

IM NAMEN DER REPUBLIK

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

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

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

Gesetz 1

3**Bf1*** (Gesetz, Gesetz; Art. ***1*** des Gesetz 2).

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

Viele dieser Beamten sind gem. § ***2*** Abs. 1 Gesetz auf die Dauer ihres Dienststandes der ***3*** Bf (nunmehr die gegenständliche Bf) zur Dienstleistung zugewiesen worden (§ ***2*** Abs. 1a Gesetz).

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

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

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

Die Bf als Konzernmutter wurde am 30.8.1996 laut Firmenbuch erstmalig eingetragen. Aufgrund des Generalversammlungsbeschlusses vom 20.10.20... erfolgte die Aufnahme des gesamten Personalbereiches und des gesamten Personals der Bf (Konzernmutter) durch die GmbH im Zuge eines Spaltungs- und Übernahmevertrages vom 20.10.20....

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

„ ...

*Die ***Bf1*** (FN 123) als übertragende Gesellschaft beabsichtigt, ihr Personal zu restrukturieren und in der ***Bf1*** dafür eine neue Organisation zu schaffen. Um dieses Ziel zu erreichen, beabsichtigt die ***Bf1*** ihr gesamtes Personal mit Ausnahme der Vorstandsmitglieder auf die übernehmende Gesellschaft, die GmbH, mit Stichtag Datum im Wege einer Abspaltung zur Aufnahme abzuspalten.*

Zweitens

Vermögensübertragung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge

*Die übertragende Gesellschaft überträgt mit Ausnahme der Vorstandsmitglieder ... ihr gesamtes Personal samt allen öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Dienstverhältnissen, Lehrverhältnissen sowie ihren gesamten Personalbereich mit allen seinen tatsächlichen und rechtlichen Bestandteilen (im Folgenden "Personalbereich" genannt) ... durch Abspaltung zur Aufnahme gemäß§ ***2*** (§***2***) Spaltungsgesetz im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die übernehmende Gesellschaft.*

[...]

Zehn.Eins

Beamte

*Sämtliche in der Beilage ./8 (acht) angeführten Beamte werden der übernehmenden Gesellschaft gemäß§ ***2*** (§***2***) Absatz 1 (eins) a Gesetz zugewiesen.*

Zehn.Zwei

Ehemalige Vertragsbedienstete und Angestellte

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

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

Am 17. Juni 2003 schloss die Bf in ihrer Funktion als Konzernmutter mit der Republik Österreich, die dabei durch den amtierenden Bundesminister für Finanzen vertreten wurde,

eine als sogenanntes „Stillhalteabkommen“ titulierte Vereinbarung zwischen dem Bundesministerium für Finanzen und der Bf mit folgendem Inhalt ab:

„...“

Präambel

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

Vor diesem Hintergrund wird Folgendes vereinbart:

- 1. Unpräjudiziell der jeweiligen Rechtsstandpunkte wird versucht, bis zum Ablauf des 31. Dezember 2003 eine einvernehmliche Lösung der gegenständlichen Problematik herbeizuführen.*
- 2. Ab sofort nimmt die Bf unpräjudiziell vorerst, jedenfalls aber bis 31. Dezember 2003, die Überweisung der laufenden Pensionsdeckungsbeiträge wiederauf.*
- 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 Bf (6 Mitarbeiter) werden vollständig in den Dienststand des Bundes übernommen.

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

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

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

..."

Dieses Stillhalteabkommen wurde in der Folge für einen weiteren Zeitraum bis 31.12.2015 verlängert.

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

„ ...

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

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

Die Abgaben für Oktober 2003 und November 2003 werden jedenfalls bis 15. Jänner 2004 überwiesen werden.

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

...“

Betreffend die Dienstgeberbeiträge 08/2003 und 09/2003 wurde ein Rechtsmittelverfahren gegen die Festsetzungsbescheide des Finanzamtes geführt. Das Finanzamt begründete seine Festsetzung damit, dass sich (nur) aus dem Umstand, dass die Bundesbeamten zur (dauernden) Dienstleistung der GmbH zugewiesen seien und dass diese dem Bund den Aufwand für diese Bezüge zu ersetzen habe, nicht ableiten lasse, dass sie von der Verpflichtung zur Entrichtung von Dienstgeberbeiträgen befreit sei.

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

Die Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) vom 15.7.2007, GZ. RV/1076-W05 gleichsam wie die Entscheidung vom 1. August 2011, GZ. RV/3449-W/10 bestätigten die Rechtsauffassung des Finanzamtes, dass die damals beschwerdeführende Partei Dienstgeberin (§ 41 FLAG 1967) hinsichtlich der ihr zur Dienstleistung zugewiesenen Bundesbeamten sei, und wies die Berufungen ab.

Dagegen wurde Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht.

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

In diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass es sich bei der Zuweisung von Bundesbeamten an eine ausgegliederte Kapitalgesellschaft um eine gesetzlich

angeordnete Arbeitskräfteüberlassung handle und dass damit keine Änderung in der Dienstgeberstellung des Bundes als Personalüberlasser eintrete.

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

2. Verfahren vor der belangten Behörde:

Die Bf stellte durch ihre steuerliche Vertretung **Anträge am 16. November 2015**. Unter anderem beantragte sie, den Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum Jänner 1996 bis April 2008 für die der Gesellschaft und weiteren Konzerngesellschaften vom Bund zugewiesenen Beamten mit Null € festzusetzen.

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

Dabei sei die Entrichtung des Dienstgeberbeitrages zunächst verteilt über mehrere Gesellschaften des Bf-Konzerns und ab August 2003 gesammelt über das Abgabenkonto der Bf erfolgt. Die Aufteilung der abgeführten Beträge könne aus der 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. Jänner 2004 verwiesen.

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

In Punkt 7 dieser Vereinbarung werde ausdrücklich festgehalten, dass die Verjährung bzw. jeglicher Fristenlauf betreffend die weiterhin entrichteten, „strittigen“ Lohnnebenkosten bis zur endgültigen Klärung durch die Behörden bzw. Gerichte ausgeschlossen (bzw. ausgesetzt) werden sollte.

Hintergrund dieses Rückforderungs-Vorbehaltes sei ein gegen die Festsetzungsbescheide betreffend Dienstgeberbeitrag 08/2003 und 09/2003 geführtes Rechtsmittelverfahren (VwGH Zl. 2011/13/0110) gewesen – siehe oben Punkt I.1., dessen Rechtsausgang abgewartet werden

sollte. Gegenstand dieses Verfahrens sei die Frage gewesen, ob die (ausgegliederten) Gesellschaften oder vielmehr der Bund als Dienstgeber im Sinne des Familienlastenausgleichsgesetzes der den Gesellschaften zugewiesenen Bundesbediensteten anzusehen sei.

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

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

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

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

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

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

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

Da nach Rechtsauffassung des UFS (Berufungsentscheidung vom 15. Mai 2007, RV/1076-W/05) sämtliche Dienstgeberbeiträge in der Vergangenheit für die GmbH abgeführt worden seien, sei zur Stellung des Festsetzungsantrages primär die GmbH (**FN 456**) berechtigt.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Mit **Bescheid vom 9. Februar 2017** wies die belangte Behörde unter anderem den Antrag auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages gem. § 201 BAO für den Zeitraum Jänner 1996 bis April 2008 hinsichtlich der zur Dienstleistung zugewiesenen Bundesbediensteten mit „Null“ als verspätet zurück.

Im selben Bescheid wurde auch der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand gem. § 308 iVm § 201 BAO (inkl. Antrag auf Wiedereinsetzung in die Wiedereinsetzungsfrist für den Zeitraum 10/2003 bis 12/2004) betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages als unbegründet abgewiesen. Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde dagegen mit Erkenntnis vom 3.11.2021 entschieden, RV/7101442/2019.

Nach Wiedergabe des im Antrag vorgebrachten Sachverhaltes wurde die Zurückweisung des Antrages auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages gem. § 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.

Zu den Fristen des § 110 Abs. 1 BAO wurde ausgeführt, dass gesetzlich festgelegte Fristen, wenn nicht ausdrücklich anderes bestimmt sei, nicht geändert werden könnten. Bei den in § 201 BAO angeführten Fristen handle es sich um solche, die nicht geändert werden könnten.

Daher seien die Anträge der Bf auf Festsetzung des DB für die Zeiträume 1996 bis April 2008 verspätet eingebracht worden.

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 gem. § 201 Abs. 2 Z 3 BAO bezogen auf den konkreten Fall nicht relevant sei.

Darüber hinaus sei die Frist für die Wiederaufnahme des Verfahrens bzw. für einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens seit Jahren verstrichen.

Hingewiesen wurde seitens der belangten Behörde auch darauf, dass es durch die Rückzahlung des entrichteten DB zu einer Bereicherung der Bf kommen würde, weil sie die Familienbeihilfe für die zur Dienstleistung zugewiesenen Bundesbediensteten im Antragszeitraum Jänner 1996 bis April 2008 nicht getragen hätte, 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 Teilfestsetzung 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 gem. § 201 BAO deshalb treffe, weil sie auf ein mit einer für die Antragstellerin unzuständigen 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.

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

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

Insbesondere führte die Bf dazu aus, dass aufgrund der Korrespondenz zwischen der Bf 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.

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

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

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

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

Unternehmensintern habe im Hinblick auf die mit dem 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 Abgabenbehörde habe nicht dargelegt, weshalb es in einer derartigen Situation zur Erfüllung des konkreten Sorgfaltsmaßstabes überhaupt notwendig gewesen wäre, Steuer- oder Rechtsberater bzw. die Rechts- und Steuerabteilung zu befragen, wenn ohnehin eine Abklärung mit der Behörde auf höchster Ebene erfolgt sei. Im Unterschied zur belangten Behörde zweifle die Bf nicht an der Kompetenz und den juristischen Fähigkeiten des Bundesministers für Finanzen als organisatorische Oberbehörde.

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

Der Umstand, dass mit dem gegenständlichen Fall kein Parteienvertreter beauftragt gewesen sei, sei auch von der Behörde angeführt worden. Der Maßstab der objektiv gebotenen pflichtgemäßen Sorgfalt sei allein anhand der individuellen Gegebenheiten des konkreten Einzelfalls zu beurteilen. Folglich dürfe gegenständlich nicht der strengere Maßstab für rechtskundige Parteienvertreter angelegt werden.

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

Die Bf beantragte mündliche Verhandlung sowie Entscheidung durch den Senat des Bundesfinanzgerichtes.

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

Nach Wiedergabe des Sachverhalts und der Beschwerdeausführungen wurde die Beschwerdevorentscheidung 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.

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

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

Zwingende öffentlich-rechtliche Vorschriften der BAO könnten keinesfalls durch "zivilgerichtliche" Vereinbarungen umgestaltet oder umgedeutet werden, und sei eine derartige Absicht aus der Textierung dieser Vereinbarung auch nicht ersichtlich. Es gehe in diesem Vertrag nicht um abgabenrechtliche Ansprüche, sondern um allfällige zivilrechtliche Ersatzforderungen der Bf gegenüber der Republik Österreich, die sie im Falle eines Obsiegens im Musterverfahren der GmbH betreffend Dienstgeberbeitrag 8/2003 bis 9/2003 geltend machen könne.

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

Es sei unglaublich, dass die Antragstellerin den Verzicht auf Verjährungseinreden jemals auf deren Geltendmachung in rein abgabenrechtlichen Angelegenheiten verstanden habe. Sollte dies jedoch der Fall gewesen sein, spreche die lange Dauer dieses Irrtums an sich schon gegen einen minderen Grad des Versehens.

Gerade hinsichtlich der allfälligen Einbringung von Festsetzungsanträgen gemäß § 201 BAO hätte sich die Antragstellerin im Zeitraum Februar 1997 bis Mai 2009 regelmäßig die Frage stellen müssen, ob nicht die Verfristung des jeweils gerade ein Jahr zurückliegenden Festsetzungszeitraums anstehe.

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

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

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

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

Darin verwies sie auf ihre Ausführungen in der Beschwerde und ergänzte bezüglich des von der Abgabenbehörde in der Beschwerdeentscheidung 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 in diesem Verfahren sodann ohnehin behebbar.

3. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:

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

Im **Vorlagebericht**, der auch die anderen zur Konzernmutter gehörigen Gesellschaften als Beschwerdeführer umfasst, brachte die belangte Behörde nach Zusammenfassung des Sachverhaltes inhaltlich im Wesentlichen Folgendes vor:

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

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

Die verfahrensmäßige Durchsetzung der Ansprüche könne grundsätzlich mit § 201 BAO als taugliches Instrument erfolgen, der jedoch wegen des Ablaufs der entsprechenden Frist als nicht mehr anwendbar erscheine. Dagegen könne mit dem Rechtsbehelf der Wiedereinsetzung gemäß § 308 BAO vorgegangen werden.

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

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

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

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

Der Senat des Bundesfinanzgerichtes entschied am 20.10.2021 über den gegenständlichen Fall.

4. Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof Ra 2019/13/0078 nach Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes bezüglich der Bf Personalmanagement GmbH, BFG vom 28.05.2019, RV/7101438/2019 sowie BFG vom 28.05.2019, RV/7101453/2019:

Im Zuge der Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes wurde festgestellt, dass das BFG über die parallelen Beschwerden einer der der gegenständlichen Bf zugeordneten Gesellschaften, der Bf Personalmanagement GmbH, abweisend hinsichtlich der Beschwerde gegen die Zurückweisung des Antrages auf Festsetzung gem. § 201 BAO sowie hinsichtlich der Abweisung des diesbezüglichen Antrages auf Wiedereinsetzung entschieden hatte (BFG vom 28.05.2019, RV/7101438/2019 sowie RV/7101453).

Dagegen erhob die dortige Beschwerdeführerin in beiden Fällen Revision.

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

Begründet wurde dies im Wesentlichen damit:

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

Im Fall der positiven Erledigung der Revision zum Wiedereinsetzungsverfahren seien die Festsetzungsanträge als fristgerecht gestellt zu behandeln. Mit diesem Vorbringen würde die Zulässigkeit der Revisionen nicht aufgezeigt.

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

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

Im vorliegenden Fall hätte die gegenständliche Bf, die Konzernmutter, mit der Republik Österreich (vertreten durch den Bundesminister für Finanzen) ein "Stillhalteabkommen" geschlossen, das sich - nach seiner Präambel - auf von der Republik Österreich bestrittene Forderungen der Konzernmutter auf Ersatz der von der Konzernmutter für die ihr zugewiesenen Bundesbeamten nach Meinung der Konzernmutter zu viel geleisteten Lohnnebenkosten bezogen habe. Nach § 110 Abs. 1 BAO könnten gesetzlich festgesetzte Fristen, wenn nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist, nicht geändert werden. Demnach sei es - auch einem Bundesminister für Finanzen - nicht möglich, einen wirksamen Verzicht betreffend Fristen des § 201 BAO zu erklären. Die Vereinbarung beziehe sich

ihrem Wortlaut nach auch nicht auf diese Antragsfrist, sondern auf die "Verjährung".

Dass die Revisionswerberin zu der durch diese Vereinbarung gestalteten Rechtslage an kompetenter Stelle Erkundigungen eingeholt hätte (vgl. hiezu neuerlich VwGH 24.6.2010, 2010/15/0001), werde von ihr nicht behauptet. Eine Rechtsauskunft eines behördlichen Organs sei aus dem Vorbringen der Revisionswerberin zur Wiedereinsetzung nicht ableitbar.

Daraus schloss der Verwaltungsgerichtshof, dass vor diesem Hintergrund ein Rechtsirrtum der Revisionswerberin nicht erkennbar sei, demnach treffe es auf keine Bedenken des Verwaltungsgerichtshofes, wenn das Bundesfinanzgericht den Antrag der

Revisionswerberin auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gegen die Versäumung der Frist für die Einbringung von Anträgen nach § 201 BAO als unbegründet abgewiesen hat.

Ob und gegebenenfalls in Bezug auf welche Zeiträume im Hinblick auf die geschilderten Umstände der Abgabenabführung und der Bekanntgabe der Selbstbemessungsabgaben durch die Unterlassung der Antragstellung nach § 201 BAO ein Nachteil für die Revisionswerberin (oder andere Gesellschaften des Konzerns) entstanden wäre (was auch Voraussetzung für die Bewilligung der Wiedereinsetzung wäre; vgl. etwa *Ritz*, BAO⁶, § 308 Tz 2), könne hier offen bleiben. Gegen die Bestätigung der Zurückweisung des Festsetzungsantrages wende sich die diesbezügliche Revision nur mehr mit dem Argument, dass dem Wiedereinsetzungs-Antrag stattzugeben gewesen wäre.

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

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Verfahrensgegenständlich ist die Bescheidbeschwerde der Bf gegen die Zurückweisung des Antrages gem. § 201 BAO durch die belangte Behörde.

Am 1. Mai 1996 erfolgte durch das Gesetz 1 (Gesetz, Gesetz; Art. ***1*** des Strukturanpassungsgesetzes, BGBl. Nr. ...) die Ausgliederung und Umwandlung der staatlichen Verwaltung in die darauffolgende ***3*** Bf (FN 123), die die nunmehrige Bf – die Bf des gegenständlichen Verfahrens.

Zu diesem Zeitpunkt sind bei der staatlichen Verwaltung neben Vertragsbediensteten vorwiegend Beamte des Bundes beschäftigt gewesen. Ein großer Teil dieser Beamten ist gem. § ***2*** Abs. 1 Gesetz auf die Dauer ihres Dienststandes der ***3*** Bf zur Dienstleistung zugewiesen worden (§ ***2*** Abs. 1a Gesetz). Gem. § ***2*** Abs. 2 Gesetz wurde beim Vorstand der Bf ein „Personalamt“ eingerichtet, dem die Funktion einer obersten Dienstbehörde für die der Bf zugewiesenen Beamten zukommt. Für die bei der Bf aktiven Beamten hat das Unternehmen, dem der Beamte zugewiesen ist, dem Bund den Aufwand der Aktivbezüge (inkl. Familienbeihilfen) zu ersetzen.

Die Bf wurde demzufolge per Gesetz am 1. Mai 1996 zur Besorgung der bisher von einer Verwaltungseinheit des Bundes wahrgenommenen Aufgaben als Aktiengesellschaft errichtet und am 30. August 1996 erstmalig ins Firmenbuch eingetragen. Die Bf übertrug ihre Agenden in den Folgejahren auf weitere Gesellschaften, ua die GmbH, deren Alleingesellschafterin sie war.

Am 20.10.20... schloss die Bf als Konzernmutter und übertragende Gesellschaft mit der GmbH als übernehmende Gesellschaft einen Spaltungs- und Übernahmevertrag (siehe Näheres im Verfahrensgang Punkt 1) mit dem Ziel, das gesamte Personal der Bf, ausgenommen die Vorstandsmitglieder, im Wege einer Abspaltung zur Aufnahme in die GmbH abzuspalten. Im Zuge dessen wurde somit im Wege der Gesamtrechtsnachfolge das gesamte Konzernmutter-Personal mit Ausnahme der Vorstandsmitglieder samt allen öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Dienstverhältnissen, Lehrverhältnissen sowie der gesamte Personalbereich mit allen seinen tatsächlichen und rechtlichen Bestandteilen auf die GmbH übertragen.

Von der Bf als Konzernmutter wurde im Zeitraum Jänner 1996 bis April 2008 für die dem Konzern zugewiesenen Bundesbediensteten Dienstgeberbeitrag abgeführt. Dabei wurde im Einvernehmen mit dem zuständigen Finanzamt die Vorgangsweise gewählt, dass die GmbH und weitere Konzerngesellschaften der Bf als ihrer Konzernmutter die Lohnsummen der bei ihnen beschäftigten Bundesbediensteten bekannt gaben, die Bf diese Bemessungsgrundlagen in ihre Erklärungen gegenüber dem Finanzamt aufnahm und die darauf entfallenden Lohnabgaben - inklusive des Dienstgeberbeitrages entrichtete.

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

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

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

Dieses Stillhalteabkommen wurde in der Folge bis 31.12.2015 verlängert.

Die Bf gab mit Schreiben vom 14. Jänner 2004 an das Finanzamt die Erklärung (siehe wörtlich im Verfahrensgang Punkt 1) ab, dass vorläufig und unpräjudiziell ihres Rechtsstandpunktes, dass der Bund als Dienstgeber der Beamten „Selbstträger“ im Sinne des Familienlastenausgleichsgesetzes sei, die Zahlung der Dienstgeberbeiträge zum Familienlastenausgleichsfonds ab Oktober 2003 wiederaufgenommen werde und auch die Abgaben für Oktober 2003 und November 2003 jedenfalls bis 15. Jänner 2004 überwiesen würden, wobei ausdrücklich festgehalten wurde, dass die - vorläufige - Abgabenabfuhr lediglich aufgrund der gegenständlichen Verfügung und unter Vorbehalt der Rückforderung der bezahlten Beträge erfolge.

Das betreffend die Dienstgeberbeiträge 08/2003 und 09/2003 geführte Rechtsmittelverfahren gegen den diesbezüglichen Festsetzungsbescheid des Finanzamtes wurde in der Folge im Rechtsmittelweg vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 29. April 2015, Zl. 2011/13/0110, so entschieden, dass der Bf Recht gegeben wurde und die Festsetzung von Dienstgeberbeitrag für dem Konzern zugewiesene Bundesbedienstete als rechtswidrig erkannt wurde, und der Bescheid ersatzlos aufgehoben wurde, weil es sich bei der Zuweisung von Bundesbeamten an eine ausgegliederte Kapitalgesellschaft um eine gesetzlich angeordnete Arbeitskräfteüberlassung handle und damit keine Änderung in der Dienstgeberstellung des Bundes als Personalüberlasser eintrete.

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

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

In der Folge stellte die Bf nunmehr mit Schreiben vom 16.11.2015 die verfahrensgegenständlichen Anträge auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages gemäß § 201 BAO mit Null, die von der belangten Behörde wegen fehlender Rechtzeitigkeit zurückgewiesen.

Diese Anträge auf Festsetzung mit Null wurden gleichlautend für die Gesellschaften bei der Bf eingebracht ua für die Bf Personalmanagement GmbH, worüber das Bundesfinanzgericht am 28.05.2019, RV/7101438/2019 abweisend entschieden hatte.

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

Begründet wurde dies insb. damit, dass selbst ein Bundesminister für Finanzen keine gesetzlich festgelegten Fristen der BAO mit einem Stillhalteabkommen außer Kraft setzen könne (siehe ausführlich im Verfahrensgang Punkt 4.).

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

2. Beweiswürdigung

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

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

Daraus ist ersichtlich, dass die Bf in Folge eines Gesetz 1 BGBl. ... entstanden ist und erstmalig im Firmenbuch mit 30.8.1996 eingetragen wurde.

Desweiteren geht aus dem Firmenbuch hervor, dass die GmbH durch eine Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 7.9.20... gegründet wurde und Alleineigentümerin die gegenständliche Bf war.

Die Bf war auch damalige Alleingesellschafterin und wurde durch das genannte Bundesgesetz mit Wirksamkeit vom 1.5.1996 errichtet (siehe Firmenbuchauszug zu FN 123).

Ebenfalls geht aus dem Firmenbuch hervor, dass der Personalbereich der Bf im Jahr 20... abgespalten wurde und auf die GmbH überging.

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

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

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

„Aktenvermerk:

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

Telefonate mit Herrn Prok. A und Fr. B

Hr. Prok. A bzw. Fr. B werden mit der Tochter 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 Tochter die Lohnsteuer der bei ihr beschäftigten Beamten an die Bf bekanntgibt und die Bf sodann die Überweisung der Lohnsteuer der Beamten gemeinsam mit den anderen Lohnsteuerbeträgen der Bf Gruppe auf die St. Nr. 031/8049 durchführt. In dem für den Monat Oktober gebuchten Lohnsteuerbetrag ist somit auch jener der Beamten der Tochter inkludiert. Ich habe Fr. B 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. B zugesagt, dass die für die Monate Oktober und November fehlenden Beträge umgehend an das Finanzamt entrichtet werden.

Wien. 19. 12. 2003

...“

Die Feststellungen zum Festsetzungsbescheid vom 9.5.2005 ergeben sich ua aus den Entscheidungsgründen des BFG-Erkenntnisses vom 13.08.2015, RV/7102809/2015.

Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 29.4.2015, 2011/13/0110 wurde die Frage, ob für Bundesbeamte, die einer privatrechtlichen Gesellschaft zugewiesen wurden, Dienstgeberbeiträge zu entrichten sind, entschieden. Demzufolge tritt bei gesetzlich angeordneten Arbeitskräfteüberlassungen keine Änderung in der Dienstgeberstellung des Bundes als Personalüberlasser ein. Die Bf war daher de facto nicht Dienstgeberin der zugewiesenen Beamten.

Die Feststellungen zum Stillhalteabkommen und zu dessen Verlängerung ergeben sich aus den vorgelegten Akten betreffend die Bf bzw. dem den gegenständlichen Anträgen von der Bf zusätzlich beigefügten Anhängen, in denen dieses Abkommen und dessen Verlängerung enthalten ist.

Außer Streit steht auch, dass die Antragstellung durch die Beschwerdeführerin erst im Jahr 2015 erfolgte.

Dies vor dem Hintergrund, dass die Bf der Meinung war, dass eine frühere Antragstellung wegen des Stillhalteabkommens nicht nötig gewesen wäre, weil sie durch das vom Bundesminister für Finanzen unterfertigte Stillhalteabkommen darauf vertraute, dass keine Verfristung eintreten würde.

Der rechtliche Stellenwert des gegenständlichen Stillhalteabkommens ergibt sich aus der höchstgerichtlichen Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 02.10.2019, Ra 2019/13/0078, auf die in der rechtlichen Beurteilung in der Folge noch näher eingegangen wird.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Rechtsgrundlagen

§ 201 BAO idgF

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

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

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

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

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

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

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

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

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

§ 41 FLAG 1967 idgF

(1) Den Dienstgeberbeitrag haben alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

(2) Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

(3) Der Beitrag des Dienstgebers ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

(4) Zur Beitragsgrundlage gehören nicht:

a) Ruhe- und Versorgungsbezüge,

b) die im § 67 Abs. 3 und 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge,

c) die im § 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 13 bis 21 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge,

d) Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 gewährt werden.

e) Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer gewährt werden, die als begünstigte Personen gemäß den Vorschriften des Behinderteneinstellungsgesetzes beschäftigt werden,

f) Arbeitslöhne von Personen, die ab dem Kalendermonat gewährt werden, der dem Monat folgt, in dem sie das 60. Lebensjahr vollendet haben.

Übersteigt die Beitragsgrundlage in einem Kalendermonat nicht den Betrag von 1 460 Euro, so verringert sie sich um 1 095 Euro.

(5) Der Beitrag beträgt 4,5 vH der Beitragsgrundlage.

(6) Der Dienstgeberbeitrag wird nach Maßgabe des Bundesgesetzes, mit dem die Neugründung von Betrieben gefördert wird, BGBl. I Nr. 106/1999, nicht erhoben.

(7) Die Steuerbefreiung nach § 50 Abs. 2 des Bundesbahngesetzes, BGBl. Nr. 825/1992, ist in Bezug auf den Dienstgeberbeitrag nicht anzuwenden.

3.1.2. Rechtliche Würdigung

3.1.2.1 Antrag auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages mit Null

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen zu leisten.

§ 201 BAO 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 für den Dienstgeberbeitrag fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

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.

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

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

Auch die in § 201 Abs. 2 Z 3 BAO angeführte sinngemäße Anwendung der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO scheitert. Dabei sei angemerkt, dass die Bf keine Wiederaufnahmsgründe genannt hat. Aber selbst wenn, wäre die fünfjährige Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO (beginnend mit dem jeweiligen Kalendermonat, für den der Dienstgeberbeitrag abzuführen war) im Zeitpunkt der Antragstellung für alle gegenständlichen Zeiträume bereits verstrichen.

3.1.2.2 Akkordierte Vorgehensweise der Bf als Konzernmutter des Konzerns mit deren Gesellschaften

Zu dem Schreiben der Bf, in welchem sie als Konzernmutter klarstellte, „*vorläufig und unpräjudiziell ihres Rechtsstandpunktes und unter Vorbehalt der Rückforderung*“ die Zahlung des Dienstgeberbeitrages wiederaufzunehmen, dem das Vertrauen auf das mit dem Bundesminister für Finanzen vereinbarte Stillhalteabkommen zu Grunde liegt, muss festgestellt

werden, dass dieses Schreiben keinen Ersatz für den gemäß § 201 BAO vorgesehenen Antrag für sämtliche späteren Zeiträume darstellt.

Dieses Schreiben wurde von der Bf als Konzernmutter im eigenen Namen und für eigene Abgabenangelegenheiten verfasst. Dass damit – teleologisch interpretiert – wohl auch die Gesellschaften, die der Konzern umfasste, und deren Abgabenangelegenheiten gemeint gewesen sein sollten, ist naheliegend, zumal auch durch den vorgelegten Aktenvermerk betreffend die Vorgehensweise der Abgabentrichtung „über“ die Bf (siehe Beweiswürdigung) auch eine gemeinsame Abgabentrichtung der Bf für ihre Gesellschaften usus war, was die ab August 2003 gesammelte Entrichtung der Dienstgeberbeiträge über das Abgabenkonto der Bf zeigt.

Daraus ist eine akkordierte und einheitliche Vorgehensweise über die Konzernmutter auch für die Gesellschaften ableitbar. Es würde geradezu den Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechen, wenn das Stillhalteabkommen nicht für den gesamten Konzern gemeint gewesen wäre, auch wenn es aus der reinen Formulierung nicht zweifelsfrei hervorgeht.

3.1.2.3 Verlängerbarkeit von gesetzlich festgesetzten Fristen durch ein Stillhalteabkommen mit dem Bundesminister für Finanzen

Gesetzlich festgesetzte Fristen können gem. § 110 Abs. 1 BAO, sofern nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist, nicht geändert werden.

Im Fall des § 201 BAO ist keine derartige Bestimmung enthalten.

Demzufolge konnten die genannten Fristen nicht verlängert werden.

Das Bundesfinanzgericht kann daher nicht nachvollziehen, warum das verfahrensgegenständliche „Stillhalteabkommen“ vor diesem rechtlichen Hintergrund im Jahr 2003 abgeschlossen und verlängert wurde.

Festzuhalten bleibt, dass durch das verfahrensgegenständliche "Stillhalteabkommen" keine Verlängerung der in § 201 BAO normierten Fristen bewirkt werden konnte.

In diesem Sinn hat das Bundesfinanzgericht auch in parallel geführten Verfahren zweier Gesellschaften der Bf entschieden: BFG vom 28. Mai 2019 RV/7101438/2019 und BFG vom 19. Dezember 2019 RV/7101447/2019.

Gegen das erstgenannte Erkenntnis wurde eine außerordentliche Revision beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht und zurückgewiesen: VwGH vom 02.10.2019, Ra 2019/13/0078 (siehe Verfahrensgang Punkt 4.).

Die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes wurde daher bestätigt.

Der Verwaltungsgerichtshof begründete seine Entscheidung insb. damit, dass die Zulässigkeit der Revision durch das Vorbringen nicht aufgezeigt werden konnte.

Bezüglich des Stillhalteabkommens zwischen der Bf als Konzernmutter und der Republik Österreich (vertreten durch den Bundesminister für Finanzen) äußert sich der Verwaltungsgerichtshof dahingehend, dass gem. § 110 Abs. 1 BAO gesetzlich festgesetzte Fristen, wenn nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist, nicht geändert werden könnten und dies demnach auch einem Bundesminister für Finanzen nicht möglich sei, einen wirksamen Verzicht betreffend Fristen des § 201 BAO zu erklären. Die Vereinbarung beziehe sich ihrem Wortlaut nach auch nicht auf diese Antragsfrist, sondern auf die "Verjährung".

Aus den genannten Gründen, insb. der eindeutigen Qualifikation des Stillhalteabkommens als irrelevant durch den Zurückweisungsbeschluss des VwGH, war über die Beschwerde abweisend zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs 4 B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

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

Demzufolge ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 3. November 2021