

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Drⁱⁿ. Anna Radschek und die weiteren Senatsmitglieder Drⁱⁿ. Elfriede Murtinger, Mag^a. Andrea Prozek und Gerald Kreuzer im Beisein der Schriftführerin FOIⁱⁿ. Andrea Newrkla in der Beschwerdesache Bf., [Adresse], vertreten durch LeitnerLeitner GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Ottensheimer Straße 32, 4040 Linz, über die Beschwerde vom 30.04.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt [FA] vom 9.2.2017 betreffend Abweisung des Antrages vom 16.11.2015 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO gegen die Versäumnung der Frist zur Beantragung der Festsetzung des Dienstgeberbeitrages gemäß § 201 BAO für den Zeitraum Jänner 1996 bis April 2008 in der Sitzung am 15.05.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die beschwerdeführende Gesellschaft (Bf.) wurde am 07.09.2000 errichtet. Aufgrund des Generalversammlungsbeschlusses vom 20.10.2000 erfolgte die Aufnahme des gesamten Personalbereiches und des gesamten Personals ihrer Alleingesellschafterin (in der Folge als Konzernmutter tituliert), einer 1996 zur Besorgung der bisher von Behörden des Bundes wahrgenommenen Aufgaben errichteten Aktiengesellschaft.

Mit Schreiben vom 16.11.2015 beantragte die steuerliche Vertretung der Bf. unter anderem, den Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum Jänner 1996 bis April 2008 für die der Gesellschaft und weiteren Konzerngesellschaften vom Bund zugewiesenen Beamten mit 0,00 Euro festzusetzen.

Begründend wurde vorgebracht, im Zeitraum Jänner 1996 bis April 2008 seien im Konzern für die nach den gesetzlichen Bestimmungen dienstzugewiesenen Bundesbediensteten Dienstgeberbeiträge in Gesamthöhe von 199.938.119,04 Euro abgeführt worden.

Dabei sei die Entrichtung des Dienstgeberbeitrages zunächst verteilt über mehrere Gesellschaften des Konzerns und ab August 2003 gesammelt über das Abgabekonto

der Konzernmutter erfolgt. Die Aufteilung der abgeführtten Beträge könne aus der beiliegenden Tabelle ersehen werden.

Ab Oktober 2003 seien diese Beträge jedoch lediglich unter dem Vorbehalt der Rückforderung überwiesen worden. Diesbezüglich werde auf das beiliegende Schreiben an das Finanzamt vom 14.1.2004 verwiesen.

Zusätzlich sei die Rückforderungsmöglichkeit der für den Zeitraum Oktober 2003 bis April 2008 vorläufig entrichteten Dienstgeberbeitrag durch ein zwischen der Konzernmutter und dem Bundesminister für Finanzen abgeschlossenes "Stillhalteabkommen" (Vereinbarung vom 17.06.2003 samt Verlängerungsvereinbarung vom 03.12.2014) abgesichert worden. In Punkt 7 dieser Vereinbarung werde ausdrücklich festgehalten, dass die Verjährung bzw. jeglicher Fristenlauf betreffend die weiterhin entrichteten, „strittigen“ Lohnnebenkosten bis zur endgültigen Klärung durch die Behörden bzw. Gerichte ausgeschlossen (bzw. ausgesetzt) werden sollte.

Hintergrund dieses Rückforderungs-Vorbehaltes sei ein gegen die Festsetzungsbescheide betreffend Dienstgeberbeitrag 08/2003 und 09/2003 geführtes Rechtsmittelverfahren gewesen, dessen Rechtsausgang abgewartet werden sollte. Gegenstand dieses Verfahrens sei die Frage gewesen, ob die (ausgegliederten) Gesellschaften oder vielmehr der Bund als Dienstgeber im Sinne des Familienlastenausgleichsgesetzes der den Gesellschaften zugewiesenen Bundesbediensteten anzusehen sei.

Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.4.2015, 2011/13/0110, sei die Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen auf Ebene der ausgegliederten Gesellschaften für die ihnen zugewiesenen Bundesbediensteten als rechtswidrig erkannt und seien in weiterer Folge die erstinstanzlichen Festsetzungsbescheide vom 09.05.2005 durch das Bundesfinanzgericht aufgehoben worden.

Als Dienstgeber der den ausgegliederten Gesellschaften zugewiesenen Bundesbediensteten sei nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes der Bund anzusehen. Selbst auf Ebene des Bundes habe der Verwaltungsgerichtshof jedoch für die Überlassung der Bundesbediensteten eine Dienstgeberbeitrags-Pflicht verneint (keine Ausnahme von der Selbstträgerschaft des Bundes gemäß § 42 Abs 1 lit a FLAG idF vor BGBI I 103/2007), sodass im vorliegenden Fall weder auf Ebene der ausgegliederten Gesellschaften noch auf Ebene des Bundes eine Dienstgeberbeitrags-Pflicht ausgelöst worden und die Abfuhr des Dienstgeberbeitrages in jedem Fall rechtsgrundlos erfolgt sei.

Aus diesem Grunde werde unter anderem der gegenständliche Antrag auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die zugewiesenen Bundesbediensteten im Zeitraum 10/2003 bis 04/2008 gemäß § 201 BAO mit 0,00 Euro gestellt.

Vorsorglich werde auch der Antrag auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages mit 0,00 Euro für die der Bf. zugewiesenen Bundesbediensteten im Zeitraum 1996 bis 04/2008 gemäß § 201 BAO gestellt, wobei sich der Zeitraum 10/2003 bis 04/2008 mit jenem des ersten Antrags überschneide.

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

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

Zu den Anträgen auf Festsetzung gemäß § 201 BAO wurde ausgeführt, dass es sich beim Dienstgeberbeitrag um eine Selbstbemessungsabgabe handle, die bei unrechtmäßiger Bemessung mit einem Festsetzungsantrag gemäß § 201 BAO korrigiert werden könne. Da nach Rechtsauffassung des UFS (15.5.2007, RV/ 1076-W/05) sämtliche Dienstgeberbeiträge in der Vergangenheit für die Bf. abgeführt worden seien, sei zur Stellung des Festsetzungsantrages primär die Bf. berechtigt.

Zum Antrag gemäß § 308 BAO auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand für die Frist nach § 201 Abs 2 Z 1 BAO und zusätzlich für die Frist nach § 309 BAO wurde – nach sinngemäßer Wiedergabe des § 308 BAO - ausgeführt, dass es die Bf. im gegenständlichen Fall verabsäumt habe, Anträge auf Erlassung von Festsetzungsbescheiden gemäß § 201 Abs. 2 Z 1 BAO betreffend Dienstgeberbeitrag 10/2003 bis 04/2008 zu stellen. Derartige Anträge hätten innerhalb von einem Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht werden müssen. Im Zusammenspiel mit der Frist nach § 309 BAO, wonach ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ebenfalls innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf der versäumten Frist gestellt werden müsse, wäre die Frist für die Stellung des Wiedereinsetzungsantrages für alle Dienstgeberbeiträge im Zeitraum 10/2003 bis 04/2008 spätestens mit 31.12.2009 abgelaufen. Nachdem allerdings auch die Wiedereinsetzungsfrist des § 309 BAO einer Wiedereinsetzung nach § 308 BAO zugänglich sei, werde für die Dienstgeberbeiträge 10/2003 bis 04/2008 ergänzend zur versäumten Frist nach § 201 Abs 2 Z 1 BAO eine Wiedereinsetzung in die Wiedereinsetzungsfrist nach § 309 BAO beantragt.

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

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

Gemäß § 308 Abs. 3 BAO müsse der Antrag auf Wiedereinsetzung binnen einer Frist von drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses bei der Behörde, bei der die Frist

wahrzunehmen gewesen sei, eingebracht werden. Nachdem im konkreten Fall der Irrtum über die Bestandsqualität der „offenen“ Rückforderungsmöglichkeiten das Hindernis darstelle und dieser Irrtum frühestens mit negativer Erledigung des Antrags nach § 201 BAO manifest werde, sei der Wiedereinsetzungsantrag jedenfalls als rechtzeitig eingebracht anzusehen. Die versäumte Handlung bestehe in der Unterlassung der rechtzeitigen Antragstellung nach § 201 BAO sowie im Unterlassen der rechtzeitigen Stellung des Wiedereinsetzungsantrags nach § 308 BAO. Die versäumten Handlungen würden mit gegenständlichen Anträgen nachgeholt.

Mit Bescheid vom 09.02.2017 wurde unter anderem der Antrag auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages gemäß § 201 BAO für den Zeitraum Jänner 1996 bis April 2008 hinsichtlich der zur Dienstleistung zugewiesenen Bundesbediensteten mit „Null“ als verspätet zurückgewiesen.

Der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand gemäß § 308 iVm § 201 BAO (inkl. Antrag auf Wiedereinsetzung in die Wiedereinsetzungsfrist für den Zeitraum 10/2003 bis 12/2004) betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages wurde als unbegründet abgewiesen.

Nach Wiedergabe des im Antrag vorgebrachten Sachverhaltes wurde die Zurückweisung des Antrages auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages gemäß § 201 BAO für den Zeitraum Jänner 1996 bis April 2008 insbesondere damit begründet, dass nach § 201 Abs 2 Z 1 BAO eine Festsetzung nur innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages erfolgen könne. Die Fristen zur Antragstellung ergäben sich aus § 201 Abs 2 Z 2 BAO (ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages) und § 201 Abs 3 Z 1 BAO (ein Monat ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages). Der Antrag auf Rückerstattung für den Zeitraum Jänner 1996 bis April 2008 sei jedoch erst im Jahr 2015, somit Jahre nach Ablauf dieser Fristen, gestellt worden. Gemäß § 110 Abs. 1 BAO könnten gesetzlich festgelegte Fristen, wenn nicht ausdrücklich anderes bestimmt sei, nicht geändert werden. Bei den in § 201 BAO angeführten Fristen handle es sich um solche, die nicht geändert werden könnten. Eine Festsetzung aufgrund dieser Bestimmungen sei, da diese Fristen bereits längst abgelaufen seien, auf keinen Fall mehr möglich.

Auch stelle die Klärung einer Rechtsfrage durch den Verwaltungsgerichtshof keinen Wiederaufnahmsgrund dar, weshalb die Frist gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO bezogen auf den konkreten Fall nicht relevant sei. Weiters sei die Frist für die Wiederaufnahme des Verfahrens bzw. für einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens seit Jahren verstrichen.

Die Anträge der Bf. auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Zeiträume Jänner 1996 bis April 2008 seien daher verspätet eingebracht worden.

Im Übrigen habe die Bf. keinen Dienstgeberbeitrag für die zur Dienstleistung zugewiesenen Bundesbediensteten im Antragszeitraum Jänner 1996 bis April 2008 entrichtet, weshalb auch keine Festsetzung des Dienstgeberbeitrages gemäß § 201 BAO

hinsichtlich der zur Dienstleistung zugewiesenen Bundesbediensteten mit Null erfolgen könne. Darüber hinaus sei auch der Antrag gemäß § 201 BAO mangelhaft gestellt worden, da eine Teilstellung des Dienstgeberbeitrages nur hinsichtlich der zur Dienstleistung zugewiesenen Bediensteten mit Null (bzw. eine Nichtfestsetzung) nicht vorgesehen sei. Bei der Bf. seien auch weitere Arbeitnehmer beschäftigt, für die der Dienstgeberbeitrag unstrittig zu entrichten sei. Der Antrag gemäß § 201 BAO hätte daher die bisherige Bemessungsgrundlage, für die der Dienstgeberbeitrag entrichtet worden sei, sowie die Bemessungsgrundlage, aus der die Arbeitslöhne der zur Dienstleistung zugewiesenen Bediensteten ausgeschieden werde, enthalten müssen.

Die Abweisung des Antrags auf Wiedereinsetzung gemäß § 308 BAO iVm § 201 BAO sowie des Antrags auf Wiedereinsetzung in die Wiedereinsetzungsfrist nach § 309 BAO wurde nach Wiedergabe von Judikatur und Literatur zu § 308 BAO zusammenfassend damit begründet, dass die Antragstellerin ein grobes Verschulden an der Nichteinhaltung der Festsetzungsfristen gemäß § 201 BAO deshalb treffe, weil sie auf ein mit einer für die Antragstellerin unzuständige Behörde (dem Bundesminister für Finanzen) abgeschlossenes Stillhalteabkommen vertraut und es zudem verabsäumt habe, ihre Rechts- bzw. Steuerberater oder die bei ihr eingerichtete Rechts- und Steuerabteilung zu befragen, welche Maßnahmen zu setzen seien, um eine entrichtete Selbstbemessungsabgabe zurückzufordern.

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

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

Für die Bf. seien bislang keine Umstände ersichtlich gewesen, aus denen auf die mangelnde Durchsetzbarkeit der Vereinbarung hätte geschlossen werden können. Sollte den Rückforderungsansprüchen nunmehr der Einwand des Fristablaufs entgegengehalten werden, so stelle dieser durch Behördenverhalten veranlasste Rechtsirrtum einen Wiedereinsetzungsgrund nach § 308 BAO dar.

Dazu wurde vorgebracht, dass nach der jüngsten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch ein Rechtsirrtum einen tauglichen Wiedereinsetzungsgrund darstellen könne (VwGH 26.4.2016, Ro 2014/03/0084). Der

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

Vor dem Hintergrund, dass die Dienstgeberbeitrags-Thematik bedingt durch die Größenordnung der Beträge sowie des betroffenen Personenkreises (Beamtdienstverhältnisse) neben der wirtschaftlichen Bedeutung auch eine politische Komponente aufgewiesen habe, seien die Gespräche sowohl von Seiten der Konzernmutter als auch von Seiten der Finanzverwaltung auf höchster Ebene angesiedelt worden. Unternehmensintern habe im Hinblick auf die mit dem Bundesminister für Finanzen akkordierte Vorgehensweise kein Grund bestanden, an der Rückerlangungsmöglichkeit der vorläufig bezahlten Dienstgeberbeiträge zu zweifeln, sodass aus Sicht der Bf. keine Notwendigkeit für die Ergreifung entsprechender Rechtsmaßnahmen bestanden habe. Die Behörde habe nicht dargelegt, weshalb es in einer derartigen Situation zur Erfüllung des konkreten Sorgfaltsmäßigstes überhaupt notwendig gewesen wäre, Steuer- oder Rechtsberater bzw. die Rechts- und Steuerabteilung zu befragen, wenn ohnehin eine Abklärung mit der Behörde auf höchster Ebene erfolgt sei. Im Unterschied zur belangten Behörde zweifle die Bf. nicht an der Kompetenz und den juristischen Fähigkeiten des Bundesministers für Finanzen als organisatorische Oberbehörde. Des Weiteren habe die belangte Behörde bei Beurteilung des minderen Grades des Versehens der Bf. wohl den für einen rechtskundigen Parteienvertreter geltenden strengeren Maßstab zu Grunde gelegt, obwohl es sich bei der Bf. um keinen Parteienvertreter handle. Der Umstand, dass mit dem gegenständlichen Fall kein Parteienvertreter beauftragt gewesen sei, sei auch von der Behörde angeführt worden. Der Maßstab der objektiv gebotenen pflichtgemäßem Sorgfalt sei allein anhand der individuellen Gegebenheiten des konkreten Einzelfalls zu beurteilen. Folglich dürfe gegenständlich nicht der strengere Maßstab für rechtskundige Parteienvertreter angelegt werden. Da keine konkreten Anlasspunkte bestanden hätten, an der Bestandsqualität der Vereinbarungen mit dem Bundesminister für Finanzen zu zweifeln, könne der Bf. die "Nichterkundigung" nicht als eine den minderen Grad des Versehens überschreitende Sorgfaltswidrigkeit zum Vorwurf gemacht werden.

Dem Argument, wonach das Stillhalteabkommen nicht von der Bf. sondern von der Konzernmutter mit dem Bundesminister für Finanzen abgeschlossen worden sei und sich die Bf. daher nicht darauf berufen könne, werde entgegengehoben, dass es für die damals handelnden Personen klar gewesen sei, dass die Vereinbarung für die Konzernmutter bzw. den zu beurteilenden Sachverhalt gelten solle. Seitens der Konzernmutter habe man sich auch an die Vereinbarung gehalten und habe im Vertrauen auf die Verhandlungen mit dem Bundesminister für Finanzen sogar bereits gestellte fristgerechte Anträge nach § 299 BAO zurückgezogen (vgl. Beilage Schreiben 20.4.2004/ 5). Hätte man bereits

damals geahnt, dass sich die Frage der Durchsetzbarkeit der Stillhaltevereinbarung in dieser Form stellen würde, wären entsprechende Vorkehrungen getroffen worden.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 10.12.2018 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und die Abweisung nach Wiedergabe des Sachverhalts und der Beschwerdeausführungen im Wesentlichen damit begründet, dass die Anträge gemäß § 201 BAO betreffend den Zeitraum Jänner 1996 bis April 2008 spätestens ein Jahr nach Bekanntgabe der jeweiligen Beträge einzubringen gewesen wären. Unter Annahme der Einhaltung der vorgesehenen Fälligkeit hätten diese Fristen also jeweils monatlich ab Mitte Februar 1997 (für Jänner 1996) bis Mitte Mai 2009 (für April 2008) geendet.

Bezüglich des Antrags auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wurde nach allgemeinen Ausführungen zu § 308 BAO darauf hingewiesen, dass für jede einzelne Fristversäumnis jenes Ereignis bekannt zu geben gewesen wäre, das die Bf. an der rechtzeitigen Stellung eines Festsetzungsbescheides gehindert habe. Dazu komme das Erfordernis von Begründungen für jede einzelne Säumnis, genauso wie die Art und der Zeitpunkt des Wegfalls dieses Hindernisses im Einzelfall. Andernfalls ließe sich nicht feststellen, für welche dieser über 150 Fristversäumnisse (unter Einbeziehung der Anträge auf Restitution in die Wiedereinsetzungsgründe) die 3-Monats-Frist für die Wiedereinsetzungsanträge eingehalten werde.

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

Aus Sicht der Abgabenbehörde handle es sich bei besagtem Stillhalteabkommen um einen zivilrechtlichen Vertrag, mit dem auf dem ABGB beruhende Ansprüche geregelt würden, gleichgültig ob sie außergerichtlich oder gerichtlich abgehandelt würden. Zwingende öffentlich-rechtliche Vorschriften der BAO könnten keinesfalls durch "zivilgerichtliche" Vereinbarungen umgestaltet oder umgedeutet werden, und sei eine derartige Absicht aus der Textierung dieser Vereinbarung auch nicht ersichtlich. Es gehe in diesem Vertrag nicht um abgabenrechtliche Ansprüche, sondern um allfällige zivilrechtliche Forderungen der Konzernmutter gegenüber der Republik Österreich, welche sie im Falle eines Obsiegens im Musterverfahren betreffend Dienstgeberbeitrag 8/2003 bis 9/2003 geltend machen könne. Der in Punkt 8 ausformulierte Verzicht auf die Anwendung des § 1432 ABGB (Einrede des Rückforderungsausschlusses wegen wissentlicher Leistung einer Nichtschuld) unterstreiche diese Auffassung eindeutig.

Es sei unglaublich, dass die Antragstellerin den Verzicht auf Verjährungseinreden jemals auf deren Geltendmachung in rein abgabenrechtlichen Angelegenheiten

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

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

Auch seien die Festsetzungsanträge gem. § 201 BAO insofern mangelhaft, als weder aus dem Antrag noch aus der Beschwerde hervorgehe, in welcher Höhe der Dienstgeberbeitrag nicht abzuführen gewesen sei. Aufgrund des bereits verspäteten Vorbringens sei jedoch von einem Mängelbehebungsauftrag abzusehen.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag verwies die Bf. auf ihre Beschwerdeausführungen und ergänzte bezüglich des von der Behörde in der Beschwerdevorentscheidung erörterten Fehlens inhaltlicher Voraussetzungen des Festsetzungsantrages, dass der Beschwerdegegenstand durch den Spruch des angefochtenen Bescheides begrenzt werde und dieser auf Zurückweisung laute. Über die Frage der inhaltlichen Zulässigkeit der Festsetzungs- bzw Abrechnungsanträge sei erst im nachgelagerten Verfahren nach Aufhebung des angefochtenen Zurückweisungsbescheids zu erkennen und seien die aufgezeigten Mängel im diesem Verfahren sodann ohnehin behebbar.

Bezüglich der geltend gemachten Wiedereinsetzungsgründe wurde zusammengefasst ausgeführt, dass die Beweiswürdigung der belangten Behörde nicht schlüssig sei. Die Ableitung eines Beweisergebnisses aus einer Mutmaßung über innere Beweggründe, wie die Bf. die gegenständliche Verjährungseinrede verstanden habe, ohne dafür jedoch objektiv nach Außen tretende Gesichtspunkte zu nennen, widerspreche rechtsstaatlichen Beweisanforderungen. Auch sei es nicht nachvollziehbar, inwiefern die lange Dauer des Irrtums gegen einen minderen Grad des Versehens spreche. Für die Vorwerfbarkeit eines Irrtums komme es lediglich darauf an, ob und in welcher Form dieser erkennbar und somit vermeidbar gewesen sei. Gerade Irrtümer, die nicht leicht erkennbar und somit weniger stark vorwerfbar seien, würden regelmäßig später aufgedeckt als augenfällige schuldhaft verursachte Irrtümer.

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Zur Vorbereitung der mündlichen Verhandlung legte die steuerliche Vertretung zum Nachweis dafür, dass das Finanzamt selbst von einer Bindungswirkung des Stillhalteabkommens für Zwecke des Abgabenverfahrens ausgegangen sei, einen Antrag auf Festsetzung nach § 201 BAO vom 15.1.2004 der [Konzerngesellschaft] vor. Dieser Antrag sei bislang unerledigt geblieben, woraus geschlossen werden könne, dass die

Abgabenbehörde Anträge von Konzerngesellschaften betreffend die Dienstgeberbeitrags-Thematik im Hinblick auf das Stillhalteabkommen offen gelassen habe.

Bei richtiger Beurteilung hätte man daher im gegenständlichen Verfahren zum Ergebnis kommen müssen, dass der in der Rechtsqualität des Stillhalteabkommens wurzelnde Rechtsirrtum der Bf. eine Wiedereinsetzung nach § 308 BAO rechtfertige, weil selbst die Abgabenbehörde von einer Bindungswirkung des Stillhalteabkommens ausgegangen sei und sohin keine den minderen Grad des Versehens übersteigende Verschuldenskomponente bei der Bf. vorliegen könne.

In der antragsgemäß durchgeführten mündlichen Verhandlung vor dem erkennenden Senat erklärte der steuerliche Vertreter der Bf. ergänzend, über das Zustandekommen des genannten Stillhalteabkommens hätten keinerlei Unterlagen gefunden werden können, er lege aber einen Aktenvermerk betreffend die [Konzernmutter), Personalamt [Konzernmutter) vor, in welchem festgehalten werde, dass diese die von ihr gestellten Anträge auf Festsetzung der Lohnabgaben zurückziehen solle.

Der Aktenvermerk ist unterzeichnet von Herrn [Finanzbediensteter], wurde von der Vorsitzenden verlesen und in Kopie zum Akt genommen.

Der Finanzamtsvertreter wies darauf hin, dass der [Konzern] jedenfalls dem Bund die auf Grund der Selbstträgerschaft auszubezahlenden Familienbeihilfen zu ersetzen hätte, und dies den einbezahlten Dienstgeberbeiträgen gegenüberzustellen sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Die Bf. wurde am 07.09.2000 errichtet und am 09.09.2000 im Firmenbuch eingetragen. Ihre Alleingesellschafterin (Konzernmutter) wurde mit Wirksamkeit 01.05.1996 zur Besorgung der bisher von einer Verwaltungseinheit des Bundes wahrgenommenen Aufgaben als Aktiengesellschaft errichtet und übertrug ihre Agenden in den Folgejahren auf weitere Gesellschaften, deren Alleingesellschafterin sie war.

Mit Vertrag vom 20.10.2000 schloss die Konzernmutter als übertragende Gesellschaft und die Bf. als übernehmende Gesellschaft einen Spaltungs- und Übernahmevertrag mit dem Ziel, das gesamte Personal der Konzernmutter, ausgenommen die Vorstandsmitglieder, im Wege einer Abspaltung zur Aufnahme in die Bf. abzuspalten. Im Zuge dessen wurde somit im Wege der Gesamtrechtsnachfolge das gesamte Personal der Konzernmutter (mit Ausnahme der Vorstandsmitglieder) samt allen öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Dienstverhältnissen, Lehrverhältnissen sowie der gesamten Personalbereich mit allen seinen tatsächlichen und rechtlichen Bestandteilen auf die Bf. übertragen.

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

wurde im Einvernehmen mit dem zuständigen Finanzamt die Vorgangsweise gewählt, dass die Bf. und weitere Konzerngesellschaften der Konzernmutter die Lohnsummen der bei ihnen beschäftigten Bundesbediensteten bekannt gaben, die Konzernmutter diese Bemessungsgrundlagen in ihre Erklärungen gegenüber dem Finanzamt aufnahm und die darauf entfallenden Lohnabgaben - inklusive des Dienstgeberbeitrages - entrichtete. Die Bemessungsgrundlagen des im gesamten Zeitraum von der Bf. selbst berechneten und dem Finanzamt gegenüber bekannt gegebenen Dienstgeberbeitrages beinhalteten immer nur die Arbeitslöhne der übrigen Bediensteten ohne jene der dem Konzern zugewiesenen Bundesbediensteten.

Mit Bescheid vom 09.05.2005 hat das Finanzamt über Antrag der Bf. vom 11.09.2003 für die Kalendermonate August und September 2003 die Verpflichtung der Bf. zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages auch für die dem Konzern zugewiesenen Bundesbediensteten ausgesprochen, und deren Gehälter in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag der beiden Monate einbezogen.

Nachdem der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 29.04.2015, 2011/13/0110, die Festsetzung von Dienstgeberbeitrag für dem Konzern zugewiesene Bundesbedienstete als rechtswidrig erkannt hatte, wurde mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 13.08.2015, RV/7102809/2015, der genannte Bescheid vom 9.05.2005 betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen für August und September 2003 ersatzlos aufgehoben.

Am 17.06.2003 schloss die Konzernmutter mit der Republik Österreich, letztere vertreten durch den Bundesminister für Finanzen, eine als „Stillhalteabkommen“ titulierte Vereinbarung mit folgendem Inhalt:

"Präambel

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

Vor diesem Hintergrund wird Folgendes vereinbart:

1. Unpräjudiziell der jeweiligen Rechtsstandpunkte wird versucht, bis zum Ablauf des 31. Dezember 2003 eine einvernehmliche Lösung der gegenständlichen Problematik herbeizuführen.
2. Ab sofort nimmt die [Konzernmutter) unpräjudiziell vorerst, jedenfalls aber bis 31. Dezember 2003, die Überweisung der laufenden Pensionsdeckungsbeiträge wieder auf.
3. Die bislang durch Aufrechnung bezahlten Pensionsdeckungsbeiträge werden unpräjudiziell vorerst an den Bund überwiesen.
4. Die Überweisungsbeträge nach § 311 ASVG werden unpräjudiziell vorerst, jedenfalls aber bis zum 31. Dezember 2003, weiter vom Bund bezahlt.
5. Das Bundesministerium für Finanzen nimmt die Arbeit an der Novellierung des [Gesetzes] unverzüglich auf. Als Termin für die Umsetzung wird der 1. Jänner 2004 in Aussicht genommen. Im Mittelpunkt der Novellierung wird die Änderung der dienst- und besoldungsrechtlichen Bestimmungen stehen, wobei insbesondere die ökonomischen Verhältnisse eines privatwirtschaftlich geführten Unternehmens berücksichtigt werden.
6. Ab 1. Jänner 2004 wird im Falle einer einvernehmlichen Lösung die Pensionsverrechnung durch das Bundespensionsamt in Zusammenarbeit mit der BRZ-GmbH durchgeführt. Die Mitarbeiter des Pensionsamtes der [Konzernmutter) (6 Mitarbeiter) werden vollständig in den Dienststand des Bundes übernommen.
7. Die Republik Österreich (der Bund) verzichtet auf die Einrede der Verjährung allfälliger die gegenständliche Rechtsangelegenheit betreffender Ansprüche und Forderungen der [Konzernmutter), insbesondere bezüglich des Ersatzes der nach Meinung der [Konzernmutter) zuviel bezahlten Lohnnebenkosten sowie bezüglich des Ersatzes des Aufwandes für die Durchführung der Pensionsverrechnung. Diese Verjährungsverzichtserklärung ist bis 31. Dezember 2013 (Einlangen einer Klage bei Gericht oder eines Antrages bei der Behörde oder Zugang einer Aufrechnungserklärung) befristet und erstreckt sich nur auf Forderungen, die am Tag der Unterzeichnung dieses Abkommens oder zum Zeitpunkt der Aufrechnung seitens [Konzernmutter) noch nicht verjährt sind bzw. waren.
8. Hinsichtlich der nunmehr erfolgenden Überweisungen der laufenden Pensionsbeiträge (siehe Punkt 2.) sowie hinsichtlich der Nachzahlung der bisher einbehaltenen Beträge (siehe Punkt 3.) verzichtet der Bund im Zusammenhang mit und wegen der Durchführung der Punkte 2. und 3. ausdrücklich auf die Einrede des Rückforderungsausschlusses wegen wissentlicher Leistung einer Nichtschuld (§ 1432 ABGB). Einen entsprechenden Verzicht leistet die [Konzernmutter) hinsichtlich Zahlung der Überweisungsbeträge gemäß Punkt 4.
9. Die [Konzernmutter) verzichtet bis zum 31. Dezember 2003 auf die Geltendmachung von Ansprüchen und Forderungen in der gegenständlichen Angelegenheit."

Dieses Stillhalteabkommen wurde in der Folge bis 31.12.2015 verlängert.

In einem Aktenvermerk vom 19.12.2003 des für den Konzern zuständigen Finanzbediensteten wurde Folgendes festgehalten:

"

[Konzernmutter)

[StNr1]

Personalamt der [Konzernmutter)

[StNr2]

Aktenvermerk:

Gegenstand: Anträge der [Konzerngesellschaft] auf Festsetzung der Lohnabgaben der Beamten für die Monate Oktober und November 2003.

Telefonate mit Herrn Prok. [Prokurist] und Fr. NN

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

Derzeit ist die Vorgangsweise bei der Lohnsteuerabfuhr so, dass die [Konzerngesellschaft] die Lohnsteuer der bei ihr beschäftigten Beamten an die [Konzernmutter] bekanntgibt und die [Konzernmutter] sodann die Überweisung der Lohnsteuer der Beamten gemeinsam mit den anderen Lohnsteuerbeträgen der [Konzernmutter] Gruppe auf die St. Nr. [StNr2] durchführt. In dem für den Monat Oktober gebuchten Lohnsteuerbetrag ist somit auch jener der Beamten der [Konzerngesellschaft] inkludiert. Ich habe Fr. NN darauf aufmerksam gemacht, dass die Lohnsteuer für den Monat 11 offensichtlich ohne Verrechnungsweisung auf Saldo bezahlt wurde. Sie hat zugesagt, dies in den nächsten Tagen zu bereinigen.

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

Wien. 19. 12. 2003

[Finanzbediensteter]

Hr. RR [Vorgesetzter] zur Kenntnisnahme:"

Mit Schreiben vom 14. Jänner 2004 an das Finanzamt [FA] gab die Konzernmutter folgende Erklärung ab:

„(...) Bezugnehmend auf die Verfügung nach § 244 BAO des Finanzamtes [FA], Lohnsteuerstelle, vom 12. Dezember 2003, dürfen wir Ihnen folgendes mitteilen:

Unter Hinweis auf die Berufung gegen den oben genannten Festsetzungsbescheid werden wir als Folge der genannten Verfügung vorläufig und unpräjudiziell unseres Rechtsstandpunktes, dass nämlich der Bund als Dienstgeber der Beamten „Selbstträger“ im Sinne des Familienlastenausgleichsgesetzes ist und daher das Personalamt

der [Konzernmutter] keine Dienstgeberbeiträge zum Familienlastenausgleichsfonds zu zahlen hat, die Zahlung der Dienstgeberbeiträge zum Familienlastenausgleichsfonds ab Oktober 2003 wieder aufnehmen. Die Abgaben für Oktober 2003 und November 2003 werden jedenfalls bis 15. Jänner 2004 überwiesen werden.

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

Unter Berufung auf das angeführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, auf das zitierte "Stillhalteabkommen" vom 17.06.2003 und die Erklärung, dass der Abfuhr der Abgaben ab Oktober 2003 lediglich unter Vorbehalt nachgekommen worden sei, stellte die Bf. nunmehr mit Schreiben vom 16.11.2015 die streitgegenständlichen Anträge auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages gemäß § 201 BAO sowie auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß den §§ 308 und 309 BAO und legte in der mündlichen Verhandlung vor dem erkennenden Senat den von einem Vertreter des zuständigen Finanzamtes erstellten Aktenvermerk mit dem oben zitierten Inhalt vor.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Vorbringen der Parteien und deren Aussagen in der mündlichen Verhandlung sowie insbesondere aus dem vom steuerlichen Vertreter der Bf. in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Aktenvermerk, aus dem die mit dem Finanzamt akkordierte Vorgangsweise (betrifft die Selbstberechnung und Abfuhr der auf die Arbeitslöhne der dem Konzern zugewiesenen Bundesbediensteten) hervorgeht. Er ist folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

§ 201 BAO idgF. normiert:

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

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

- 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*
- 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*

3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,

4. (aufgehoben durch BGBl I 2009/20) ,

5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist;

2. (aufgehoben durch BGBl I 2013/70) ;

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

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

§ 201 BAO idgF. ist gemäß § 323 Abs. 11 BAO erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31.12.2002 entsteht.

Wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung der Abgabe zulassen, ist gemäß § 201 BAO in der Fassung vor dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz BGBl. I Nr. 97/2002 ein Abgabenbescheid nur zu erlassen, wenn der Abgabepflichtige die Einreichung einer Erklärung, zu der er verpflichtet ist, unterlässt oder wenn sich die Erklärung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei allen übrigen (nicht vorher aufgezählten) Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchsziens, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Gemäß § 304 BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn sie

- a) vor Eintritt der Verjährungsfrist beantragt wird, oder
- b) innerhalb von drei Jahren ab Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides beantragt oder durchgeführt wird.

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

Gemäß § 308 Abs. 3 erster Satz BAO muss der Antrag auf Wiedereinsetzung 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 gemäß § 308 Abs. 3 letzter Satz BAO spätestens gleichzeitig mit dem Wiedereinsetzungsantrag die versäumte Handlung nachzuholen.

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

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

Ein Ereignis im Sinne des § 308 BAO ist jedes Geschehen, also nicht nur ein Vorgang in der Außenwelt, sondern auch ein psychischer Vorgang wie Vergessen, Verschreiben, Sich irren usw. "Unvorhergesehen" ist ein solches dann, wenn die Partei es nicht einberechnet hat und seinen Eintritt auch unter Bedachtnahme auf die ihr zumutbare Aufmerksamkeit und Voraussicht nicht erwarten konnte. Es ist "unabwendbar", wenn es die Partei mit den einem Durchschnittsmenschen zur Verfügung stehenden Mitteln nicht verhindern konnte, auch wenn sie dessen Eintritt voraussah. Der Begriff des minderen Grades des Versehens ist als leichte Fahrlässigkeit im Sinne des § 1332 ABGB zu verstehen. Der Wiedereinsetzungswerber darf also nicht auffallend sorglos gehandelt, somit die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und ihm nach seinen persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen

haben (vgl. VwGH 26.02.2014, 2012/13/0051; VwGH 27.09.2012, 2009/16/0098, sowie Ritz, BAO⁶, § 308 Tz 9 ff). An rechtskundige Parteienvertreter ist hierbei ein strengerer Maßstab anzulegen als an am Verfahren beteiligte rechtsunkundige Parteien (vgl. VwGH 16.07.1996, 95/14/0144; VwGH 08.08.1996, 96/14/0072). Die Einhaltung der Rechtsmittelfristen erfordert von der Partei und ihrem Vertreter größtmögliche Sorgfalt (VwGH 22.03.2002, 2002/21/0016). Dabei muss sich nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Vertretene das Verschulden seines Vertreters zurechnen lassen (VwGH 27.01.2011, 2010/15/0149).

Rechtsunkenntnis oder Rechtsirrtum sind zwar nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich keine Wiedereinsetzungsgründe und können nur in Ausnahmefällen einen Wiedereinsetzungsgrund darstellen, etwa wenn der Irrtum von der Behörde veranlasst wurde. Nach Fink (Wiedereinsetzung, 86) stellt ein Irrtum über Rechtsvorschriften oder deren Unkenntnis nur dann keinen Wiedereinsetzungsgrund dar, wenn den Wiedereinsetzungswerber hieran zumindest grobes Verschulden trifft. Nach Ansicht des OGH kann ein Rechtsirrtum bzw. die Unkenntnis einer Rechtsvorschrift einen Wiedereinsetzungsgrund bilden, wenn dem Wiedereinsetzungswerber an der Unkenntnis des Gesetzes keine grobe Fahrlässigkeit zur Last zu legen ist.

Der Verwaltungsgerichtshof hat beispielsweise in seinem Erkenntnis vom 24.06.2010, 2010/15/0001, zu § 308 Abs. 1 BAO ausgesprochen, dass ein Rechtsirrtum ein maßgebliches Ereignis sein könne und im Einzelfall die Verschuldensfrage zu prüfen sei. Ausdrücklich führte der Verwaltungsgerichtshof aus, dass ein aus einer unrichtigen Rechtsauskunft eines behördlichen Organs resultierender Rechtsirrtum einen Wiedereinsetzungsgrund darstellen könne.

Auch außerhalb des Bereichs des Abgabenverfahrens hat der Verwaltungsgerichtshof etwa im Erkenntnis vom 26.04.2016, Ro 2014/03/0084 (dort zu § 46 VwGG), festgehalten, dass nach der neueren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch ein Rechtsirrtum (Unkenntnis von Rechtsvorschriften) einen Wiedereinsetzungsgrund darstellen kann, wenn die weiteren Voraussetzungen, insbesondere mangelndes oder nur leichtes Verschulden, vorliegen. Unkenntnis einer neuen Gesetzeslage durch einen beruflichen Parteienvertreter stelle regelmäßig zwar keinen minderen Grad des Vergehens dar, doch könnten fallbezogen Umstände vorliegen, die ein grobes Verschulden ausschließen (in diesem Sinne auch VwGH 28.02.2017, Ra 2017/16/0021).

Wenn nun nach neuerer Judikatur zwar auch ein Rechtsirrtum als unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis im Sinne des § 308 BAO qualifiziert werden kann, so stellt dies eine wohl zu begründende Ausnahme dar. Eine solche Begründung kann beispielweise darin liegen, dass der Rechtsirrtum auf einer unrichtigen Rechtsauskunft eines behördlichen Organs beruht oder – in Bezugnahme auf die restlichen Voraussetzungen des § 308 BAO – kein oder lediglich ein besonders leichtes Verschulden vorliegt.

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

Dem ist entgegenzuhalten, dass besagtes Stillhalteabkommen mit der Konzernmutter ohne jeglichen Hinweis darauf abgeschlossen wurde, dass es auch für die Konzerngesellschaften gelten solle. Es wurde auch nur von den Vertretern der Konzernmutter unterzeichnet.

Ein Abkommen mit der Bf. existiert nicht, was auch die mit dem Finanzamt akkordierte Vorgangsweise erklärt, dass die Lohnabgaben der dem Konzern zugewiesenen Bundesbediensteten von der Konzernmutter berechnet und abgeführt werden sollten. Dementsprechend bestand auch kein Anlass dafür, auch mit der Bf. ein derartiges Stillhalteabkommen abzuschließen, da diese ohnehin nur den Dienstgeberbeitrag, der auf die Arbeitslöhne der übrigen Arbeitnehmer und nicht auf die der dem Konzern zugewiesenen Bundesbediensteten entfallenden Arbeitslöhne berechnen und an das Finanzamt abführen sollte.

Damit erklärt sich auch, weshalb die Bf. ungeachtet des Stillhalteabkommens einen Antrag auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Monate August und September 2003 zwecks Klärung der Pflicht zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages für die auf die dem Konzern zugewiesenen Bundesbediensteten entfallenden Arbeitslöhne stellte, und nach Obsiegen der von ihr und vom Konzern vertretenen Rechtsansicht vor dem Verwaltungsgerichtshof die aufgrund ihres Festsetzungsantrages erlassenen Feststellungsbescheide im Hinblick darauf, dass sich die von ihr bekanntgegebene Selbstberechnung als richtig erwies, ersatzlos aufgehoben wurden.

Dementsprechend ist auch nicht erkennbar, warum die Bf. behauptet, sie sei aufgrund eines Rechtsirrtums davon ausgegangen, dass eine zivilrechtliche Vereinbarung zwischen dem Bundesminister für Finanzen und der Konzernmutter der Disposition entzogene, für sie geltende gesetzliche Fristen außer Kraft setzen könne, obwohl sie aufgrund der mit dem Finanzamt akkordierten Vorgangsweise von der im zitierten Stillhalteabkommen aufgezeigten Problematik gar nicht betroffen war. Die in dem von der Bf. vorgelegten Aktenvermerk dokumentierte Vorgangsweise der dort aufscheinenden Bediensteten des zuständigen Finanzamtes lässt nur den Schluss zu, dass den Konzerngesellschaften vermittelt werden sollte, von weiteren Festsetzungsanträgen soweit sie die Arbeitslöhne der dem Konzern zugewiesenen Bundesbediensteten betrifft, Abstand zu nehmen, da dieses Problem mit der Konzernmutter, die auch die darauf entfallenden Abgaben entrichtete, abgeklärt werden sollte.

Damit wurde aber keineswegs der Eindruck erweckt, dass die in § 201 BAO normierten Fristen für die Bf. und die anderen Konzerngesellschaften außer Kraft gesetzt sein sollten, sondern es sollte diesen lediglich vermittelt werden, dass sie von der genannten

Problematik im Hinblick auf die mit der Konzernmutter akkordierte Vorgangsweise nicht betroffen seien. Ob gegenüber der Konzernmutter der Eindruck vermittelt wurde, die Fristen des § 201 BAO würden aufgrund des Stillhalteabkommens außer Kraft gesetzt werden, ist im gegenständlichen Beschwerdeverfahren nicht zu beurteilen.

Es ist daher weder erkennbar, worin ein für die von der Bf. entrichteten Selbstberechnungsabgaben und die dabei zu beachtenden Antragsfristen maßgeblicher Rechtsirrtum bestanden haben sollte, noch wodurch ein solcher vom zuständigen Finanzamt veranlasst worden sein soll.

Das Finanzamt hat der Bf. somit zu Recht die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO verwehrt.

Zulässigkeit einer 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.

Da die Beurteilung der Rechtsfrage, ob der behauptete Rechtsirrtum einen tauglichen Wiedereinsetzungsgrund im Sinne des § 308 BAO darstellt, im Sinne der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 28.02.2017, Ra 2017/16/0021) getroffen wurde, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. Mai 2019