

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Stb, vom 19. November 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23, betreffend Abweisung eines Antrags gem. § 201 BAO bezüglich Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für die Jahre 2006 und 2007, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

II. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob für die Abgabenfestsetzung gem. § 201 BAO für die Jahre 2006 und 2007 die Bemessungsverjährung bereits eingetreten ist.

Die Beschwerdeführerin (Bf.) stellte am 30. September 2013 einen Antrag, den DB gem. § 39 FLAG 1967 gem. § 201 Abs. 1 BAO für den Zeitraum Jänner 2004 bis Dezember 2012 mit Bescheid festzusetzen, da sich die Selbstberechnung des DB als nicht richtig erwiesen habe.

Im Hinblick auf eine vom Bundesministerium für Wirtschaft, Familie und Jugend erteilten Rechtsauskunft vom 24. September 2013 habe die Bf. für Ortskräfte (sur place Personal), die vor Ort mit lokalem Dienstvertrag aufgenommen worden seien und den österreichischen (arbeitsrechtlichen) Rechtsvorschriften unterliegen und auch in der österreichischen Sozialversicherung versichert seien, keinen DB nach dem FLAG 1967 zu entrichten.

Die selbst berechneten und entrichteten DB stellen sich im Zeitraum Jänner 2006 bis Dezember 2012 wie folgt dar (alle Beträge in €):

Zeitraum:	entrichteter DB:

1-12/2006	34.426,99
1-12/2007	30.127,84
1-12/2008	28.760,10
1-12/2009	35.022,32
1-12/2010	37.941,45
1-12/2011	33.787,66
1-12/2012	24.930,60
Summe:	224.996,96

Die Bf. habe ihre bisherige Rechtsansicht, wonach bei Beschäftigung von Ortskräften DB-Pflicht in Österreich bestehe aus den Ausführungen des Abschnitt 41.01 Z 4 der Durchführungsrichtlinien zum FLAG begründet, wonach der DB im Verhältnis zu EU/EWR/Staaten als Beitrag zur Finanzierung der sozialen Sicherheit anzusehen sei.

In Verbindung mit Teil 3 Internationales Sonderrecht, Abschnitt 2, der Durchführungsrichtlinien zum FLAG, wonach die Ausnahme von der sozialen Sicherheit des Empfangsstaates nicht für Mitglieder des Verwaltungs- und technischen Personals, des dienstlichen Hauspersonals und den privaten Hausangestellten von Missionsmitgliedern gelte, wenn diese Angehörige des Empfangsstaates seien oder in diesem ständig ansässig seien, sei die Bf. zur Rechtsansicht gelangt, dass die Ortskräfte der sozialen Sicherheit des Empfangsstaates Österreich unterliegen würden und deshalb DB-Pflicht bestehe.

Wie sich aber aus der o.a. Rechtsauskunft des Bundesministeriums für Wirtschaft, Familie und Jugend ergebe, stelle der DB nach dem FLAG 1967 eine Steuer dar, von deren Entrichtung die Bf. nach dem Wiener Übereinkommen über diplomatische Beziehungen (BGBl. Nr. 66/1966) und nach dem Wiener Übereinkommen über konsularische Beziehungen (BGBl. Nr. 318/1969) befreit sei.

Die Selbstberechnung des DB erweise sich daher als nicht richtig, sodass nach den Vorschriften des § 201 Abs. 3 BAO die bescheidmäßige Festsetzung im gegenständlichen Fall auf Null Euro zu erfolgen habe.

Sollte jedoch das Finanzamt die Rechtsauffassung vertreten, dass keine Gründe für eine Wiederaufnahme auf Antrag der Bf. vorläge – auf die sich die Bf. gem. §§ 303 bis 304

BAO stütze - dann möge eine Wiederaufnahme von Amts wegen gem. § 303 Abs. 4 BAO erfolgen.

Denn dem Finanzamt sei bislang nicht bekannt gewesen, dass der von der Bf. entrichtete DB von Arbeitslöhnen berechnet worden sei, die an die in Österreich beschäftigten Ortskräfte bezahlt worden seien und diese Ortskräfte vor Ort mit lokalem Dienstvertrag aufgenommen worden seien, den österreichischen (arbeitsrechtlichen) Rechtsvorschriften unterliegen würden und in der österreichischen Sozialversicherung versichert seien und daher nach der Rechtsansicht des Bundesministeriums für Wirtschaft, Familie und Jugend keine Verpflichtung zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages gegeben sei.

Die Tatsache, dass die Bf. Ortskräfte unter den o.a. Umständen beschäftigt habe, sei bei der Bekanntgabe der selbstberechneten DB nicht offengelegt worden und sei somit nicht amtsbekannt gewesen.

Das Finanzamt wies mit Bescheid vom 25. Oktober 2013 den Antrag der Bf. vom 30. September 2013 gem. § 201 BAO bezüglich Festsetzung des DB für die Jahre 2006 und 2007 ab, da dem Antrag auf Festsetzung des DB zum FLAG für die Jahre 2006 und 2007 wegen eingetreterener Festsetzungsverjährung nicht entsprochen werden könne.

Hinsichtlich des DB 2006 sei die Verjährung mit Ablauf des 31. Dezember 2011 und hinsichtlich des DB 2007 sei die Verjährung mit Ablauf des 31. Dezember 2012 eingetreten.

Da innerhalb der o.a. Verjährungsfrist keine nach außen erkennbare Amtshandlung im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO gesetzt worden sei, sei es auch nicht zu einer Verlängerung der Verjährungsfrist gekommen.

Auch würde kein Umstand im Sinne des § 209a BAO vorliegen, der eine Abgabenfestsetzung auch nach Eintritt der Verjährungsfrist ermöglichen würde.

Gegen den Abweisungsbescheid betreffend die Jahre 2006 und 2007 vom 25. Oktober 2013 er hob die Bf. das Rechtsmittel der Beschwerde (Berufung) und begründete diese im Wesentlichen wie folgt:

Die Bf. beantrage den in den Jahren 2006 und 2007 zu Unrecht selbst berechneten und entrichteten DB gem. § 39 FLAG 1967 i.H.v. 34.426,99 € (2006) und 30.127,84 € (2007) gem. § 201 Abs. 1 BAO mit Bescheid jeweils mit Null Euro festzusetzen, da sich die Selbstberechnung des DB als nicht richtig erwiesen habe.

Die Bf. verweise darauf, dass die 5-jährige Bemessungsverjährungsfrist die bescheidmäßige Festsetzung nach § 201 Abs. 1 BAO im Fall des § 201 Abs. 3 Z 2 BAO nicht verhindere, sondern die rechtzeitige Stellung des Antrages von der Einhaltung

der 3-Monatsfrist des § 303 Abs. 2 BAO und der 7-Jahresfrist des § 304 lit. a BAO abhängt. Wenn somit diese beiden Fristen eingehalten würden, habe die bescheidmäßige Festsetzung auch nach Eintritt der Bemessungsverjährung zu erfolgen.

Im gegenständlichen Fall habe die Bf. den Antrag vom 30. September 2013 innerhalb der Frist des § 303 Abs. 2 BAO bzw. der Frist des § 304 lit. a BAO eingebracht.

Der Wiederaufnahmsgrund sei nachweislich am 24. September 2013 zur Kenntnis gelangt.

Die Frist des § 304 lit. a BAO ende nach Ansicht der Bf. somit

- a) für den DB 2006 am 31. Dezember 2013 und
- b) für den DB 2007 am 31. Dezember 2014.

Die Antragstellung vom 30. September 2013 innerhalb der Fristen des § 303 Abs. 2 BAO bzw. des § 304 lit. a BAO bewirke nach dem Wortlaut des § 209a Abs. 2 BAO, dass der Eintritt der Verjährung der Abgabenfestsetzung nicht entgegenstehe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Dezember 2013 wies das Finanzamt die Berufung vom 19. November 2013 als unbegründet ab und begründete dies wie folgt:

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt gem. § 207 BAO der Verjährung.

Die Verjährungsfrist beträgt mit Ausnahme der Verbrauchsteuern, der festen Stempelgebühren der Gebühren gem. § 17a des VfGG 1953 und § 24 des VwGG fünf Jahre.

Diese Frist verlängert sich für hinterzogene Abgaben auf zehn Jahre.

Sie beginnt gem. § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Ist der Abgabenanspruch, so wie im gegenständlichen Fall, im Jahr 2006 entstanden, begann die Verjährungsfrist am 31.12.2006 zu laufen.

Zumal innerhalb der Verjährungsfrist bis 31.12.2011 keine nach außen erkennbare Amtshandlung im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO gesetzt wurde, trat die Festsetzungsverjährung am 31.12.2011 ein.

Gleiches gilt für Abgabenansprüche, die im Kalenderjahr 2007 entstanden sind.

In diesem Fall trat die Festsetzungsverjährung am 31.12.2012 ein.

Hinsichtlich des Vorliegens eines Umstandes im Sinne des § 209a BAO wird die vom steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin in der Berufung vertretene Ansicht nicht geteilt.

Ein solcher Umstand wäre nur die Festsetzung einer Abgabe in einer Berufungsentscheidung, das Abhängen einer Abgabenfestsetzung mittelbar oder unmittelbar von einer Berufung, wenn die Berufung oder der Antrag vor dem Eintritt der Verjährung, ein Antrag auf Aufhebung gem. § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 oder ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinne des § 304 BAO eingebracht wurde.

Zur Vervollständigung wird noch angeführt, dass die Abgabe einer Abgabenerklärung als Antrag im Sinne des § 209a BAO gilt.

Hinsichtlich der Fristen des § 304 BAO wird festgehalten, dass nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen ist, sofern dieser nicht ein Antrag gem. § 303 Abs. 1 BAO zu Grunde liegt.

Dieser Antrag muss innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter Annahme einer Verjährungsfrist von sieben Jahren zulässig wäre oder vor Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides, eingebracht werden.

Zumal im gegenständlichen Fall vorstehend ausgeführte Voraussetzungen gegeben sind, konnte dem Berufungsbegehren nicht entsprochen werden.

Die Bf. stellte daraufhin am 27. Jänner 2014 einen Vorlageantrag gem. § 264 BAO und hält darin ergänzend fest:

Entgegen der Ansicht der Abgabenbehörde sei die Bestimmung des § 209a BAO nicht die einzige Vorschrift, die die Abgabenfestsetzung nach Eintritt der Verjährung ermögliche.

§ 303 BAO bestimme gleichfalls Ausnahmen vom Grundsatz, dass Abgabenfestsetzungen nur nach Ablauf der Verjährungsfrist erfolgen dürfen.

Die Vorschrift des § 201 Abs. 3 Z 2 BAO bestimme die sinngemäße Anwendung der §§ 303 und 304 BAO, sodass die sich aus diesen Vorschriften ergebenden Ausnahmen vom genannten Grundsatz auch für Anträge nach § 201 Abs. 3 BAO Gültigkeit haben.

In diesem Zusammenhang verweise die Bf. auf die Ausführungen bei Ritz, BAO Kommentar, 4. Auflage, RZ 40f zu § 201 BAO.

Die Abgabenfestsetzung nach Eintritt der Bemessungsverjährung werde nicht allein durch § 209a Abs. 2 BAO geregelt, sondern auch durch § 201 Abs. 3 Z 2 BAO (iVm § 304 BAO).

Im Falle des Antrages gem. § 201 BAO auf Festsetzung des DB für die Jahre 2006 und 2007 sei die Siebenjahresfrist des § 304 BAO und die dreimonatige Frist nach § 303 Abs. 2 BAO nachweislich eingehalten worden, sodass der Eintritt der Bemessungsverjährung der Abgabenfestsetzung nicht entgegenstehe.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Bf. hat bis August 2013 den Dienstgeberbeitrag für die inländischen Ortskräfte selbst bemessen und entrichtet.

Im Zuge einer Rechtsauskunft des Bundesministeriums für Wirtschaft, Familie und Jugend vom 24. September 2013, stellt jedoch der DB nach dem FLAG 1967 eine Steuer dar, von deren Entrichtung die Bf. nach dem Wiener Übereinkommen über diplomatische Beziehungen und nach dem Wiener Übereinkommen über konsularische Beziehungen befreit ist.

Aus diesem Grunde beantragte die Bf. u.a. auch die Rückerstattung der bereits entrichteten Beträge für die Jahre 2006 und 2007.

Das Finanzamt schloss sich dieser geänderten Rechtsmeinung an, erließ aber dennoch für die Jahre 2006 und 2007 einen Abweisungsbescheid betreffend Festsetzung des DB für die Jahre 2006 und 2007, da für diese beiden Streitjahre die Festsetzungsverjährung bereits eingetreten ist.

Der Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

§ 201 BAO lautet:

"(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. (Anm.: aufgehoben durch BGBI. I Nr. 20/2009)
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. (Anm.: aufgehoben durch BGBI. I Nr. 70/2013)
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."

Die Bestimmungen des § 201 BAO sind erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31. Dezember 2002 entstanden ist.

§ 303 BAO lautet:

- (1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn
 - a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
 - b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
 - c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116 BAO) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Bf. bezieht sich in ihren Beschwerdeausführungen auf die Anwendbarkeit des § 201 Abs. 3 Z 2 BAO, wonach bei einer fiktiven Wiederaufnahme von Amts wegen eine siebenjährige Verjährungsfrist zu berücksichtigen sei.

Dem ist entgegenzuhalten, dass die im § 303 genannten Voraussetzungen im gegenständlichen Fall nicht vorliegen. So sind insbesondere keine neuen Tatsachen hervorgekommen, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht wurden.

Eine Änderung der Rechtsmeinung (lt. Schreiben des BMWFJ vom 24. September 2013) stellt jedenfalls keinen Wiederaufnahmsgrund dar.

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass für die Festsetzung der Dienstgeberbeiträge für die Jahre 2006 und 2007 die Verjährungsfrist des § 207 BAO, die für den DB 5 Jahre beträgt, anzuwenden ist.

Diese beginnt gem. § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Streitjahr 2006:

Ist der Abgabenanspruch im Jahr 2006 entstanden, begann die Verjährungsfrist mit Ablauf des 31. Dezember 2006 zu laufen.

Da innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist keine nach außen erkennbaren Amtshandlungen im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO gesetzt wurden, trat die Festsetzungsverjährung mit Ablauf des 31. Dezember 2011 ein.

Streitjahr 2007:

Ist der Abgabenanspruch im Jahr 2007 entstanden, begann die Verjährungsfrist mit Ablauf des 31. Dezember 2007 zu laufen.

Da innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist keine nach außen erkennbaren Amtshandlungen im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO gesetzt wurden, trat die Festsetzungsverjährung mit Ablauf des 31. Dezember 2012 ein.

Aus diesem Grunde war eine DB-Abgabenfestsetzung für die Jahre 2006 und 2007 nicht mehr möglich und der diesbezügliche Abweisungsbescheid vom 25. Oktober 2013 erging somit zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit der Revision:

Gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG wird eine ordentliche Revision beim Verwaltungsgerichtshof nicht zugelassen, da die Revision von der Lösung einer Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG, der grundsätzliche Bedeutung

zukommt, nicht abhängt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Festsetzungsverjährung ab, noch fehlt es an einer diesbezüglichen Rechtsprechung (vgl. VwGH vom 22.3.2018, Ra 2017/15/0044). Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 4. September 2018