vorliegend) - der Verkürzungszuschlag vorab geleistet werden wird, um damit weitere Schwierigkeiten aus diesem Titel heraus zu vermeiden.

Insoweit ist auch die Unterschriftsleistung von Herrn ***2*** auf der Niederschrift über die Schlussbesprechung zu verstehen. Wie ausgeführt betonte Herr ***2*** vor seiner Unterschriftsleistung sogar noch einmal ausdrücklich, dass er nur bestätigen könne, dass er bei der Besprechung (auch wenn nur teilweise) anwesend war; weitere Bemerkungen kann und will er nicht machen, da er eben erst deutlich verspätet zu den Gesprächen hinzukam und vorab keinerlei Kenntnis von den Ergebnissen, noch von den vorherigen Gesprächsinhalten hatte. Auch den Terminus „Verkürzungszuschlag“ hörte Herr ***2*** an diesem Tag zum ersten Mal. Ihm wurde der Begriff kurz erklärt und teilte Herr ***2*** sogar noch mit, dass er diesen auf jeden Fall in Anspruch nehmen werde, da der finanzielle Aufwand hierfür im Vergleich zu möglichen Konsequenzen (dies insbesondere vor dem Hintergrund des möglichen Verlustes allfälliger Fördermittel) gering sei.

Auf der Niederschrift zur Schlussbesprechung ist zwar auf der Seite 3 unterhalb der getroffenen Feststellungen ein Hinweis hinsichtlich eines allfälligen Verkürzungszuschlages angebracht. Hierzu erfolgte jedoch, wie oberhalb dargestellt, der Hinweis, dass die Unterschriftsleistung keinerlei Auswirkung auf die allfällige Inanspruchnahme des

Verkürzungszuschlags hätte. Die Ansicht unseres Klienten wird insbesondere dadurch bekräftigt, dass es sich bei der Niederschrift um ein kopiertes Muster in standardisierter Form handelte, welches aufgrund der Schattierungen schon vermeintlich viele Male kopiert und verwendet wurde (Beilage B).

Herr ***2*** war sodann in der Annahme, dass eben entsprechend der im Zuge der Schlussbesprechung getroffenen Aussagen der Verkürzungszuschlag amtlicherseits festgesetzt wird und er diesen in seinem Sinne natürlich entrichten würde, zumal dies in wirtschaftlicher Hinsicht geboten erscheint, da jede Form eines Finanzstrafverfahrens - auch bei quasi einer Einstellung - zu mehr Kosten als der 10%ige Verkürzungszuschlag führen würde.

Erst mit Zugehen des Schreibens des Amtes für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde vom 12.05.2022 am 18.05.2022 (Beilage C) musste Herr ***2*** mit großer Verwunderung feststellen, dass wider Erwarten und wider aller Aussagen nun doch ein Finanzstrafverfahren hinsichtlich der gegenständlichen Lohnabgaben eingeleitet wurde. Die Einleitung des Finanzstrafverfahrens erging sowohl an die ***Bf1***, als auch an Herrn ***2*** als verbandsverantwortlichen Geschäftsführer persönlich.

1.3. Unvorhergesehenes Ereignis

Erst mit Zugehen der Einleitungsverständigungen des Amtes für Betrugsbekämpfung sowie der darauffolgenden diesbezüglichen Diskussion mit unserem Steuerberatungsbüro, unter Einbindung des Amtes für Betrugsbekämpfung, wurde Herrn ***2*** bewusst, dass hier wohl eine falsche Auskunft hinsichtlich des festzusetzenden Verkürzungszuschlages vorliegen müsse. Der Grund für die Wiedereinsetzung des Verfahrens liegt nun in dem unvorhergesehenen Ereignis des Rechtsirrtums, der aus der unrichtigen Rechtsauskunft der Prüferin der ÖGK im Rahmen der Schlussbesprechung zum Verkürzungszuschlag getroffen wurde.

Der Rechtsirrtum ist insbesondere aus der Sicht von Herrn ***2*** damit begründet, dass der in der Niederschrift über die Schlussbesprechung enthaltene Absatz zum Verkürzungszuschlag „Der/die Abgabepflichtige bzw. die steuerliche Vertretung wurde über eine mögliche Strafaufhebung gem. § 30a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) informiert, verzichtet aber auf die Inanspruchnahme des Verkürzungszuschlages in dem Lichte der nunmehrigen Einleitung des Finanzstrafverfahrens, quasi eine Aufforderung zur Einleitung eines Finanzstrafverfahrens darstellt und er dies keinesfalls beabsichtigt hatte.

Wie bereits unter Punkt 1.2. dargestellt, muss sowohl in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als auch in präventionstechnischer Hinsicht die Entrichtung des Verkürzungszuschlages jedenfalls in Anspruch genommen werden, da damit aufwendige Verfahrenskosten gespart werden können und zudem jegliches Finanzstrafverfahren vermieden werden kann.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht erlauben wir uns festzuhalten, dass entsprechend den obigen Ausführungen die dreimonatige Frist für einen Antrag auf Wiedereinsetzung des Verfahrens

am 18.08.2022 endet und somit der gegenständliche Antrag als rechtzeitig zu werten ist. Ebenso stellt der vorhin beschriebene Rechtsirrtum das für den Antrag geforderte unvorhergesehene Ereignis dar.

2. Antrag auf Verkürzungszuschlag

Zu den unter Punkt 1. genannten Lohnabgaben stellen wir gem. § 30a Abs. 1 FinStrG den Antrag auf Strafaufhebung in besonderen Fällen (Verkürzungszuschlag). Die Entrichtung des Verkürzungszuschlages erfolgt zeitgleich mit der gegenständlichen Antragstellung.

Bei entsprechender Stattgabe zur Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ist somit die vierzehntägige Frist zur Beantragung des Verkürzungszuschlags nunmehr gewahrt.

Wir erlauben uns des Weiteren zu beantragen, dass die Abgabenbehörde bei entsprechender Stattgabe unserer Anträge, das Amt für Betrugsbekämpfung davon in Kenntnis setzt, sodass die Einleitung der beiden Finanzstrafverfahren sodann von Amtswegen aufgehoben werden sollen.

Namens unserer Klientin ersuchen wir um antragsgemäße Stattgabe hinsichtlich der gegenständlichen Anträge und bedanken uns dafür im Vorhinein.“

Mit Bescheid vom 1.9.2022 wurde der Antrag mit dieser Begründung abgewiesen:

„Inhalt des Antrages

Im Antrag vom 12.08.2022 wurde vorweggeschickt, dass zum Zeitpunkt der Prüfung und des Ergehens der gegenständlichen Bescheide eine andere steuerliche Vertretung bestanden hat.

Weiters wird zusammengefasst vorgebracht, dass der Geschäftsführer der ****Bf1****, ****6****, deutlich verspätet zur Schlussbesprechung hinzukam. Der Verkürzungszuschlag sei angesprochen und diskutiert worden.

Gegen Ende der Schlussbesprechung sei die Niederschrift zur Schlussbesprechung von Teilnehmer zu Teilnehmer weitergereicht worden, wobei auf Nachfrage (von sämtlichen an der Besprechung teilnehmenden Personen) erklärt wurde, dass es sich dabei nur um eine Art „Anwesenheitsliste“ handle. Das standardisierte Formular habe dabei den Eindruck erweckt, dass es schon mehrmals kopiert und verwendet wurde. Der Geschäftsführer habe daraufhin erklärt, dass er das Protokoll unterfertigen würde, wenn es nur darum ginge seine Anwesenheit zu bestätigen. Der Verkürzungszuschlag sei zu diesem Zeitpunkt kein Gesprächsthema mehr gewesen. Der Geschäftsführer sei somit nicht darauf hingewiesen worden, dass er mit seiner Unterschrift auf die Inanspruchnahme des Verkürzungszuschlages verzichte [Anmerkung: ein entsprechender Passus ist auf dem Formular der Niederschrift zwei Absätze oberhalb der Unterschriftenzeilen abgedruckt]. Dies, obwohl im Diskussionsteil vom

Geschäftsführer erklärt worden sei, dass der Verkürzungszuschlag vorab geleistet werde. Der Geschäftsführer habe somit angenommen, dass der Verkürzungszuschlag amtlicherseits festgesetzt werde. Erst mit Zugang des Schreibens am 18.05.2022 wurde festgestellt, dass ein Finanzstrafverfahren gegen die ***Bf1*** und auch gegen den Geschäftsführer eingeleitet wurde. Die (dreimonatige) Frist für einen Wiedereinsetzungsantrag ende somit am 18.08.2022.

Der Grund für die Wiedereinsetzung liege in dem unvorhergesehenen Ereignis des Rechtsirrtums, der aus der unrichtigen Rechtsauskunft der Prüferin im Rahmen der Schlussbesprechung zum Verkürzungszuschlag getroffen worden sei.

Der Verzicht auf den Verkürzungszuschlag, aufgrund des Passus in der Niederschrift, sei quasi eine Aufforderung zur Einleitung eines Finanzstrafverfahrens und dies sei keinesfalls beabsichtigt gewesen (insbesondere aus wirtschaftlichen Überlegungen aufgrund des geringen Betrages von rund EUR 1.000,00 und des ansonsten möglichen Verlustes allfälliger Fördermittel).

Im Antrag auf Wiedereinsetzung wurde auch gleichzeitig (unter Punkt 2) ein Antrag auf Verkürzungszuschlag gem. § 30a FinStrG angeführt. Angeführt wurde außerdem, dass die Entrichtung des Verkürzungszuschlages zeitgleich mit der gegenständlichen Antragstellung erfolge.

Bei Stattgabe der Wiedereinsetzung sei somit die 14-tägige Frist zur Beantragung des Verkürzungszuschlages gewahrt.

Beantragt wurde auch, bei Stattgabe der Wiedereinsetzung, die Einleitung der beiden Finanzstrafverfahren von Amtswegen aufzuheben.

Zur Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 308 BAO

§ 308 BAO lautet (auszugsweise):

(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.

(...)

(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. [...]. Im Fall der Versäumung einer Frist hat der Antragsteller spätestens gleichzeitig mit dem Wiedereinsetzungsantrag die versäumte Handlung nachzuholen.

Ein Ereignis ist jedes Geschehen, also nicht nur ein Vorgang in der Außenwelt, sondern auch ein psychischer Vorgang wie Vergessen, Verschreiben, sich irren usw. (zB VwGH 22.01.1992, 91/13/0241; 03.08.1994, 94/16/0164; Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl., § 308, Rz 8 mwN).

Ein bloßes „Vergessen“ oder ein „schlichtes Übersehen“ ohne das Hinzutreten besonderer, hierfür ausschlaggebender Umstände stellt kein unvorhersehbares oder unabwendbares Ereignis iSd § 308 Abs. 1 BAO dar und vermag somit die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht zu begründen (VwGH 02.09.2009, 2009/15/0096).

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 (zB Fasching, Lehrbuch 2, Tz 579; VwGH 17.02.1994, 93/16/0020; 25.01.1995, 94/13/0236; 27.09.2012, 2009/16/0098; 26.02.2014, 2012/13/0051; Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl., § 308, Rz 9 mwN).

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/Koran, BAO, 7. Aufl., § 308, Rz 10 mwN; VwGH 31.10.1991, 90/16/0148; 25.01.1995, 94/13/0236; 27.09.2012, 2009/16/0098; 26.02.2014, 2012/13/0051).

Nach jüngerer Rechtsprechung (VwGH 05.03.2021, Ra 2021/13/0001 und 0008) kann ein Rechtsirrtum oder mangelnde Rechtskenntnis ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis sein, welches eine Bewilligung der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand rechtfertigen kann. Wird ein solcher Wiedereinsetzungsgrund geltend gemacht, sei im konkreten Einzelfall zu prüfen, ob die Partei an der Unkenntnis der Rechtslage bzw. am Rechtsirrtum ein über den minderen Grad des Versehens hinausgehendes Verschulden trifft (vgl. Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl., § 308, Rz 12 mit Verweis auf VwGH 09.09.2015, Ra 2015/03/0049; 24.02.2016, Ra 2015/09/0145 und Ra 2016/09/0016).

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 (OGH 23.05.1996, 8 Ob A 2045/96, RdW 1997, 33; vgl. auch VwGH 03.09.1996, 96/04/0134, ZfVB 1997/5/1775; 24.06.2010, 2010/15/0001).

Ein minderer Grad des Versehens ist leichter Fahrlässigkeit iSd § 1332 ABGB gleichzusetzen (zB VwGH 02.09.2009, 2009/15/0096; 27.09.2012, 2009/16/0098; 26.02.2014, 2012/13/0051).

Keine leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn jemand auffallend sorglos handelt (zB VwGH 15.06.1993, 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 (zB VwGH 17.03.2005, 2004/16/0204; 02.09.2009, 2009/15/0096; 27.09.2012, 2009/16/0098; 26.02.2014, 2012/13/0051).

An rechtskundige Parteienvertreter ist hierbei ein strengerer Maßstab anzulegen als an rechtsunkundige oder bisher noch nie an gerichtlichen Verfahren beteiligte Personen (OGH 29.08.1990, 9 Ob A 199/90, RZ 1991, 200; VwGH 21.11.1995, 95/14/0140; OGH 22.05.1997, 10 ObS 116/97z; vgl. auch VwGH 08.08.1996, 96/14/0072 und 0078 zum strengerem Maßstab bei Rechtsanwalt als bei rechtsunkundigen Personen).

Das Verschulden des Vertreters ist dem Verschulden des Vertretenen gleichzuhalten (vgl. zB VwGH 02.09.2009, 2009/15/0096; 11.03.2010, 2008/16/0034; 27.01.2011, 2010/15/0149; 26.02.2014, 2012/13/0051).

Ein dem Vertreter der Partei widerfahrenes Ereignis stellt einen Wiedereinsetzungsgrund für die Partei nur dann dar, wenn dieses Ereignis für den Vertreter unvorhergesehen und unabwendbar gewesen ist und es sich hierbei nur um einen minderen Grad des Versehens gehandelt hat (z.B. VwGH 27.03.1996, 93/15/0235).

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 (Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl., § 308, Rz 16 mwN).

Die Antragstellerin begründet die Wiedereinsetzung damit, dass aufgrund der unrichtigen Rechtsauskunft der Prüferin ein unvorhergesehenes Ereignis in Form eines Rechtsirrtumes vorliegt. Der Rechtsirrtum sei insbesondere damit begründet, dass der in der Niederschrift enthaltene Absatz zum Verkürzungszuschlag quasi eine Aufforderung zur Einleitung eines Finanzstrafverfahrens darstelle und dies keinesfalls beabsichtigt war.

Insgesamt ist das Vorbringen im Wiedereinsetzungsantrag zum Rechtsirrtum nicht schlüssig und nicht nachvollziehbar: Es wird behauptet, dass der Geschäftsführer im Zuge der Schlussbesprechung zum ersten Mal den Begriff „Verkürzungszuschlag“ gehört habe, er (kurz) darüber aufgeklärt wurde (Seite 4) und darüber diskutiert worden sei (Seite 2). Zum Ende der Schlussbesprechung, bei der Unterzeichnung, sei dies allerdings kein Thema mehr gewesen und er sei nicht darauf hingewiesen worden, dass er mit seiner Unterschrift auf die Inanspruchnahme des Verkürzungszuschlages verzichte (Seite 2 und 3), obwohl er bekundet hätte, diesen vorab zu leisten (ebenfalls Seite 3). Er sei somit davon ausgegangen, dass der Verkürzungszuschlag amtlicherseits festgesetzt und er diesen entrichten würde (Seite 4).

Wo hier die konkrete unrichtige Rechtsauskunft der Prüferin erfolgt sein soll und welcher Rechtsirrtum dadurch entstanden sein soll ist nicht ersichtlich: Die Prüferin hat offenkundig das Thema des Verkürzungszuschlages thematisiert und erörtert, seitens der steuerlichen Vertretung wurde im Zuge der Niederschrift ein Verzicht darauf unterschrieben.

Hierzu ist auszuführen, dass die Antragstellerin (auch während der gesamten Schlussbesprechung) steuerlich vertreten war. Eine besondere Aufklärungspflicht iSd § 113 BAO hatte die Prüferin daher nicht.

Dass der Verkürzungszuschlag gegen Ende der Schlussbesprechung kein Thema mehr war und letztendlich ein diesbezüglicher Verzicht unterschrieben wurde, deutet somit eher darauf hin, dass die Entscheidung gegen einen Verkürzungszuschlag getroffen wurde. Eine spezielle Hinweispflicht der Prüferin, dass mit der Unterschriftsleistung auf den Verkürzungszuschlag verzichtet wird, kann - auch aufgrund der vorhandenen steuerlichen Vertretung - nicht vorausgesetzt werden. Es ist sowohl der steuerlichen Vertretung, als auch dem Geschäftsführer zumutbar, vor Unterfertigung eines Dokuments dessen Inhalt durchzulesen; insbesondere, da damit ein behördliches Verfahren abgeschlossen wurde und die Niederschrift insgesamt nur 5 Seiten umfasst, die aus 2 Seiten Text und 2 Seiten Tabellen besteht. Diesbezüglich ist auch noch anzumerken, dass vorgebracht wird, dass der Geschäftsführer nicht an der gesamten Schlussbesprechung teilgenommen hat, sondern erst später hinzugekommen ist, sodass in diesem Fall erst recht eine Überprüfung des Dokumenteninhaltes vor Unterschriftsleistung geboten wäre. (Siehe dazu vergleichbare Judikatur des VwGH: VwGH 04.04.1991, 91/05/0015, wonach das Unterlassen des Lesens des Textes in der Hinterlegungsanzeige und der anschließende Irrtum über die Zustellwirkung der Hinterlegung keinen Wiedereinsetzungsgrund darstellt. Oder VwGH 04.11.1994, 92/16/0167, wo es als auffallende Sorglosigkeit angesehen wurde, eine Abgabenerklärung „blind“ zu unterfertigen).

Allerdings findet sich auf der, im Zuge des Wiederaufnahmeantrages vorgelegten Niederschrift, gar nicht die Unterschrift des Geschäftsführers, sondern lediglich die des steuerlichen Vertreters und jene der Prüferin. Insofern können die Argumente, der Geschäftsführer habe die Unterschrift nur in dem Glauben geleistet, es würde sich um eine „Anwesenheitsliste“ handeln (was nach eigenen Angaben von sämtlichen Teilnehmern der Schlussbesprechung behauptet wurde, somit auch von der eigenen steuerlichen Vertretung) und er sei nicht über die Verzichtswirkung seiner Unterschrift aufgeklärt worden, nicht nachvollzogen werden.

Die steuerliche Vertretung der Antragstellerin war die gesamte Schlussbesprechung über anwesend, hat die Diskussion über § 30a FinStrG mitverfolgt und dennoch, im Namen ihrer Klientin, die Niederschrift, in der sich zwei Absätze über den Unterschriftsfeldern die Verzichtserklärung für den Verkürzungszuschlag findet, unterschrieben. Sollte die antragstellende Gesellschaft bzw. ihr Geschäftsführer den Verkürzungszuschlag gewollt haben, so hätte die steuerliche Vertretung nicht die Verzichtserklärung unterfertigen dürfen, sondern

hätte auf das Gegenteil hinwirken müssen. Dies wäre (in einem ersten Schritt) etwa durch Durchstreichen des Verzichts möglich gewesen.

Es ist auch nicht nachvollziehbar, weshalb der Geschäftsführer davon ausging, dass der Vertretung weitere diesbezügliche Maßnahmen gesetzt hat - der Verkürzungszuschlag wurde damals weder, wie angekündigt, entrichtet, noch wurde, da es zu keiner amtswegigen Festsetzung des Zuschlages kam, diesbezüglich Rücksprache gehalten oder die sonstigen Voraussetzungen des § 30a FinStrG (Nachforderungsentrichtung, Rechtsmittelverzicht; siehe dazu weiter unten) erfüllt.

Auch wurde nicht dargelegt, weshalb die Prüferin davon ausgehen hätte sollen, trotz unterzeichneter Verzichtserklärung, eine amtswegige Festsetzung vorzunehmen; insbesondere, da sich der Abgabepflichtige mit solch einem Vorgehen einverstanden erklären hätte müssen oder den Zuschlag selbst beantragen - beides lag im gegenständlichen Fall nicht vor und wurde auch nicht protokolliert, sondern genau das Gegenteil.

Aus welchem Grund die Prüferin eine Verzichtsklausel in die Niederschrift aufnehmen soll, wenn es nach vorangehender Diskussion Wunsch der Abgabepflichtigen gewesen wäre den Verkürzungszuschlag zu entrichten, wurde weder dargelegt, noch wäre solch ein Vorgehen erklärlich.

Letztlich sei auch angemerkt, dass die Wiedereinsetzung nicht dazu dient, eine allfällige Unfähigkeit eines gewillkürten Vertreters wettzumachen (vgl. Ellinger/Sutter/Urtz, BAO § 308, E5 mit Verweis auf VwGH 12.08.1994, 91/14/0018 und 0042, ÖStZB 1995, 245). Dies gilt ebenso für mangelnde Rechtskenntnis bzw. Rechtsirrtümer des steuerlichen Vertreters (und folglich für diesbezüglich falsche Beratung; siehe UFS 22.04.2004, RV/0092-G/04-RS1).

Welcher konkrete Rechtsirrtum hier als maßgebliches Ereignis, das als entsprechender Ausnahmefall angesehen werden kann, noch dazu nur im Rahmen eines minderen Grades des Versehens, vorliegen soll, das zum Versäumen der 14-tägigen Frist für den Verkürzungszuschlag gem. § 30a FinStrG geführt hat, konnte somit nicht dargelegt werden, sodass dem Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 308 BAO nicht stattgegeben werden kann.

Zum Verkürzungszuschlag gem. § 30a FinStrG:

Selbst wenn man die Voraussetzungen für die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand als erfüllt ansehen würde, so kann dennoch dem Antrag auf Festsetzung des Verkürzungszuschlages nach § 30a FinStrG nicht gefolgt werden:

§ 30a FinStrG lautet (auszugsweise):

(1) Die Abgabenbehörden sind berechtigt, eine Abgabenerhöhung von 10 % der im Zuge einer abgabenrechtlichen Überprüfungsmaßnahme festgestellten Nachforderungen, soweit hinsichtlich der diese begründenden Unrichtigkeiten der Verdacht eines Finanzvergehens besteht, festzusetzen, sofern dieser Betrag für ein Jahr (einen Veranlagungszeitraum) insgesamt 10 000 Euro, in Summe jedoch 33 000 Euro nicht übersteigt, sich der Abgabe- oder Abfuhrpflichtige spätestens 14 Tage nach Festsetzung der Abgabennachforderung mit dem Verkürzungszuschlag einverstanden erklärt oder diesen beantragt und er auf die Erhebung eines Rechtsmittels gegen die Festsetzung der Abgabenerhöhung wirksam verzichtet. Werden die Abgabenerhöhung und die dieser zugrundeliegenden Abgabennachforderungen innerhalb eines Monats nach deren Festsetzung tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung zur Gänze entrichtet, so tritt Straffreiheit hinsichtlich der im Zusammenhang mit diesen Abgabennachforderungen begangenen Finanzvergehen ein. Ein Zahlungsaufschub darf nicht gewährt werden.

(...)

(6) Die Festsetzung einer Abgabenerhöhung ist weiters ausgeschlossen, wenn hinsichtlich der betroffenen Abgaben bereits ein Finanzstrafverfahren anhängig ist, eine Selbstanzeige vorliegt oder es einer Bestrafung bedarf, um den Täter von der Begehung weiterer Finanzvergehen abzuhalten.

Zur Einleitung eines Finanzstrafverfahrens:

§ 30a FinStrG legt in Abs. 6 fest, dass eine Strafaufhebung unter Festsetzung einer Abgabenerhöhung unter anderem dann ausgeschlossen ist, wenn hinsichtlich der betroffenen Abgaben bereits ein Finanzstrafverfahren anhängig ist (Köck in Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt, FinstrG, 5. Aufl., § 30a Rz 15).

Das Finanzstrafverfahren gegen die Antragstellerin und gegen den Geschäftsführer wurde am 12.05.2022 eingeleitet und am 18.05.2022 zugestellt.

Selbst wenn nun dem Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand entsprochen werden würde und die 14-tägige Frist zur Beantragung des Verkürzungszuschlages wiederaufleben würde, so bestünde dennoch weiterhin die bereits ergangene Einleitung des Finanzstrafverfahrens.

Die derzeitige Gesetzeslage räumt der Finanzstrafbehörde jederzeit - auch unabhängig von Zusagen oder Ankündigungen im Rahmen einer Betriebsprüfung über Verkürzungszuschläge - und ohne Rücksicht auf unerledigte Anträge im Sinne des § 30a oder diesbezüglich anhängige Rechtsmittel die Möglichkeit ein, die Festsetzung von Verkürzungszuschlägen durch Einleitung eines Strafverfahrens zu verhindern (Groschedl/Trubrig in Tannert/Kotschnigg/Twardosz,

FinStrG (2021) § 30a Rz 77; Seiler/Seiler, Finanzstrafgesetz - Kommentar (2017) Rz 17; so auch BFG 06.06.2017, RV/5100449/2015).

Dies gilt auch, wenn etwa im Zuge der Schlussbesprechung ein Verkürzungszuschlag zugesagt wurde, dieser jedoch - sei es auch „nur“ aufgrund von Vergessen der Abgabenbehörde – nicht bescheidmäßig festgesetzt wurde. In diesem Fall hat der Abgabepflichtige keine weitere verfahrensrechtliche Handhabe. Selbst der hier anzudenkende Grundsatz von Treu und Glauben kann, sobald ein Finanzstrafverfahren wegen dieser Verkürzungsbeträge einmal anhängig wurde, unter Hinweis auf die Ausschlussbestimmung des Abs. 6 zu keiner strafbefreienden Wirkung durch Festsetzung eines Verkürzungszuschlags führen (Groschedl/Trubrig in Tannert/Kotschnigg/Twardosz, FinStrG (2021) § 30a Rz 75 und 76).

Die im gegenständlichen Fall vorliegende Einleitung wird durch eine (allfällige) Wiedereinsetzung in eine Frist zur Beantragung des Verkürzungszuschlages somit nicht aufgehoben.

Ist hinsichtlich der betroffenen Abgaben einmal bzw. bereits ein Finanzstrafverfahren anhängig, ist die Festsetzung eines Verkürzungszuschlages ausgeschlossen (Harbich in Tannert, Finanzstrafrecht § 30a FinStrG Rz 25).

Daher besteht auch weiterhin der Ausschlussgrund für einen Verkürzungszuschlag nach § 30a Abs. 6 FinStrG.

- Zum Rechtsmittelverzicht:

Weitere Voraussetzung für die Gewährung eines Verkürzungszuschlages nach § 30a FinStrG ist, dass „auf die Erhebung eines Rechtsmittels gegen die Festsetzung der Abgabenerhöhung wirksam verzichtet“ wird.

Im Sinne des § 308 Abs. 3 BAO hätte der Rechtsmittelverzicht hinsichtlich des Verkürzungszuschlages gleichzeitig mit dem Antrag auf Verkürzungszuschlag gem. § 30a FinStrG eingebracht und somit im Zuge des Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nachgeholt werden müssen.

Weder in dem Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, noch in dem damit verbundenen und gleichzeitig eingebrachten Antrag auf Verkürzungszuschlag vom 12.08.2022 wird allerdings ein Rechtsmittelverzicht erwähnt oder gar auf die Erhebung eines Rechtsmittels verzichtet.

Ergänzend sei - in Hinblick auf eine allfällige Beschwerde gegen diese Abweisung - kurz auf die Frage eingegangen, bis zu welchem Zeitpunkt der Rechtsmittelverzicht im Sinne des § 30a Abs. FinStrG abgegeben werden muss. Nach Ansicht von Brandl/Leitner/Schrottmeyer/Toifl (SWK Spezial, Die Finanzstrafgesetz-Novelle 2010, Punkt 2.2.6) zu § 30a FinStrG, muss für die

Erlangung der strafaufhebenden Wirkung ein wirksamer Rechtsmittelverzicht in Form eines „Vorwegverzichtes“ im Hinblick auf die Vorschreibung der Abgabenerhöhung vorliegen.

Das Erfordernis eines Vorwegverzichtes ergibt sich auch aus dem insofern klaren Wortlaut des § 30a Abs. 1 FinStrG, der als Voraussetzung für die Festsetzung eines Verkürzungszuschlages unter anderem einen wirksamen Verzicht auf ein Rechtsmittel gegen die Festsetzung der Abgabenerhöhung verlangt. Nur und erst dann, wenn dieser Verzicht vorliegt, darf ein Verkürzungszuschlag von der Abgabenbehörde festgesetzt werden. Dieser Verzicht muss innerhalb der 14-tägigen Frist des § 30a FinStrG entweder in der Einverständniserklärung oder im Antrag auf Festsetzung des Verkürzungszuschlages erklärt werden. In einem Rechtsmittelverfahren gegen einen Bescheid, mit dem ein Antrag im Sinne des § 30a FinStrG abgewiesen wurde, kann er mehr nicht nachgeholt werden.

Diese Ansicht wurde auch durch das BFG in dem Erkenntnis vom 06.06.2017, RV/5100449/2015, bestätigt. Das BFG führte darin aus, dass für diese Rechtsansicht auch die zitierten erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage sprechen, wenn diese darauf hinweisen, dass der Rechtsmittelverzicht der möglichst zeitnahen Herstellung einer eindeutigen Rechtslage dient.

Diesem Erfordernis würde in keiner Weise Rechnung getragen, wenn der Rechtsmittelverzicht auch noch im Rechtsmittelverfahren betreffend Abweisung eines Antrages im Sinne des § 30a FinStrG nachgeholt werden könnte.

Sohin mangelt es an einer ganz wesentlichen Voraussetzung für die Gewährung des Verkürzungszuschlages, sodass schon alleine aus diesem Grund dem Antrag nicht stattgegeben werden kann.

Zur Entrichtung:

Weitere Voraussetzung für einen Verkürzungszuschlag nach § 30a FinStrG ist die tatsächliche Entrichtung der Abgabennachforderung und der Abgabenerhöhung (Verkürzungszuschlag) binnen eines Monats nach deren Festsetzung (vgl. Harbich in Tannert, Finanzstrafrecht § 30a FinStrG Rz 15).

Es muss eine tatsächliche Entrichtung vorliegen, somit eine effektive Vermögensverschiebung vom Abgabepflichtigen zum Fiskus (zB Groschedl/Trubrig in Tannert/Kotschnigg/Twardosz, FinStrG (2021) § 30a Rz 25). Diese liegt beispielsweise im Falle einer Abschreibung (Löschung oder Nachsicht) oder der Entlassung aus der Gesamtschuld nicht vor.

Die Formulierung des Abs. 1 letzter Satz bedeutet nicht, dass für die Abgabennachforderungen Zahlungserleichterungen gem. § 212 BAO nicht gewährt werden dürften. Werden allerdings Zahlungserleichterungen für die Abgabennachforderung gewährt, ist die Festsetzung des Verkürzungszuschlages unzulässig bzw. fällt die Voraussetzung für das Wirksamwerden des

Verkürzungszuschlags als Strafaufhebungsgrund weg, da die Monatsfrist für die Entrichtung nicht eingehalten wird (siehe Harbich in Tannert, Finanzstrafrecht § 30a FinStrG Rz 16). Ein Zahlungsaufschub der Abgabennachforderung entsprechend den Vorschriften der BAO ist im Zusammenhang mit einem Verkürzungszuschlag unzulässig (Köck in Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt, FinstrG, 5. Aufl., § 30a Rz 11).

Dies gilt ebenso für eine Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO hinsichtlich der in der Prüfung festgestellten Abgabennachforderung, da auch bei einer Aussetzung der Einhebung - analog zu etwa Zahlungserleichterungen oder Nachsichten - keine tatsächliche Entrichtung der Abgabennachforderung (binnen eines Monats) erfolgt (so auch Groschedl/Trubrig in Tannert/Kotschnigg/Twardosz, FinStrG (2021) § 30a Rz 26).

Die sofortige Entrichtung der Abgabennachforderung wurde auch explicit in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (Erläuterungen zu GP XXIV RV 874, S. 8, zu Z 14 (§ 30a)) festgeschrieben: „Für Nachforderungen, die im Zuge einer abgabenbehördlichen Überprüfung festgestellt werden, soll innerhalb einer betraglichen Grenze die Möglichkeit geschaffen werden, durch die sofortige Bezahlung der Abgabennachforderung und einer Abgabenerhöhung die finanzstrafrechtliche Verfolgung von damit verbundenen Finanzvergehen abzuwenden. Um weiters der Raschheit des Verfahrens Rechnung zu tragen, soll die Zahlungsfrist nicht verlängert werden können. Dies erscheint in Anbetracht der Beträge in begrenzter Höhe zumutbar und sachgerecht. Im Übrigen sollen für die Entrichtung wie bei der Entrichtung der verkürzten Abgaben im Rahmen einer Selbstanzeige vorgegangen werden, wodurch sichergestellt werden soll, dass die strafbefreiende Wirkung nur bei tatsächlicher Entrichtung der relevanten Beträge eintritt.“

Das BFG führte dazu im Erkenntnis vom 03.11.2015, RV/7104788/2015 aus: „Das Wort "und" im zweiten Satz des § 30a Abs. 1 FinStrG bedeutet ausschließlich, dass sowohl der unter Verdacht eines Finanzvergehens bewirkte Nachforderungsbetrag als auch der Verkürzungszuschlag ohne Zahlungsaufschub zu entrichten sind, der Beginn der Monatsfrist hinsichtlich der jeweiligen Zahlungsverpflichtung ergibt sich einerseits aus den Abgabenfestsetzungen nach der Prüfung und andererseits aus der Festsetzung der Abgabenerhöhung. Das Recht, Abgabenbescheide nach einer Prüfung in einem Beschwerdeverfahren bekämpfen zu können, bleibt davon unberührt. Zu einer automatischen Anpassung der Abgabenerhöhung bei Verringerung einer Abgabennachforderung bei erfolgreichem Beschwerdeverfahren siehe § 30a Abs. 4 FinStrG und die diesbezüglichen Ausführungen des VwGH im Erkenntnis v. 18.3.2013, 2012/16/0059, im zweiten Rechtssatz.“

Da für die Nachforderungsbeträge jedoch im Zuge der Beschwerde vom 31.05.2022 gegen die Abgabennachforderung die Aussetzung der Einhebung gem. § 212a BAO beantragt und in weiterer Folge bewilligt wurde, wurden die Abgabennachforderung bis heute nicht tatsächlich und nicht vollständig entrichtet. Dies wurde auch nicht im Zuge des Antrages auf

Wiedereinsetzung und Verkürzungszuschlag nachgeholt, die Abgabennachforderung wurde bisher nicht entrichtet (und auch der Verkürzungszuschlag ist - entgegen der Ankündigung der zeitgleichen Entrichtung mit dem Antrag - auf dem Abgabenkonto ebenfalls nicht ersichtlich), sodass auch dies einen Grund darstellt, weshalb dem Antrag auf Verkürzungszuschlag nicht nachgekommen werden kann.

Der Antrag auf den Verkürzungszuschlag gem. § 30a FinStrG wäre (im Falle einer Stattgabe der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand) daher abzuweisen, da mehrere Voraussetzungen für die Gewährung des Verkürzungszuschlages nicht erfüllt sind.“

Der Bescheid wurde am 6.9.2022 zugestellt. Am 4.10.2022 wurde um Fristverlängerung zur Einbringung einer Beschwerde ersucht. Am 7.11.2022 wurde neuerlich um Fristerstreckung bis 30.11.2022 ersucht und am 29.11.2022 Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid erhoben.

Die Beschwerde enthält folgende Ausführungen:

„1. Bezeichnung der Bescheide:

den abweisenden Bescheid betreffend Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand in die 14-tägige Frist zur Beantragung des Verkürzungszuschlages gem. § 30a FinStrG, vom 01.09.2022, bekanntgegeben am 06.09.2022,

2. Bescheidanfechtung:

Es wird der Bescheid in Bezug auf die Abweisung des Antrages betreffend Wiedereinsetzung in den vorigen Stand angefochten. Insbesondere in Bezug auf das behauptete Nichtvorliegen eines Rechtsirrtums.

3. Bescheidänderungen:

Der Bescheid ist unserer Ansicht nach dahingehend zu ändern, dass dem eingebrachten Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand aufgrund der Erfüllung der Voraussetzungen stattzugeben ist.

4. Begründung:

4.1. zur Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 308 BAO In der abweisenden Begründung des Bescheides wird versucht, sehr ausführlich darzulegen, dass kein konkreter Rechtsirrtum vorliegen würde und dass insbesondere keine unrichtige Rechtsauskunft der Prüferin erfolgt sei. Hierzu ist unsererseits auszuführen, dass das ausführliche Darlegen der unrichtigen Rechtsauskunft der Prüferin in unserer vornehmen Zurückhaltung gegenüber der

uns nicht bekannten Prüferin gelegen ist, da wir keine unserer Ansicht nach unnötigen Schuldzuweisungen aussprechen wollten. Wir wollten der Behörde die Möglichkeit bieten, von ihrem Ermessensspielraum Gebrauch zu machen und hier ohne entbehrlichen Fehlerbenennungen dem Antrag stattzugeben. Wir hätten eben gehofft, dass sich die Behörde hier als „Servicestelle“ sieht und versucht, einer konstruktiven Lösung der Sache, welche auch im Sinne der Abgabenbehörden gelegen sein muss, beizutragen.

Somit haben wir nun doch die unrichtige bzw. mangelhafte Rechtsauskunft des behördlichen Organs entsprechend darzustellen.

Im abweisenden Bescheid wird auf die Sorglosigkeit des Geschäftsführers abgestellt.

Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass der Prüferin, die quasi „Herrin“ des Verfahrens darstellt, die größere Sorgfalt beizumessen ist. Dies kommt wohl schon allein aus dem Umstand hervor, dass auf der Niederschrift zur Schlussbesprechung als Leiterin der Schlussbesprechung die Prüferin auch ganz konkret angeführt ist. So hätte die Prüferin die Verpflichtung, hier auf den Steuerpflichtigen entsprechend aufklärend einzugehen, zumal es sich beim Verkürzungszuschlag um eine Bestimmung des Finanzstrafgesetzes handelt und nicht bloß um eine „gewöhnliche Abgabenfestsetzung“. In der abweisenden Begründung wird bemängelt, dass unser Klient die Niederschrift nicht vollständig gelesen hatte, jedoch wiegt es viel schwerer, dass die Niederschrift nicht verlesen wurde und auch der Punkt, dass auf die Verlesung der Niederschrift verzichtet würde, gar nicht behandelt wurde. In der Niederschrift ist ersichtlich, dass beide Punkte nicht angekreuzt wurden und somit eine entsprechende Behandlung unterblieb. Bei entsprechender Verlesung der Niederschrift hätte unser Klient die erforderlichen Rückfragen in Bezug auf den Verkürzungszuschlag gestellt, sodass er die entsprechenden Rückschlüsse für sich hätte ziehen können.

Des Weiteren ist die Rechtsauskunft insofern unrichtig und mangelhaft, als in der Niederschrift eben der Absatz „Der/die Abgabepflichtige bzw. die steuerliche Vertretung wurde über eine mögliche Strafaufhebung gem. § 30a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) informiert, verzichtet aber auf die Inanspruchnahme des Verkürzungszuschlags“ angeführt wurde, jedoch nicht darauf hingewiesen wurde, dass sehr wohl ein Antrag auf Verkürzungszuschlag trotz des in der Niederschrift vermeintlichen Verzichtes beantragt werden könnte. Somit hätte hier in der Niederschrift der entsprechende Passus zur möglichen Antragstellung binnen 14 Tagen ab Festsetzung mitaufgenommen werden müssen.

Somit ist ersichtlich, dass definitiv keine erforderliche Aufklärung durch die Leiterin der Prüfung erfolgt ist.

Abschließend wollen wir zu bedenken geben, dass hinter dem Antrag auf Wiedereinsetzung des Verfahrens eben die beabsichtigte Entrichtung des Verkürzungszuschlages sowie der damit verknüpften Entrichtung der festgesetzten Abgaben steht und hier entsprechende Mittel an

die Abgabenbehörden entrichtet werden und nicht eine Entrichtung verhindert werden soll. Zudem könnte dadurch ein zeit- und kostenintensives Finanzstrafverfahren beiderseits vermieden werden, was eben dem Sinn des Gesetzgebers mit der Einführung des Verkürzungszuschlages entspricht.

4.2. zum Verkürzungszuschlag gem. § 30a FinStrG

Die Ausführungen zum Verkürzungszuschlag im abweisenden Bescheid haben wir mit einiger Verwunderung vernommen, zumal dies wohl nicht in den Zuständigkeitsbereich des Finanzamtes Österreich fällt bzw. der zuständigen Dienststelle, sondern in den Zuständigkeitsbereich des Amtes für Betrugsbekämpfung.

Nichtsdestotrotz wollen wir insofern darauf eingehen, dass wir der Meinung sind, dass der Verkürzungszuschlag ja ohnehin erst beantragt werden kann, wenn dem Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand die Stattgabe erteilt wird. Erst mit der Stattgabe beginnt sodann die 14-tägige Frist zur Antragstellung, welche wir natürlich wahren würden, weil dies ja den Grund für den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand darstellt. Die sodann zu erfolgende Entrichtung des Verkürzungszuschlages sowie die Entrichtung der Abgaben würde natürlich getätigt werden. Ebenso würde selbstverständlich der damit verbundene erforderliche Rechtsmittelverzicht abgegeben werden. Ansonsten würde sich unser gesamtes Bemühen ad absurdum führen.

Dass in der Beschwerde gegen die Festsetzung der Abgaben der Antrag auf Aussetzung eingebracht wurde, liegt in dem Umstand, dass die Beschwerde vor Bearbeitung des Finanzstrafverfahrens bzw. der gegenständlichen Wiedereinsetzung des Verfahrens erfolgte und hier noch nicht klar war, wie in der Sache weiter vorgegangen wird. Bei entsprechender Stattgabe zur gegenständlichen Wiedereinsetzung des Verfahrens und dem anschließenden Antrag auf den Verkürzungszuschlag würde natürlich der Antrag auf Aussetzung in der Beschwerde entsprechend zurückgezogen werden. Die gegenständliche bescheidmäßige Abweisung zu unserem Antrag auf Wiedereinsetzung ist umgekehrt die Bestätigung, dass die bemängelte Nichtentrichtung der Abgaben eben mit dieser Abweisung sehr wohl begründet ist.

Die Antragsstellung auf den Verkürzungszuschlag, welche in unserem Antrag auf Wiedereinsetzung des Verfahrens verbunden wurde, ist dahingehend zu sehen, dass insbesondere bei entsprechender Stattgabe keinesfalls die 14-tägige Frist zur Antragstellung versäumt würde.

Des Weiteren sind wir der Ansicht, dass ein bereits eingeleitetes Finanzstrafverfahren dem Verkürzungszuschlag nicht entgegensteht, zumal die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ja der eigentlichen Wortfolge selbstfolgend eben den vorigen Stand vor der Einleitung des Strafverfahrens ergeben würde. Mit der Beantragung des Verkürzungszuschlages wäre wohl

die Aufhebung des eingeleiteten Strafverfahrens die konsequente Wirkung aus der Antragstellung.

5. Anträge:

Für den Fall der Nichtstattgabe der Beschwerde durch die Abgabenbehörde werden wir gem. § 264 Abs. 1 BAO den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht einbringen. Gegebenenfalls wird hiermit des Weiteren gem. § 272, Abs. 2 Zi. 1 lit. a BAO, der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Beschwerdesenat sowie gem. § 274 Abs. 1 Zi. 1 lit a BAO der Antrag auf eine mündliche Verhandlung gestellt.

Namens unserer Klientin ersuchen wir um antragsgemäße Stattgabe hinsichtlich der gegenständlichen Beschwerde und bedanken uns dafür im Vorhinein.“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 9.1.2023 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

„Begründung:

Mit Schreiben vom 12.8.2022 wurde namens der beschwerdeführenden ***Bf1*** ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 308 Abs 1 BAO in die 14-tägige Frist zur Beantragung des Verkürzungszuschlages nach § 30a FinStrG eingebracht.

Begründet wurde der Antrag auf Wiedereinsetzung mit dem unvorhergesehenen Ereignis des Rechtsirrtums, dieser sei ausgelöst worden durch eine unrichtige Rechtsauskunft der Prüferin der ÖGK im Rahmen der Schlussbesprechung vom 22.2.2022.

Der Antrag wurde mit Bescheid vom 1.9.2022, zugestellt am 6.9.2022, abgewiesen.

Mit Schriftsatz vom 29.11.2022 wurde fristgerecht (Anträge auf Fristverlängerung eingebracht am 4.10.22 und am 7.11.22) Beschwerde gegen den abweisenden Bescheid eingebracht. Beantragt wird die Stattgabe des Antrags auf Wiedereinsetzung, angefochten wird der abweisende Bescheid insbesondere in Bezug auf das in seiner Begründung behauptete Nichtvorliegen eines Rechtsirrtums. Die Gründe, aus denen eine unrichtige bzw. unzureichende Rechtsauskunft zu erkennen sei, werden in der Beschwerde ausführlicher dargelegt. Zusammengefasst sei ersichtlich, dass eine erforderliche Aufklärung durch die Leiterin der Prüfung nicht erfolgt sei.

Eingangs sei uneingeschränkt auf den Inhalt der Begründung des abweisenden Bescheides vom 1.9.2022 verwiesen. Ergänzend bzw. teils auch wiederholend sei Folgendes vorgebracht:

1. Zur Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 308 BAO

Nach § 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 oder zur Verhandlung zu erscheinen. Ein minderer Grad des Versehens hindert die Bewilligung der Wiedereinsetzung nicht.

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 in Ritz/Koran, BAO § 308, Rz 8).

Unvorhergesehen ist ein Ereignis, wenn es die Partei tatsächlich nicht einberechnet hat und sie den Eintritt des Ereignisses unter Bedachtnahme auf die ihr persönlich zumutbare Aufmerksamkeit und Vorsicht auch nicht erwarten konnte (VwGH 10. 5. 2001, 98/15/0028; 15. 3.2001, 98/16/0051; 22. 11. 1999, 96/17/0415). Im Gegensatz dazu wird bei der Beurteilung der Unabwendbarkeit von der Judikatur ein objektiver Maßstab angelegt. Abgestellt wird darauf, ob der Eintritt des Ereignisses durch einen Durchschnittsmenschen objektiv verhindert werden hätte können (VwGH 19. 3. 2003, 2000/16/0055; 25. 1. 1995, 94/13/0236) (Althuber in Althuber/Tanzer/Unger, BAO § 308 BAO, S 826; Ritz in Ritz/Koran, BAO § 308, Rz 9 und 10).

Nach RSpr des VwGH (VwGH 5. 3. 2021, Ra 2021/13/0001, 0008) kann ein Rechtsirrtum oder mangelnde Rechtskenntnis als unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis gelten, der eine Bewilligung der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand rechtfertigen kann (vgl auch BMF, AÖF 2006/123, Abschnitt 2; VwGH 3. 9. 1996, 96/04/0134; 24. 6. 2010, 2010/15/0001; OGH 23. 5. 1996, 8 Ob A 2045/96). Wird ein solcher Wiedereinsetzungsgrund geltend gemacht, ist im konkreten Einzelfall zu prüfen, ob die Partei an der Unkenntnis der Rechtslage bzw. am Rechtsirrtum ein über den minderen Grad des Versehens hinausgehendes Verschulden trifft (vgl. VwGH 9. 9. 2015, Ra 2015/03/0049; 24. 2. 2016, Ra 2015/09/0145, Ra 2016/09/0016). An rechtskundige Parteienvertreter ist dabei ein strengerer Maßstab anzulegen als an rechtsunkundige und bisher noch nie an gerichtlichen Verfahren beteiligte Personen (vgl zB VwGH 26. 4. 2018, Ra 2018/21/0030, 0031; 23. 10. 2018, Ra 2018/06/0110-0114) (Ritz in Ritz/Koran, BAO § 308, Rz 12).

Das Verschulden des Vertreters ist dem Verschulden des Vertretenen gleichzuhalten (vgl. zB. VwGH 02.09.2009, 2009/15/0096; 11.03.2010, 2008/16/0034; 27.01.2011, 2010/15/0149; 26.02.2014, 2012/13/0051). Ein dem Vertreter der Partei widerfahrenes Ereignis stellt einen Wiedereinsetzungsgrund für die Partei nur dann dar, wenn dieses Ereignis für den Vertreter unvorhergesehen und unabwendbar gewesen ist und es sich hierbei nur um einen minderen Grad des Versehens gehandelt hat (z.B. VwGH 27.03.1996, 93/15/0235).

Die unrichtige bzw. mangelhafte Rechtsauskunft, die den Rechtsirrtum ausgelöst hätte, sei laut Beschwerdebegründung aus folgenden Umständen erkennbar:

a.) Rechtsirrtum infolge unzureichender Rechtsauskunft

Die Prüferin gelte quasi als „Herrin“ des Verfahrens, was schon aus dem Umstand hervorgehe, dass diese auf der Niederschrift zur Schlussbesprechung konkret als Leiterin der Schlussbesprechung angeführt sei. Dementsprechend hätte die Prüferin auch die Verpflichtung gehabt, auf den Steuerpflichtigen entsprechend aufklärend einzugehen, zumal es sich beim Verkürzungszuschlag um eine Bestimmung des Finanzstrafgesetzes, nicht bloß um eine gewöhnliche Abgabenfestsetzung handle.

Aus der Niederschrift sei ersichtlich, dass die Niederschrift nicht verlesen und auf die Verlesung der Niederschrift auch nicht verzichtet worden sei - beide Punkte seien in der Niederschrift nicht angekreuzt worden. Bei entsprechender Verlesung der Niederschrift hätte aber der Klient die erforderlichen Rückfragen in Bezug auf den Verkürzungszuschlag gestellt, sodass er für sich die entsprechenden Rückschlüsse hätte ziehen können.

b.) Rechtsirrtum aufgrund unrichtiger Rechtsauskunft

Zudem sei die Rechtsauskunft insofern unrichtig und mangelhaft gewesen, als in der Niederschrift der Absatz „Der/die Abgabepflichtige bzw. die steuerliche Vertretung wurde über eine mögliche Strafaufhebung gem. § 30a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) informiert, verzichtet aber auf die Inanspruchnahme des Verkürzungszuschlags“ angeführt werde, aber nicht darauf hingewiesen werde, dass trotz des laut Niederschrift vermeintlichen Verzichtes binnen 14 Tagen ab Festsetzung sehr wohl noch ein Antrag auf Verkürzungszuschlag gestellt hätte werden können.

Replik zu a.) und b.):

Die „entsprechende“ Aufklärungspflicht der Prüferin:

Nach Argumentation in der Beschwerde hätte die Prüferin im Rahmen der Schlussbesprechung (da Leiterin der Schlussbesprechung, quasi „Herrin“ des Verfahrens) auf den „Steuerpflichtigen“ „entsprechend aufklärend“ einzugehen gehabt. Es sei sohin zu prüfen, welche gesetzliche Bestimmung eine Pflicht zur „entsprechenden Aufklärung“ begründet bzw. was darunter überhaupt zu verstehen ist.

Nach § 30a Abs. 1 FinStrG sind die Abgabenbehörden berechtigt, eine Abgabenerhöhung von 10% [...], festzusetzen, sofern [...] sich der Abgabe- oder Abfuhrpflichtige spätestens 14 Tage nach Festsetzung der Abgabennachforderung mit dem Verkürzungszuschlag einverstanden erklärt oder diesen beantragt [...]

Da § 30 Abs. 1 FinStrG als Voraussetzung normiert, dass der Abgabe- oder Abfuhrpflichtige bei amtswegigem Vorgehen der Verhängung eines Verkürzungszuschlages zustimmt oder aber diese Maßnahme sogar selbst beantragt, muss er dazu folglich zur Berechnung des Verkürzungsbetrages und vor Festsetzung des Verkürzungszuschlags befragt werden

(Parteiengehör). Ein nicht vertretener Abgabepflichtiger ist im Rahmen der Belehrungspflicht des § 113 BAO auch über den Verkürzungszuschlag zu informieren (Groschedl/Trubrig in Tannert/Kotschnigg/Twardosz, FinStrG (2021) § 30a Rz 18).

Dass im Zuge der Schlussbesprechung u.a. auch die Thematik Verkürzungszuschlag „angesprochen und diskutiert“ wurde, ergibt sich schon aus dem Antrag auf Wiederaufnahme vom 12.8.2022 (siehe Seite 2 des Antrags: „Das Thema des Verkürzungszuschlages wurde angesprochen und diskutiert“, dem Geschäftsführer sei der Begriff Verkürzungszuschlag „kurz erklärt“ worden (Seite 3), dieser habe jedoch angenommen, dass der „Verkürzungszuschlag amtlicherseits festgesetzt“ würde (Seite 4).

Bereits aus diesem Umstand geht aber die Argumentation der Beschwerde ins Leere, wonach „bei entsprechender Verlesung der Niederschrift“ die „erforderlichen“ Rückfragen in Bezug auf den Verkürzungszuschlag gestellt worden wären. Die Thematik wurde im Zuge der Schlussbesprechung jedenfalls „angesprochen und diskutiert“.

Der Geschäftsführer der GmbH - auf dessen Wissensstand und dessen Rechtskenntnis im Antrag und auch der Beschwerde regelmäßig abgestellt wird – musste im Zuge der Schlussbesprechung vom 22.2.2022 über die Möglichkeit der Inanspruchnahme eines Verkürzungszuschlages gem. § 30a FinStrG informiert worden sein. Der in der Schlussbesprechung ebenfalls anwesende steuerliche Vertreter der ***Bf1*** muss die Diskussion um den Verkürzungszuschlag ebenfalls zumindest mitverfolgt haben. Auch wird diesbezüglich wohl von der Prüferin auch dahingehend befragt worden sein, ob von der „Möglichkeit“ eines Verkürzungszuschlages Gebrauch gemacht werden wolle - andernfalls eine Diskussion um diese Thematik nicht sinnhaft erscheint.

Wäre nun im Zuge der Schlussbesprechung eine Zustimmungserklärung zur Festsetzung eines Verkürzungszuschlages abgegeben worden, wäre der Absatz betr. Verzicht auf die Inanspruchnahme des Verkürzungszuschlages nicht in dieser Form in der Niederschrift verblieben und/oder die Niederschrift zumindest nicht in dieser Form von den an der Schlussbesprechung beteiligten Personen unterzeichnet worden. Zumindest wäre ein Vermerk protokolliert bzw. der Passus überhaupt gestrichen worden. Eine entsprechende Protokollierung oder Ähnliches wäre schon aufgrund des Wortlautes des § 30a FinStrG statthaft gewesen, als dessen Anwendung das Einverständnis des Abgabepflichtigen voraussetzt, aus dem Protokoll sich aber nachweislich gerade eben das Gegenteil ergibt.

Zudem spricht gegen die Abgabe einer Zustimmungserklärung zum Verkürzungszuschlag der Umstand, dass die Beträge nicht binnen eines Monats nach deren Festsetzung entrichtet wurden (vgl. § 30a Abs 1 letzter Satz FinStrG).

Auch aus dem Vorbringen in der Beschwerde lässt sich wohl schließen, dass eine solche Zustimmungserklärung zu keinem Zeitpunkt abgegeben worden sein dürfte. Der

Wiederaufnahmegrund bzw. Rechtsirrtum würde demnach durch eine unzureichende/unrichtige Rechtsauskunft ausgelöst worden sein (keine „entsprechende“ Aufklärung der Prüferin), nicht aber wird die Beschwerde mit der Nichtfestsetzung des Verkürzungszuschlags trotz Abgabe einer Zustimmungserklärung begründet.

Mangels Zustimmung der Beschwerdeführerin, bzw. ihrer vertretungsbefugten Organe, konnte gem. § 30a FinStrG keine amtswegige Festsetzung des Verkürzungszuschlages erfolgen.

Eine über die angeführte Information betreffend § 30a FinStrG hinausgehende, besondere bzw. „entsprechende“ Belehrungs- oder Aufklärungspflicht der Prüferin ergibt sich weder aus § 30a FinStrG, noch aus einer Bestimmung der BAO:

Wohl war die Prüferin der ÖGK laut Niederschrift Leiterin der Schlussbesprechung, die Abhaltung der Schlussbesprechung gem. § 149 BAO dient aber insbesondere zur letztmaligen Gewährung des Parteienghörs vor der endgültigen Abfassung und Ausfertigung des Prüfungsberichts. In ihrem Rahmen können strittige (strittig gebliebene) Sachfragen und damit untrennbar zusammenhängende rechtliche Gesichtspunkte (nochmals) erörtert werden (etwa Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger, BAO: Handbuch, § 149, Seite 439). Eine Erörterung auch der Thematik Verkürzungszuschlag hat, wie bereits gezeigt, stattgefunden, das Parteienghör wurde gewahrt.

Hinsichtlich der Rechtsbelehrung normiert § 113 BAO: „Die Abgabenbehörden haben den Parteien, die nicht durch berufsmäßige Parteienvertreter vertreten sind, auf Verlangen die zur Vornahme ihrer Verfahrenshandlungen nötigen Anleitungen zu geben und sie über die mit ihren Handlungen oder Unterlassungen unmittelbar verbundenen Rechtsfolgen zu belehren; diese Anleitungen und Belehrungen können auch mündlich erteilt werden, worüber erforderlichenfalls ein Aktenvermerk aufzunehmen ist.“

§ 113 BAO begründet gegebenenfalls nur dann eine Pflicht zur Rechtsbelehrung, wenn die Partei nicht durch berufsmäßige Parteienvertreter (somit vor allem Steuerberater, Rechtsanwälte und Notare) vertreten ist (Ritz in Ritz/Koran, BAO, § 113 Rz 4).

Gegenstand der Außenprüfung war die Prüfung von Lohn- und Sozialversicherungsabgaben der ***Bf1***.

Die ***Bf1***, namens derer auch der Antrag auf Wiedereinsetzung eingebracht wurde, war und ist steuerlich vertreten. An der Schlussbesprechung vom 22.2.2022 war u.a. auch die (damalige) steuerliche Vertretung der GmbH anwesend. Teilnehmer der Schlussbesprechung waren neben der Prüferin und dem Geschäftsführer der GmbH: ***3*** (StB), ***4*** und ***5***.

Eine über die erfolgte Information des § 30a FinStrG hinausgehende „entsprechende“ Pflicht zur Belehrung bzw. Aufklärung der „Steuerpflichtigen“, etwa gem. § 113 BAO, bestand somit nicht.

Der Rechtsirrtum, dem der Geschäftsführer der GmbH unterlegen sei, wäre nach dem Antrag vom 12.8.22 durch eine „unrichtige“ Rechtsauskunft der Prüferin entstanden (Seite 4 des Antrags). Die „entsprechende“ Belehrung bzw. Anleitung der Prüferin wäre wohl im Ergebnis darin gelegen, dass die Prüferin auf den Geschäftsführer bzw. die an der Schlussbesprechung beteiligten Vertreter der GmbH einwirken hätte müssen, eine Zustimmungserklärung zum Verkürzungszuschlag abzugeben. Siehe diesbezüglich auch Seite 4 des Antrags vom 12.8.22: „im Lichte der Einleitung des Finanzstrafverfahrens“ habe der in der Niederschrift aufgenommene Absatz zum Verkürzungszuschlag „quasi eine Aufforderung zur Einleitung eines Finanzstrafverfahrens“ dargestellt. Implizit wird mit dem Vorbringen der Prüferin ggf. eine bestimmte Kenntnis unterstellt, die diese aber nicht mit dem Geschäftsführer - bzw. auch nicht mit dem steuerlichen Vertreter - geteilt habe.

Die Zuständigkeit zur Einleitung und Durchführung eines Finanzstrafverfahrens liegt beim Amt für Betrugsbekämpfung. Ob ein Finanzstrafverfahren eingeleitet wird oder nicht, liegt alleine in der Entscheidung und dem Ermessen des zuständigen Bearbeiters im Amt für Betrugsbekämpfung.

Der in die Niederschrift aufgenommene Passus: „Der/die Abgabepflichtige bzw. die steuerliche Vertretung wurde über eine mögliche Strafaufhebung gern. § 30a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) informiert, verzichtet aber auf die Inanspruchnahme des Verkürzungszuschlags protokolliert lediglich die Information über den Verkürzungszuschlag und den Verzicht auf Inanspruchnahme desselben. Die Aufnahme dieses Absatzes in eine Niederschrift wird im Amt für Betrugsbekämpfung jedoch keinesfalls als „quasi Aufforderung“ (Anmerkung: gemeint wohl von der Prüferin (?)) „zur Einleitung eines Finanzstrafverfahrens“ verstanden - im Amt für Betrugsbekämpfung werden sämtliche Feststellungen sämtlicher Außenprüfungen „neutral“ auf strafrechtlich relevante Sachverhalte gesichtet. Auch sei angemerkt, dass für die Arbeit im Amt für Betrugsbekämpfung allgemein wohl der Prüfbericht das wesentlich bedeutsamere Dokument ist, in diesem wurde und wird aber ein Hinweis betr. § 30a FinStrG gar nicht aufgenommen.

Da aber dieser vorgebrachte Umstand („quasi Aufforderung zur Einleitung eines Strafverfahrens“) schon nicht den Tatsachen entspricht, kann auch in einer fehlenden Kenntnis diesbezüglich weder ein Rechtsirrtum, noch allgemein ein Irrtum, erkannt werden.

Der Irrtum der an der Schlussbesprechung anwesenden Vertreter der GmbH war zusammengefasst wohl darin gelegen, dass diese mit der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens nicht gerechnet hatten.

Rechtsirrtum - Verschulden des steuerlichen Vertreters:

Abgestellt wird im Antrag auf Wiedereinsetzung und der Beschwerde regelmäßig auf den Wissensstand und die Rechtskenntnis des Geschäftsführers der ***Bf1***. Der Irrtum sei ihm nicht vorwerfbar, da er auf eine unrichtige Rechtsauskunft der Prüferin vertraute.

Wie jedoch bereits angeführt, war und ist die ***Bf1***, namens derer auch der Antrag auf Wiedereinsetzung eingebracht wurde, steuerlich vertreten, ihr (damaliger) steuerlicher Vertreter war auch an der Schlussbesprechung vom 22.2.2022 anwesend.

Der steuerliche Vertreter muss folglich die Thematik/Diskussion um den Verkürzungszuschlag mitverfolgt haben, zudem unterzeichnete dieser die Niederschrift mitsamt dem darin abgedruckten Verzicht auf den Verkürzungszuschlag ohne etwaiger Anmerkungen, etc.

Einem steuerlichen Vertreter sollte grds. zumutbar sein, steuerliche und finanzstrafrechtliche Bestimmungen nicht bloß aufgrund und im Rahmen eines knappen Hinweises in einer Niederschrift zu kennen. In der Bestimmung des § 30a FinStrG wird explizit und unmissverständlich die Möglichkeit einer Antragstellung binnen 14 Tagen ab Festsetzung der Abgaben normiert, diese Antragsmöglichkeit besteht unabhängig davon, ob in einer Niederschrift darauf hingewiesen wird oder nicht. Zudem ließe sich argumentieren, dass der Abdruck der aus Sicht des Geschäftsführers scheinbar durchaus wesentlichen Bestimmung (siehe Antrag vom 12.8.2022, Seite 3) den steuerlichen Vertreter zumindest zur Lektüre des in der Niederschrift angeführten § 30a FinStrG verleitet hätte (etwa auch schon aufgrund der dort geregelten Voraussetzungen zur Strafaufhebung).

Die 14-tägige Antragsfrist auf Festsetzung eines Verkürzungszuschlags wäre somit wohl eher aufgrund einer unzureichenden Beratung bzw. Unterstützung des damaligen Steuerberaters - ggf. sogar entgegen des expliziten Willens des Geschäftsführers der GmbH - versäumt worden, nicht aber aufgrund eines fehlenden Hinweises in der Niederschrift. Abermals: Die Prüferin hatte keine Belehrungspflicht darüber, ob, auf welche Art und wann namens der ***Bf1*** ein Antrag auf Verkürzungszuschlag gern. § 30a FinStrG einzubringen ist (vgl. § 113 BAO).

Nach stRSpr des VwGH ist das Verschulden des Vertreters einer Partei an der Fristversäumung dem Verschulden der Partei selbst gleichzuhalten. Ein dem Vertreter der Partei widerfahrenes Ereignis stellt einen Wiedereinsetzungsgrund für die Partei nur dann dar, wenn dieses Ereignis für den Vertreter unvorhergesehen und unabwendbar gewesen ist und es sich hierbei nur um einen minderen Grad des Versehens gehandelt hat (z.B. VwGH 27.3.1996, 93/15/0235). Hinsichtlich Rechtsirrtum bzw. Unkenntnis der Rechtslage ist an rechtskundige Parteienvertreter ein strengerer Maßstab anzulegen als an rechtsunkundige und bisher noch nie an gerichtlichen Verfahren beteiligte Personen (vgl. zB VwGH 26.4.2018, Ra 2018/21/0030, 0031; 23.10.2018, Ra 2018/06/0110-0114).

Dass der steuerlichen Vertretung kein über den minderen Grad des Versehens hinausgehendes Verschulden an der Unkenntnis der Rechtslage bzw. am Rechtsirrtum betr. § 30a FinStrG getroffen hätte, wird in den Schriftsätzen vom 12.8.2022 und vom 29.11.2022 weder vorgebracht, noch wäre ein solches Vorbringen wohl grds. glaubhaft.

Die ***Bf1*** bzw. deren Vertreter war somit durch kein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert, der Prüferin im Zuge der Schlussbesprechung ein Einverständnis bzw. alternativ binnen 14 Tagen ab Festsetzung der Abgabennachforderungen einen Antrag auf Festsetzung des Verkürzungszuschlags gem. § 30a FinStrG abzugeben/einzubringen.

c.) Ermessensspielraum der Behörde

Im Antrag vom 12.8.2022 sollte auf entbehrliche Schuldzuweisungen verzichtet und der Behörde die Möglichkeit eingeräumt werden, von ihrem Ermessensspielraum Gebrauch zu machen. Die steuerliche Vertretung hätte gehofft, dass sich die Behörde als „Servicestelle“ sehe und versuche, einer konstruktiven Lösung im Sinne aller Beteiligten beizutragen.

d.) Zweck des gegenständlichen Antrages auf Wiedereinsetzung

Auch sei zu bedenken, dass hinter dem Antrag auf Wiedereinsetzung des Verfahrens die beabsichtigte Entrichtung des Verkürzungszuschlages sowie der damit verknüpften Entrichtung der festgesetzten Abgaben stehe, damit nicht aber die Entrichtung einer Abgabe verhindert werden solle. Zudem könne dadurch ein zeit- und kostenintensives Finanzstrafverfahren beiderseits vermieden werden, was dem Sinn des Gesetzgebers mit der Einführung des Verkürzungszuschlages entspreche.

Replik zu c. und d.

Die Verfügung über die Wiederaufnahme eines Verfahrens gem. § 308 Abs 1 BAO steht nicht im Ermessen der Behörde. Ein Antragsteller hat Rechtsanspruch auf die bescheidmäßige Erledigung und Stattgabe seines Wiedereinsetzungsantrages, dies allerdings unter der Bedingung, dass sämtliche Voraussetzungen, die gem. § 308 BAO an eine Wiederaufnahme des Verfahrens gestellt werden, erfüllt sind.

Demzufolge ist auch nicht entscheidungswesentlich, ob mit einem Antrag auf Wiedereinsetzung die Entrichtung einer Abgabe verhindert werden soll oder diese beabsichtigt wird oder ob der Antrag im Ergebnis etwa auf die Vermeidung eines zeit- und kostenintensiven Finanzstrafverfahrens gerichtet ist.

Da die Voraussetzungen einer Wiedereinsetzung gegenständlich nicht erfüllt waren bzw. diese im Antrag nicht glaubhaft gemacht werden konnten (kein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis), war die Beschwerde vom 29.11.2022 gegen den abweisenden

Bescheid vom 1.9.2022 betr. den am 12.8.2022 eingebrachten Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 308 Abs 1 BAO in die 14-tägige Frist zur Beantragung des Verkürzungszuschlages nach § 30a FinStrG folglich abzuweisen.

2. Zum Verkürzungszuschlag gem. § 30a FinStrG

Sind die Voraussetzungen der Wiederaufnahme eines Verfahrens erfüllt, hat die Behörde einem hierauf gerichteten Antrag stattzugeben. Die Entscheidung über den Antrag auf Wiederaufnahme hat unabhängig der Erfolgswahrscheinlichkeiten, etc. der Partei im wiedereingesetzten Verfahren zu erfolgen. Wie bereits ausgeführt, waren gegenständlich die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen des § 308 BAO für die Wiedereinsetzung jedoch nicht gegeben.

Die Ausführungen ab Seite 5 der Bescheidebegründung (abweisender Bescheid vom 1.9.2022) betreffend Verkürzungszuschlag gem. § 30a FinStrG sind dementsprechend auch nicht entscheidungswesentlich. Da die inhaltlichen Ausführungen zum Verspätungszuschlag gegenständlich nicht entscheidungswesentlich sind, sei diesbezüglich nur knapp repliziert:

a.) Die inhaltlichen Ausführungen zum Verkürzungszuschlag im abweisenden Bescheid seien mit Verwunderung vernommen worden, als dies wohl nicht in den Zuständigkeitsbereich des Finanzamtes Österreich bzw. der Dienststelle, vielmehr in den Zuständigkeitsbereich des Amtes für Betrugsbekämpfung, falle.

Vgl. § 30a Abs 1 FinStrG: „Die Abgabenbehörden sind berechtigt, eine Abgabenerhöhung von 10% der im Zuge einer abgabenrechtlichen Überprüfungsmaßnahme festgestellten Nachforderungen [...] festzusetzen, Siehe etwa auch § 30a Abs. 8 FinStrG: „Die Abgabenerhöhung gilt als Nebenanspruch im Sinne des § 3 BAO.“

§ 30a FinStrG richtet sich an die Abgabenbehörden, bei der Abgabenerhöhung handelt es sich nach § 30a Abs. 8 FinStrG um einen Nebenanspruch iSd § 3 BAO (Groschedl/Trubrig in Tannert/Kotschnigg/Twardosz, FinStrG § 30a Rz 20). Der Verkürzungszuschlag ist ein Nebenanspruch iSd § 3 BAO. Das bedeutet, dass die mit der Festsetzung und Einhebung der Abgabenerhöhung zusammenhängenden Verfahren von den Abgabenbehörden nach den Vorschriften der BAO durchzuführen sind. Die Erhebung des Verkürzungszuschlags obliegt dem Finanzamt, das für die Erhebung der zugrundeliegenden Stammapgaben (Nachforderungen) zuständig ist. Der Grund, warum die Bestimmung in das FinStrG und nicht in die BAO aufgenommen wurde, wird wohl darin liegen, dass bei Erfüllung sämtlicher in § 30a FinStrG festgelegter Voraussetzungen ein Strafaufhebungsgrund vorliegt (Groschedl/Trubrig in Tannert/Kotschnigg/Twardosz, FinStrG § 30a Rz 69).

b.) Des Weiteren werde die Ansicht vertreten, dass ein bereits eingeleitetes Finanzstrafverfahren dem Verkürzungszuschlag nicht entgegenstehe, zumal die

Wiedereinsetzung in den vorigen Stand seiner eigentlichen Wortfolge selbstfolgend eben den vorigen Stand vor der Einleitung des Strafverfahrens ergeben würde. Mit der Beantragung des Verkürzungszuschlages wäre wohl die Aufhebung des eingeleiteten Strafverfahrens die konsequente Wirkung aus der Antragstellung.

Siehe § 30a Abs 6 FinStrG: „Die Festsetzung einer Abgabenerhöhung ist ausgeschlossen, wenn hinsichtlich der betroffenen Abgaben bereits ein Finanzstrafverfahren anhängig ist.

Die Wiedereinsetzung würde „alleine“ die Frist in den Antrag auf Festsetzung eines Verkürzungszuschlages gem. § 30a FinStrG eröffnen. Da hinsichtlich der betroffenen Abgaben aber bereits ein Finanzstrafverfahren eröffnet wurde und anhängig ist, ist die Festsetzung eines Verkürzungszuschlags durch die Ausschlussbestimmung des § 30a Abs 6 FinStrG ausgeschlossen.

Ein „Nachholen“ der Festsetzung eines Verkürzungszuschlags wäre somit schon verfahrensrechtlich aufgrund des § 30a Abs. 6 FinStrG nicht möglich. Siehe diesbezüglich bereits die in der Bescheidbegründung angeführte Kommentierung zu § 30a FinStrG.“

Am 10.2.2023 wurde zunächst wiederum ein Antrag auf Fristverlängerung zur Einbringung eines Vorlageantrages bis 31.3.2023 gestellt und am 31.3.2023 ein Vorlageantrag eingebracht.

1. Bezeichnung der Bescheide:

die abweisende Beschwerdeentscheidung betreffend Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand in die 14-tägige Frist zur Beantragung des Verkürzungszuschlages gem. § 30a FinStrG, vom 09.01.2023, bekanntgegeben am 12.01.2023.

2. Bescheidanfechtung:

Es wird der Bescheid in Bezug auf die Abweisung des Antrages betreffend Wiedereinsetzung in den vorigen Stand angefochten. Insbesondere in Bezug auf das behauptete Nichtvorliegen eines Rechtsirrtums.

3. Bescheidänderungen:

Der Bescheid ist unserer Ansicht nach dahingehend zu ändern, dass dem eingebrachten Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand aufgrund der Erfüllung der Voraussetzungen wegen des Rechtsirrtums stattzugeben ist.

4. Begründung:

Hinsichtlich der Begründung wird grundsätzlich auf die Ausführungen der ursprünglichen Beschwerde vom 29.11.2022 verwiesen.

4.1. Ergänzung der Begründung:

Eingangs erlauben wir uns festzuhalten, dass, obwohl dem Finanzamt die Stellungnahme der Prüferin bereits seit sechs Monaten vorliegt, das Finanzamt uns erst mit Schreiben vom 14.03.2023, eingelangt am 21.03.2023, die Stellungnahme der Prüferin zum Ablauf der GPLB 2017 -2020 zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelt hat. Namens unserer Klientin haben wir sodann festzuhalten, dass die von der Prüferin in der Stellungnahme im Wesentlichen getätigten Aussagen nicht korrekt sind und diese sohin bestritten werden. Eine detaillierte Entgegnung bzw. Darstellung des Ablaufes hinsichtlich der Stellungnahme der Prüferin werden wir bis zur mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht namens unserer Klientin noch vorlegen.

Insbesondere sei aber hier bereits Namens unserer Klientin festgehalten, dass die Prüferin die Ihrer Stellungnahme beigefügte Anlage, unserer Klientin bzw. deren Vertretern, Herrn ***1*** sowie Herrn ***5***, glaubhaft lediglich als sogenannte „Anwesenheitsliste“ ohne rechtliche Relevanz dargestellt hat bzw. als solche bezeichnet hat. Wobei es sich aber anderslautend unzweifelhaft um die Niederschrift zur Schlussbesprechung gehandelt hatte.

Ebenso haben wir namens unserer Klientin zu entgegnen, dass die auf Seite vier der Stellungnahme behauptete „deutliche und unmissverständliche Wahrnehmung“, dass Herr ***1*** auf den Verkürzungszuschlag verzichtet hätte, nicht korrekt ist. Vielmehr hat Herr ***2*** zum Ausdruck gebracht, den Verkürzungszuschlag bezahlen zu wollen. Herr ***2*** hat sich deshalb darauf verlassen, dass die Prüferin die entsprechenden Maßnahmen einleitet, die zu einer Vorschreibung des Verkürzungszuschlages führen. Das ist dann jedoch nicht geschehen.

Weiters geht aus den Ausführungen der Stellungnahme der Prüferin hervor, dass die Prüferin die Bestimmungen des § 30a Finanzstrafgesetz entweder nicht explizit kennt oder zumindest missversteht, da das Finanzstrafgesetz die Möglichkeit auf den Verkürzungszuschlag (vorab) zu verzichten nicht vorsieht und ein solcher Verzicht deshalb keine rechtsbegründende Wirkung entfalten kann. Daraus ergibt sich zweifelsfrei, dass die Prüferin die Aufklärungspflicht mangelhaft erbracht hat und die Einleitung von entsprechenden Maßnahmen, die zur Vorschreibung des Verkürzungszuschlages geführt hätten, somit unterlassen hat. Insbesondere auch im Hinblick auf den entgegenstehenden, anders lautenden Wunsch unserer Klientin, den Verkürzungszuschlag zu entrichten.

In diesem Lichte hätte zumindest das Finanzamt entsprechend handeln und im Sinne unserer Beschwerde dem Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand stattgeben müssen. Anstatt einer Stattgabe der Beschwerde, verfasst das Finanzamt vielmehr Entgegnungen und Antizipationen, welche sich jedoch nicht auf den rechtsunwirksamen Vorabverzicht auf den Verkürzungsschlag beziehen und somit an den eigentlichen Einwänden unserer Beschwerde, vollkommen Vorbeigehen.

Daraus zeigt sich, dass auch im Zuge des Beschwerdeverfahrens seitens der Finanzbehörden nicht erkannt wurde, dass es einen (vorab) Verzicht auf den Verkürzungszuschlag im eigentlichen Sinne des Finanzstrafgesetzes nicht gibt und dies somit verhindert, dass das Gesetz im Sinne der Gesetzgebung, zur tatsächlichen Rechtsanwendung gelangt.

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass unsere Klientin entgegen den anderslautenden Behauptungen, sehr wohl von der Prüferin sowohl mangelhaft aufgeklärt als auch falsch informiert wurde und somit einem von Seiten der Behörde ausgelösten und sohin verursachten Rechtsirrtum unterlegen ist. Der Rechtsirrtum der Behörde zeigt sich auch im gegenständlichen Beschwerdeverfahren, in welchem diese irrige Rechtsansicht fortgesetzt seitens der Finanzverwaltung, weiterhin vertreten wird.

Unserer Ansicht nach ist es aber ohnehin obsolet, wie nun der genaue Ablauf tatsächlich erfolgt ist. Als Faktum zeigt sich, dass auf der Niederschrift zur Schlussbesprechung der Verzicht auf die Inanspruchnahme des Verkürzungszuschlages seitens der Prüfung angeführt wird, aber dieser den vorliegenden Rechtsirrtum erst offenkundig macht. Das Finanzstrafgesetz kennt keinen derartigen Verzicht, noch sieht es einen derartigen Verzicht vor.

Somit ist wohl offenkundig, dass hier ein grundlegender Rechtsirrtum vorlag und diesem auch die Prüferin unterlegen ist.

An dieser Stelle wollen wir uns die Anmerkung erlauben, dass es uns gänzlich unverständlich ist, warum hier mit aller Anstrengung die Wiedereinsetzung des Verfahrens und folglich die Beantragung des Verkürzungszuschlages verhindert werden soll. Zumal dies zu keinerlei Vorteil für unsere Klientin führt, sondern lediglich ein rechtssicherer Zustand hinsichtlich einer vermeintlichen Finanzstrafe hergestellt wird. Dem Finanzamt entgehen dadurch keinerlei Steuern und Abgaben, sondern vielmehr würde der entsprechende Betrag des Verkürzungszuschlages dem Finanzamt in deren Kasse fließen. Außerdem sollte sowohl die Verfahrensökonomie als auch die Kostenökonomie in die Betrachtung miteinfließen. Zumal sehr unverhältnismäßiger Aufwand sowohl auf Seiten der Finanzverwaltung als auch auf Seiten unserer Klientin aufgebracht werden muss, um die gewünschte Rechtssicherheit zu erlangen.

5. Anträge:

Den vorherigen Ausführungen folgend, beantragen wir nun für unsere Klientin den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zur Beantragung des Verkürzungszuschlages die Stattgabe zu erteilen.

Des Weiteren wird gemäß § 272 Abs. 2 Z.1 lit. b BAO der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Beschwerdesenat sowie gemäß § 274 Abs. 1 Z. 1 lit. b BAO der Antrag auf eine mündliche Verhandlung gestellt.

Namens unserer Klientin ersuchen wir um antragsgemäße Stattgabe hinsichtlich der gegenständlichen Beschwerde bzw. hinsichtlich des gegenständlichen Vorlageantrages und bedanken uns dafür im Vorhinein.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 30a Abs. 1 BAO sind die Abgabenbehörden berechtigt, eine Abgabenerhöhung von 10 % der im Zuge einer abgabenrechtlichen Überprüfungsmaßnahme festgestellten Nachforderungen, soweit hinsichtlich der diese begründenden Unrichtigkeiten der Verdacht eines Finanzvergehens besteht, festzusetzen, sofern dieser Betrag für ein Jahr (einen Veranlagungszeitraum) insgesamt 10 000 Euro, in Summe jedoch 33 000 Euro nicht übersteigt, sich der Abgabe- oder Abfuhrpflichtige spätestens 14 Tage nach Festsetzung der Abgabennachforderung mit dem Verkürzungszuschlag einverstanden erklärt oder diesen beantragt und er auf die Erhebung eines Rechtsmittels gegen die Festsetzung der Abgabenerhöhung wirksam verzichtet. Werden die Abgabenerhöhung und die dieser zugrundeliegenden Abgabennachforderungen innerhalb eines Monats nach deren Festsetzung tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung zur Gänze entrichtet, so tritt Straffreiheit hinsichtlich der im Zusammenhang mit diesen Abgabennachforderungen begangenen Finanzvergehen ein. Ein Zahlungsaufschub darf nicht gewährt werden.

Abs. 2: Werden mehrere Überprüfungsmaßnahmen gleichzeitig oder in unmittelbarer Folge durchgeführt, so ist die Summe aller Verkürzungsbeträge für die Zulässigkeit der Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach Abs. 1 maßgeblich.

Abs. 3: Tritt wegen Nichteinhaltung der Erfordernisse des Abs. 1 Straffreiheit nicht ein, so entfällt ab diesem Zeitpunkt die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabenerhöhung. Allenfalls bis dahin entrichtete Beträge sind gutzuschreiben.

Abs. 6: Die Festsetzung einer Abgabenerhöhung ist weiters ausgeschlossen, wenn hinsichtlich der betroffenen Abgaben bereits ein Finanzstrafverfahren anhängig ist, eine Selbstanzeige vorliegt oder es einer Bestrafung bedarf, um den Täter von der Begehung weiterer Finanzvergehen abzuhalten.

Abs. 8: Die Abgabenerhöhung gilt als Nebenanspruch im Sinne des § 3 BAO.

Gemäß § 3 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) sind Abgaben im Sinn dieses Bundesgesetzes, wenn nicht anderes bestimmt ist, neben den im § 1 bezeichneten öffentlichen Abgaben und Beiträgen auch die im § 2 lit. a und c angeführten Ansprüche sowie die in Angelegenheiten, auf die dieses Bundesgesetz anzuwenden ist, anfallenden sonstigen Ansprüche auf Geldleistungen einschließlich der Nebenansprüche aller Art.

Abs. 2 lit. a: Zu den Nebenansprüchen gehören insbesondere die Abgabenerhöhungen.

Gemäß § 308 Abs. 1 BAO ist gegen die Versäumung einer Frist (§§ 108 bis 110) oder einer mündlichen Verhandlung 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)

Abs. 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.

Abs. 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.

Mit dem angefochtenen Bescheid der Abgabenbehörde vom 1.9.2022 wurde lediglich der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand abgewiesen. Eine Entscheidung zum Antrag auf Festsetzung eines Verkürzungszuschlages, der mit dem Wiedereinsetzungsantrag eingebracht wurde, liegt dem BFG nicht vor, damit ist dies nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens.

Zum Verwaltungsgeschehen ergänzend:

Aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 22.2.2022 geht hervor, dass an ihr folgende Personen teilgenommen haben. Herr ***6***, Herr ***5***, Herr ***7***, Herr ***4*** und Frau ***8***, die Prüferin der ÖGK. Die Kommunalsteuer, Lohnsteuer und Sozialversicherungsprüfung betraf den Zeitraum 1.1.2017 bis 31.12.2020.

Der Berichtstext lautet:

„Im Zuge der Prüfung wurde auf die Bestimmungen des Lohn- und Sozialdumping Bekämpfungsgesetzes (LSD-BG) Bedacht genommen.

Der/die Abgabenschuldige bzw. die steuerliche Vertretung wurde über eine mögliche Strafaufhebung gem. § 30a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) informiert, verzichtet aber auf die Inanspruchnahme des Verkürzungszuschlags.

Es wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass durch diese Schlussbesprechung gemäß § 149 Bundesabgabenordnung (BAO), in welcher der festgestellte Sachverhalt ausführlich dargelegt wird, das Parteiengehör gewahrt ist.

Eine Kopie der Niederschrift wurde an ***7*** ausgehändigt, ist angekreuzt.

Zudem erliegt im Akt eine Ablichtung zu zwei Unterschriften auf der Niederschrift. Eine Unterschrift ist mit dem Stempel ***13*** versehen.“

Zudem erliegt im elektronischen Akt der Bericht über das Ergebnis der Lohnsteuerprüfung, in dem folgende Nachforderungsbeträge ausgewiesen werden:

„Ergebnisübersicht für das Jahr 2017

Dienstgeberbeitrag 1.557,56, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 151,96

Ergebnisübersicht für das Jahr 2018

Lohnsteuer 1,36, Dienstgeberbeitrag 3.782,57, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 387,96

Ergebnisübersicht für das Jahr 2019

Dienstgeberbeitrag 2.330,76, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 227,10

Ergebnisübersicht für das Jahr 2020

Lohnsteuer 143,04, Dienstgeberbeitrag 1.853,06, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 180,56“

Die Bescheide zu den Abgabenfestsetzungen stammen vom 28.2.2022 und wurden mit Beschwerde vom 31.5.2022 bekämpft. Dazu wurde ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO eingebracht.

Die Abgabennachforderungen wurden am 28.2.2022 verbucht.

Auf Befragung zum Vorbringen im Wiedereinsetzungsantrag hat die Prüferin am 22.9.2022 Folgendes bekannt gegeben:

„Nach Abklärung der bereits erwähnten Punkte und der nunmehr auch in betraglicher Höhe feststehenden Nachforderungen der Abgaben an DB und DZ wurde Herr ***6*** über die Möglichkeit der Inanspruchnahme eines Verkürzungszuschlages gem. § 30a FinStrG informiert und gefragt, ob diese Möglichkeit wahrgenommen werden möchte. Nach einer kurzen Beratungszeit mit Herrn ***5*** wurde mir von Herrn ***6*** mitgeteilt, auf die Inanspruchnahme des Verkürzungszuschlags gem. § 30a FinStrG zu verzichten.“

Die Ausführungen der Prüferin wurden der beschwerdeführenden Gesellschaft mit Vorhalt der Behörde vom 14.3.2022 übermittelt.

Zum Sachverhalt:

Die Prüfung der lohnabhängigen Abgaben für die Jahre 2017, 2018, 2019 und 2020 erbrachte eine Gesamtnachforderung von € 10.615,93.

Für 2017 ergab sich eine Nachforderung von € 1.709,52.

Für 2018 ergab sich eine Nachforderung von € 4.171,89

Für 2019 ergab sich eine Nachforderung von € 2.557,86

Für 2020 ergab sich eine Nachforderung von € 2.176,66

Die Festsetzungsbescheide stammen vom 28.2.2022

Die Abgabennachforderungen waren den Vorgaben des § 30a FinStrG folgend bis 28.3.2022 zu entrichten.

Die Rückstandsaufgliederung vom 28.3.2022 zeigt jedoch folgende Außenstände an: DB 2017 € 160,26, DZ 2017 € 151,96, DB 2018 € 3.782,57, DZ 2018 387,96, DB 2019 € 96,19, DZ 2019 € 227,10, DB 2020 € 1.853,06, DZ 2020 € 180,56.

Auf Grund des Aussetzungsantrages wurden folgende Beträge am 14.6.2022 ausgesetzt:

DB 2017 € 1.435,00, DB 2018 € 3.623,27, DB 2019 € 2.023,61, DB 2020 € 1.802,17, DZ 2017 € 140,00, DZ 2018 € 372,54, DZ 2019 € 197,17, DZ 2020 € 1.802,17

Der Antrag auf Festsetzung eines Verkürzungszuschlages nach § 30a FinStrG wurde mit dem Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand am 12.8.2022 eingebracht.

Eine amtswegige Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 30a FinStrG liegt nicht vor.

Allgemeine Ausführungen zu § 30a FinStrG (siehe auch BFG 03.11.2015, RV/7104788/2015)

Mit der Finanzstrafgesetznovelle 2010 (BGBl I 2010/104, gültig ab 1.1.2011) wurde mit dem § 30a FinStrG eine Bestimmung geschaffen, die es ermöglichen sollte, bei Konzentration der Tätigkeit der Finanzstrafbehörden auf Fälle mit höherem deliktischen Gehalt dennoch einen breiteren Grad der Sanktionierung von bewirkten Abgabenverkürzungen zu erzielen (siehe die Ausführungen in den erläuternden Bemerkungen).

Wesentliches Ziel der Novelle war, das Finanzstrafsystem in seiner Effizienz zu straffen und Strafbarkeitslücken zu schließen.

Strafrechtlich relevantes Verhalten wird damit entkriminalisiert und zieht als Konsequenz nur die Verpflichtung einer Schadensgutmachung hinsichtlich des verkürzten Betrages binnen Monatsfrist ab Festsetzung der Nachforderung (jedoch ohne Verzicht auf ein Rechtsmittelverfahren zur Abgabenvorschreibung) und einen ebenfalls in dieser Frist ab Festsetzung zu entrichtenden 10 % igen Verkürzungszuschlag (als abgabenrechtlichen Nebenanspruch im Sinne des § 3 BAO) nach sich.

Um der Raschheit des Verfahrens Rechnung zu tragen, kann die Zahlungsfrist nicht verlängert werden und steht auch kein Rechtsmittel gegen die Festsetzung der Abgabenerhöhung zu.

VwGH 18.3.2013, 2012/16/0059 zu UFS v. 23.1.2012, RV/3561-W/11:

RS 1: In den Erläuterungen zur Einführung des § 30a FinStrG (GP XXIV RV 874 S 8f) heißt es unter anderem, die Voraussetzung, dass auf die Erhebung eines Rechtsmittels gegen jenen Bescheid, mit dem die Abgabenerhöhung festgesetzt wird, verzichtet werden muss, dient der möglichst zeitnahen Herstellung einer eindeutigen Rechtslage. Dies hindert aber nicht, gegen den oder die Abgabenbescheide selbst Berufung einzulegen. Sollte dieser Berufung stattgegeben werden, sieht Abs. 4 eine automatische Anpassung der Abgabenerhöhung vor.

Es liegt demnach mit § 30a FinStrG ein Strafaufhebungsgrund vor, dessen Rechtsgrundlagen im FinStrG erfasst sind, wobei zu diesem Nebenanspruch Verfahrensrecht der Bundesabgabenordnung Anwendung findet.

Fallbezogene Prüfung

Damit ist zunächst festzuhalten, dass sowohl die Gesamtnachforderung nach der Prüfung, als auch die Nachforderungsbeträge der einzelnen Veranlagungszeiträume unterhalb der zulässigen Höchstgrenze für die Festsetzung einer Abgabenerhöhung liegen.

Demnach wäre nach § 30a Abs. 1 erster Satz FinStrG die Berechtigung bestanden, amtswegig mit Zustimmung der Abgabepflichtigen oder auf deren Antrag eine Abgabenerhöhung festzusetzen.

Dazu ist gesetzlich normiert, dass sich der Abgabepflichtige 14 Tage nach Festsetzung der Abgabennachforderung mit dem Verkürzungszuschlag einverstanden zu erklären hat oder diesen beantragen kann.

Folgt man den Angaben der Prüferin hat sich der Abgabepflichtige nicht einverstanden erklärt, folgt man den Angaben der Abgabepflichtigen hat sie sich einverstanden erklärt.

Im zweiten Satz des § 30a Abs. 1 FinStrG wird jedoch als Voraussetzung für die Erzielung der Straffreiheit auch eine eigenständige Regelung hinsichtlich einer Abgabentrückzahlungsverpflichtung und einer Verpflichtung den Verkürzungszuschlag zu entrichten, normiert:

"Werden die Abgabenerhöhung und die dieser zugrundeliegenden Abgabennachforderungen innerhalb eines Monats nach deren Festsetzung tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung zur Gänze entrichtet, so tritt Straffreiheit hinsichtlich der im Zusammenhang mit diesen Abgabennachforderungen begangenen Finanzvergehen ein. Ein Zahlungsaufschub darf nicht gewährt werden."

Die Abgabenfestsetzungen nach der Prüfung erfolgten am 28.2.2022, demnach hätten die Beträge, hinsichtlich der diese begründenden Unrichtigkeiten der Verdacht eines Finanzvergehens besteht, binnen Monatsfrist beglichen werden müssen.

In dem Umfang, in dem die einzelnen Abgabenschuldigkeiten am 28.3.2022 am Abgabenkonto aushafteten, sind somit die Vorgaben des § 30a FinStrG nicht erfüllt worden und kann demnach keine straufhebende Wirkung eintreten. Ein Zahlungsaufschub, sei es in Form einer Stundung oder in Form von Ratenzahlungen, ist zur Erzielung der strafbefreienden Wirkung nicht zulässig, ebenso wenig eine Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO.

Die Monatsfrist für die Entrichtung der Abgabennachforderung ergibt sich aus deren Festsetzung nach Abschluss der Prüfung.

Sollte beispielsweise erst nach Abhaltung eines Beschwerdeverfahrens gegen eine Abweisung eines Antrages auf Festsetzung eines Verkürzungszuschlages das BFG in seinem Erkenntnis zu dem Schluss kommen, dass die Voraussetzungen für die Festsetzung eines Verkürzungszuschlages gegeben sind, könnte nach Erkenntniserlassung und Festsetzung des Verkürzungszuschlages dazu die Monatsfrist des § 30a Abs. 1 FinStrG hinsichtlich dieser Abgabenerhöhung auch erst nach Entscheidung durch das BFG starten.

Dies hat aber auf die Frist für die Entrichtung der Abgabennachforderung keinen Einfluss, diese ergibt sich stets aus der Festsetzung nach Abschluss der Abgabenprüfung.

Das Recht, Abgabenbescheide nach einer Prüfung in einem Beschwerdeverfahren bekämpfen zu können, bleibt davon unberührt. Zu einer automatischen Anpassung der Abgabenerhöhung bei Verringerung einer Abgabennachforderung bei erfolgreichem Beschwerdeverfahren siehe § 30a Abs. 4 FinStrG und die diesbezüglichen Ausführungen des VwGH im Erkenntnis v. 18.3.2013, 2012/16/0059.

Bei der Frist zur amtswegigen Festsetzung eines Verkürzungszuschlages bzw. einer Antragstellung auf Festsetzung eines Verkürzungszuschlages handelt es sich um eine verfahrensrechtliche Frist, zu deren Versäumnis grundsätzlich eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zulässig und deren Zulässigkeit nach § 308 BAO zu prüfen ist.

Es steht somit ein Zeitraum von drei Monaten ab Aufhören des Hindernisses zu.

Ein versäumter Antrag sowie ein Rechtsmittelverzicht zu einer Abgabenerhöhung wären demnach nachholbar, es steht aber keine Wiedereinsetzung in materielle Fristen des Finanzstrafgesetzes zu, daher kann so einem Antrag nur dann Berechtigung zukommen, wenn die Zahlungsverpflichtungen zur Abgabennachforderung eingehalten wurden, was verfahrensgegenständlich nicht gegeben ist.

Siehe dazu VwGH 11.9.2014, 2013/16/0215 zur Selbstanzeige nach § 29 FinStrG: Die während der in § 29 Abs. 2 FinStrG genannten Frist zu setzende Handlung (die Abgabentrachtung) bewirkt bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen, dass die Strafbarkeit eines Finanzvergehens erlischt. Das Erlöschen der Strafbarkeit (Eintritt eines Strafaufhebungsgrundes) ist aber ein materiell-rechtlicher Tatbestand, weshalb in der

erwähnten Abgabentrachtung keine Prozesshandlung gesehen werden kann, die einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zugänglich wäre. Der Beschuldigte spricht als versäumte Handlung nicht die Entrichtung der Abgaben, sondern das Stellen eines Ansuchens um Zahlungserleichterungen an, deren Gewährung eine Verlängerung der in Rede stehenden Monatsfrist hätte bewirken können. Damit ändert sich aber nichts an der Beurteilung der versäumten Frist als materiell-rechtliche Frist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 11. April 2000, 2000/11/0081).

Daraus ergibt sich, dass eben auch keine Wiedereinsetzung hinsichtlich der versäumten Zahlungsverpflichtung des § 30a FinStrG besteht.

Ein Wiedereinsetzungsantrag dient auch keinem Selbstzweck, sondern der Rückführung in ein Verfahren, in diesem Fall der Prüfung einer Möglichkeit der Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 30a FinStrG.

Wie die Behörde bereits rechtsrichtig ausgeführt hat, steht nach § 30a FinStrG eine vorgenommene Verfolgungshandlung, die ein Finanzstrafverfahren anhängig gemacht hat einer Festsetzung einer Abgabenerhöhung entgegen.

Gemäß § 14 Abs. 3 FinStrG ist Verfolgungshandlung jede nach außen erkennbare Amtshandlung eines Gerichtes, einer Staatsanwaltschaft, einer Finanzstrafbehörde, des Bundesfinanzgerichtes oder eines im § 89 Abs. 2 genannten Organs, die sich gegen eine bestimmte Person als den eines Finanzvergehens Verdächtigen, Beschuldigten oder Angeklagten richtet, und zwar auch dann, wenn das Gericht, die Staatsanwaltschaft, die Finanzstrafbehörde, das Bundesfinanzgericht oder das Organ zu dieser Amtshandlung nicht zuständig war, die Amtshandlung ihr Ziel nicht erreicht oder die Person, gegen die sie gerichtet war, davon keine Kenntnis erlangt hat.

Am 12.5.2022 wurden ein Verfahren gegen den belangten Verband, die Bf und gegen deren Entscheidungsträger ***1*** eingeleitet und demnach gegen die Bf. eine Verfolgungshandlung gesetzt und ein Finanzstrafverfahren anhängig gemacht, somit kann keine Abgabenerhöhung mehr festgesetzt werden.

Wegen Nichtentrichtung der Abgabennachforderung im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben und wegen Einleitung des Finanzstrafverfahrens konnte einem Antrag auf Festsetzung einer Abgabenerhöhung kein Erfolg mehr beschieden sein, weswegen der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu Recht abgewiesen wurde.

Aus den genannten Überlegungen erübrigt sich auch ein Eingehen auf ein Vorliegen der für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand allgemein geforderten Voraussetzungen.

Zum Antrag der Bf. auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung ist zu bemerken, dass die Bf. durch das Unterbleiben einer mündlichen Verhandlung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe VwGH 28.11.2001, 97/13/0138) zwar in ihrem aus § 284 Abs.

1 BAO erfließenden Verfahrensrecht verletzt wird. Ein Verfahrensmangel führt jedoch nur dann zur Aufhebung eines Bescheides, wenn die Behörde/das BFG bei Vermeidung dieses Mangels zu einem anderen Bescheid hätte gelangen können (siehe VwGH 6.7.2006, 2003/15/0126). Auf Grund des zu beachtenden Gebotes der Verwaltungsökonomie (vgl. Ritz, ÖStZ 1996, 70) wurde jedoch im Hinblick darauf, dass der von der Bf. vorgebrachte Sachverhalt nicht in Zweifel gezogen wurde, er somit feststand und ausgeschlossen werden kann, dass es bei Vermeidung dieses Mangels (Durchführung einer mündlichen Verhandlung) zu einem anderen Erkenntnis gekommen wäre, von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abgesehen.

Zu Spruchpunkt II. (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.

Eine solche Rechtsfrage lag verfahrensgegenständlich nicht vor.

Wien, am 25. Mai 2023