

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Beschwerdeführer_(Bf.), vertreten durch Rechtsanwalt RA-2, gegen die Bescheide des Finanzamt Salzburg-Land vom 05.07.2013, StNr betreffend Beschwerde vom 21.8.2013 gegen folgende Sachbescheide: Haftungsbescheide (Lohnsteuer) 2008-2011, Säumniszuschlag 2008-2011, Dienstgeberbeitrag 2008-2011, Säumniszuschlag für den DB 2008-2011 sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2008-2011 (Zustellungszeitpunkt: 9.7.2013) wie folgt entschieden:

Die Beschwerden werden nach §§ 260 Abs. 1 lit. b iVm 278 BAO als nicht fristgerecht eingebracht, zurückgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Die angefochtenen Sachbescheide ergingen aufgrund einer zuvor erfolgten Wiederaufnahme des Verfahrens; überdies wurden Säumniszuschläge für die Jahre 2008 – 2011 vorgeschrieben sowie auch Lohnsteuer 2008 – Haftungsbescheid sowie DB und DZ für das Kalenderjahr 2011 (zur Wiederaufnahme s dazu BFG 25.10.2018, RV/6100095/2014).

Mit Schreiben vom 8.8.2013 (Datum der Postaufgabe) hat der Stb einen Antrag auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist für folgende Bescheide (zugestellt am 9.7.2013) beantragt: Haftungsbescheid 2008 – 2011, Säumniszuschlag 2008 – 2011, Dienstgeberbeitrag 2008 – 2011. Säumniszuschlag für den DB 2008 – 2011 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2008 – 2011.

Der Antrag auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist wurde mit Bescheid der Abgabenbehörde vom 13.8.2013 abgewiesen. Die Behörde versagte die Verlängerung mit der Begründung, dass

die GPLA Prüfung am 24.1.2013 begonnen und am 28.2.2013 eine Niederschrift mit dem Abgabepflichtigen im Beisein des Stb aufgenommen wurde und der Standpunkt des Finanzamtes bekannt gewesen sei. Am 6.7.2013 sei eine umfassende Akteneinsicht gewährt worden und am 25.6.2013 habe die Schlussbesprechung stattgefunden. Für den Bf. sei sohin mehrere Monate Zeit gewesen, sich mit dem Sachverhalt und den rechtlichen Argumenten des Finanzamtes auseinanderzusetzen. Überdies sei auch ein genereller Verweis auf die Urlaubszeit ungeeignet, eine Verlängerung auszusprechen, auch die arbeitsrechtliche Verhandlung vom 8.8.2013 sei kein Grund, eine Verlängerung auszusprechen. Ein Zustellversuch dieses Bescheids fand am 16.8.2013 statt; eine Verständigung über die Hinterlegung wurde in der Abgabeeinrichtung, dh an der Kanzleiadresse, eingelegt (Beginn der Abholfrist, Montag, den 19.8.2013). Laut den vorgelegten Unterlagen wurde mit Schreiben vom 22.8.2013 Berufung gegen die Bescheide eingebracht (Postaufgabedatum 22.8.2013). Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 13.12.2013 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Mit 2.1.2014 wurde ein Vorlageantrag eingebracht und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung begehrt.

Der Text des Rechtsmittels war mit 22.8.2013 unterzeichnet und auch der Stb verweiste in der von ihm unterzeichneten Berufung gegen den Wiederaufnahmsbescheid vom 22.8.2018 in der Begründung auf die am 22.8.2013 eingebrachten Berufung gegen den Sachbescheid durch den ehemaligen Rechtsanwalt (RA 1). In einer Replik auf ein Schreiben des BFG hat RA 1 hingegen eingewendet, dass das Schreiben bereits am 21.8.2013 per Einschreiben an die Finanzbehörde übermittelt worden sei. Im weiteren Verfahren wurde nachgewiesen, dass das Rechtsmittel tatsächlich schon am 21.8.21013 per Fax eingelangt ist und offenbar zweimal per Einschreiben übermittelt wurde (21.8.2013 und 22.8.2013). Am 21.8.2013 nachweislich per Fax; am 21.8.2013 und am 21.8.2013 per Einschreiben. Das BFG geht sohin davon aus, dass das Rechtsmittel rechtswirksam am 21.8.2013 eingelangt ist.

Der Stb hat in seinem Schreiben zur Beantragung einer Fristverlängerung ua ausgeführt, dass er bis 16.8.2013 auf Urlaub sei. Im weiteren Ermittlungsverfahren hat das BFG ihn befragt, weil der RA 1 im Verfahren vorbrachte, dass er (der Stb) tatsächlich bis 21.8.2013 auf Urlaub gewesen sei. Der Stb bringt vor, dass die Behörde „absichtlich“ eine Ablehnung einer Fristverlängerung während seines Urlaubs zugestellt habe, obwohl das Finanzamt wusste, dass er bis 16.8.2013 auf Urlaub gewesen und damit abwesend sei. Er habe auf die Gewährung der Verlängerung vertraut. Der Stb sagte aus und konnte auch durch Unterlagen (Hotelrechnung) nachweisen, dass er bis einschließlich 14.8.2013 auf Urlaub, dh abwesend war. Für den 16.8.2013, dem Tag des Zustellversuchs, führte er aus, dass er den Tag mit dem Partner verbracht habe, weil dieser ebenfalls Urlaub hatte. Vermutlich sei die Angestellte in der Kanzlei aber nicht anwesend gewesen, das könne er (zum Zeitpunkt der Befragung) nicht sagen, er könne aber eine Leistungserfassung vorlegen, mit der belegt werden könne, falls doch die im Jahr 2013 einzige Angestellte anwesend gewesen wäre (eine solche Leistungserfassung wurde nicht vorgelegt). Der RA 1 wiederum, der nach Aktenstand damit

beauftragt war, das Rechtsmittel zu verfassen, brachte vor, dass er sich vom 11.7. bis 5.8.2013 auf Urlaub befunden habe und eine Rechtsmittelerhebung am 6.8.2013 und 7.8.2013 wegen anderer Termine nicht möglich gewesen wäre. Der Stb erklärte, dass er ab Montag den 19.8.2013 wieder in der Kanzlei gewesen sei, behoben habe er das behördliche Schriftstück aber erst am Mittwoch den 21.8.2013.

Zusammenfassend ist fest zu halten, dass im Verfahren das BFG nicht nur den Stb einvernommen hat, sondern auch Ermittlungen vornahm, die belegten, dass die Einbringung der Beschwerde mit 21.8.2013 erfolgte. Da aber das Finanzamt die angefochtenen Entscheidungen materiell-rechtlich in der BVE geprüft hatte (laut Betreff: Eingabe der Beschwerde mit 21.8.21013), hat das BFG beide Parteien über den Verfahrensgegenstand „Fristeinhaltung“ informiert und beiden Parteien angeboten, Stellungnahmen abzugeben, sie waren sohin nicht überrascht.

Erwägungen

Nach Art. 151 Abs. 51 Z 8 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) sind die mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei den unabhängigen Verwaltungsbehörden anhängigen Verfahren von Verwaltungsgerichten unter Anwendung der am 1. Jänner 2014 in Kraft tretenden Bestimmungen weiterzuführen.

Gemäß § 323 Abs. 37 Bundesabgabenordnung (BAO) treten die dort genannten Bestimmungen der Bundesabgabenordnung, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 14/2013, mit 1. Jänner 2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden.

Die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen (§ 323 Abs. 38 BAO).

Bundesabgabenordnung:

245. (1) Die Beschwerdefrist beträgt einen Monat. Enthält ein Bescheid die Ankündigung, dass noch eine Begründung zum Bescheid ergehen wird, so wird die Beschwerdefrist nicht vor Bekanntgabe der fehlenden Begründung oder der Mitteilung, dass die Ankündigung als gegenstandslos zu betrachten ist, in Lauf gesetzt. Dies gilt sinngemäß, wenn ein Bescheid auf einen Bericht (§ 150) verweist.

(2) Durch einen Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a) wird der Lauf der Beschwerdefrist gehemmt.

(3) Die Beschwerdefrist ist auf Antrag von der Abgabenbehörde aus berücksichtigungswürdigen Gründen, erforderlichenfalls auch wiederholt, zu verlängern. Durch einen Antrag auf Fristverlängerung wird der Lauf der Beschwerdefrist gehemmt.

(4) Die Hemmung des Fristenlaufes beginnt mit dem Tag der Einbringung des Antrages (Abs. 2 oder 3) und endet mit dem Tag, an dem die Mitteilung (Abs. 2) oder die Entscheidung (Abs. 3) über den Antrag dem Antragsteller zugestellt wird. In den Fällen des Abs. 3 kann jedoch die Hemmung nicht dazu führen, dass die Beschwerdefrist erst nach dem Zeitpunkt, bis zu dem letztmals ihre Verlängerung beantragt wurde, abläuft.

(5) Abs. 3 und 4 gelten sinngemäß für Anträge auf Verlängerung der Frist des § 85 Abs. 2 bei Mängeln von Beschwerden.

§ 108. (1) Bei der Berechnung der Fristen, die nach Tagen bestimmt sind, wird der für den Beginn der Frist maßgebende Tag nicht mitgerechnet.

(2) Nach Wochen, Monaten oder Jahren bestimmte Fristen enden mit dem Ablauf desjenigen Tages der letzten Woche oder des letzten Monats, der durch seine Benennung oder Zahl dem für den Beginn der Frist maßgebenden Tag entspricht. Fehlt dieser Tag in dem letzten Monat, so endet die Frist mit Ablauf des letzten Tages dieses Monats.

(3) Beginn und Lauf einer Frist werden durch Samstag, Sonntage oder Feiertage nicht behindert. Fällt das Ende einer Frist auf einen Samstag, Sonntag, gesetzlichen Feiertag, Karfreitag oder 24. Dezember, so ist der nächste Tag, der nicht einer der vorgenannten Tage ist, als letzter Tag der Frist anzusehen.

(4) Die Tage des Postenlaufes werden in die Frist nicht eingerechnet.

§ 109. Wird der Lauf einer Frist durch eine behördliche Erledigung ausgelöst, so ist für den Beginn der Frist der Tag maßgebend, an dem die Erledigung bekanntgegeben worden ist (§ 97 Abs. 1).

Zustellgesetz:

§ 13. (1) Das Dokument ist dem Empfänger an der Abgabestelle zuzustellen. Ist aber auf Grund einer Anordnung einer Verwaltungsbehörde oder eines Gerichtes an eine andere Person als den Empfänger zuzustellen, so tritt diese an die Stelle des Empfängers.

(2) Bei Zustellungen durch Organe eines Zustelldienstes oder der Gemeinde darf auch an eine gegenüber dem Zustelldienst oder der Gemeinde zur Empfangnahme solcher Dokumente bevollmächtigte Person zugestellt werden, soweit dies nicht durch einen Vermerk auf dem Dokument ausgeschlossen ist.

(3) Ist der Empfänger keine natürliche Person, so ist das Dokument einem zur Empfangnahme befugten Vertreter zuzustellen.

(4) Ist der Empfänger eine zur berufsmäßigen Parteienvertretung befugte Person, so ist das Dokument in deren Kanzlei zuzustellen und darf an jeden dort anwesenden Angestellten des Parteienvertreters zugestellt werden; durch Organe eines Zustelldienstes darf an bestimmte Angestellte nicht oder nur an bestimmte Angestellte zugestellt werden, wenn der Parteienvertreter dies schriftlich beim Zustelldienst verlangt hat. Die Behörde hat Angestellte des Parteienvertreters wegen ihres Interesses an der Sache oder auf Grund einer zuvor der Behörde schriftlich abgegebenen Erklärung des Parteienvertreters durch einen Vermerk auf dem Dokument und dem Zustellnachweis von der Zustellung auszuschließen; an sie darf nicht zugestellt werden.

§ 17. (1) Kann das Dokument an der Abgabestelle nicht zugestellt werden und hat der Zusteller Grund zur Annahme, daß sich der Empfänger oder ein Vertreter im Sinne des § 13 Abs. 3 regelmäßig an der Abgabestelle aufhält, so ist das Dokument im Falle der Zustellung durch den Zustelldienst bei seiner zuständigen Geschäftsstelle, in allen anderen Fällen aber beim zuständigen Gemeindeamt oder bei der Behörde, wenn sie sich in derselben Gemeinde befindet, zu hinterlegen.

(2) Von der Hinterlegung ist der Empfänger schriftlich zu verständigen. Die Verständigung ist in die für die Abgabestelle bestimmte Abgabeeinrichtung (Briefkasten, Hausbrieffach oder Briefeinwurf) einzulegen, an der Abgabestelle zurückzulassen oder, wenn dies nicht möglich ist, an der Eingangstüre (Wohnungs-, Haus-, Gartentüre) anzubringen. Sie hat den Ort der Hinterlegung zu bezeichnen, den Beginn und die Dauer der Abholfrist anzugeben sowie auf die Wirkung der Hinterlegung hinzuweisen.

(3) Das hinterlegte Dokument ist mindestens zwei Wochen zur Abholung bereitzuhalten. Der Lauf dieser Frist beginnt mit dem Tag, an dem das Dokument erstmals zur Abholung bereitgehalten wird. Hinterlegte Dokumente gelten mit dem ersten Tag dieser Frist als zugestellt. Sie gelten nicht als zugestellt, wenn sich ergibt, daß der Empfänger oder dessen Vertreter im Sinne des § 13 Abs. 3 wegen Abwesenheit von der Abgabestelle nicht rechtzeitig vom Zustellvorgang Kenntnis erlangen konnte, doch wird die Zustellung an dem der Rückkehr an die Abgabestelle folgenden Tag innerhalb der Abholfrist wirksam, an dem das hinterlegte Dokument behoben werden könnte.

(4) Die im Wege der Hinterlegung vorgenommene Zustellung ist auch dann gültig, wenn die im Abs. 2 genannte Verständigung beschädigt oder entfernt wurde.

Gemäß §§ 260 Abs. 1 lit. b iVm 278 BAO ist eine Beschwerde, die nicht fristgerecht eingebracht wurde, zurückzuweisen; in diesem Fall kann trotz bestehenden Antrags auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung verzichtet werden (§ 274 Abs. 3 BAO).

Zum Vorbringen des Stb, dass er auf die Verlängerung der Berufungsfrist vertraut habe und durch die versuchte Zustellung über die Verweigerung am 16.8.2013 überrascht worden sei, weil die Behörde über seine Urlaubspläne Bescheid gewusst habe, ist fest zu halten, dass sein Vertrauen nicht geschützt werden kann, weil es darauf ankommt, ob eine beantragte Verlängerung iSd § 245 Abs. 3 BAO gerechtfertigt war oder nicht und überdies die Behörde keine Maßnahme gesetzt hatte, die geeignet war, schützenswertes Vertrauen zu erzeugen (VwGH 20.1.1993, 92/13/0215). Der bloße Umstand, wie der Stb vermeint, dass – seiner persönlichen Erfahrung nach – über solche Anträge noch nie abweisend entschieden wurde, rechtfertigt einen solchen Schutz nicht. Die Versagung der Verlängerung war nach Ansicht des BFG rechtskonform, weil der Anspruch auf Verlängerung berücksichtigungswürdige Gründe verlangt, die nach Ansicht des BFG nicht schon deswegen zu bejahen sind, weil „Urlaubszeit“ vorliegt und deswegen noch kein gemeinsamer Termin mit dem Rechtsanwalt zustande kam. Wie die belangte Behörde zu Recht ausführte, war das Ergebnis der Außenprüfungen schon Monate vor der beantragten Fristverlängerung bekannt (Niederschrift am 28.2.2013, Schlussbesprechung am 25.6.2013) und wurde auch Akteneinsicht vorgenommen (25.6.2013). Der Bf. war sohin in seinem Rechtsschutzinteresse nicht behindert.

Zur Kanzleipflicht des Stb:

Der Stb ist als berufsmäßiger Parteienvertreter tätig, der im Rahmen seiner Tätigkeit die Berechtigung eingeräumt wurde, behördliche Schriftstücke in Empfang zu nehmen (Zustellvollmacht). Aus diesem Grund wurden die angefochtenen Bescheide zu seinen Händen zugestellt. Er war überdies berechtigt, den Antrag vom 8.8.2013 auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist zu stellen. Aufgrund der Zustellvollmacht wurde der Bescheid über die Abweisung vom 13.8.2013 ebenfalls zu seinen Händen zugestellt. Der als Vertreter agierende RA 1 hingegen hat die daran anschließenden Rechtsmittel verfasst (Rechtsmittelgegen die Sachbescheide), ob mit oder im Zusammenwirken mit dem Stb ist unerheblich für die Frage, wann die Hemmung der Rechtsmittelfrist eintrat und wann sie endete, weil er erst danach verfahrenserhebliche Handlungen als Rechtsfreund im Rechtsmittelverfahren setzte.

Entscheidungserheblich bleibt nach Ansicht des BFG in diesem Verfahren der Zustellvorgang über die Abweisung des Fristverlängerungersuchens an den Stb, weil die Frage zu klären ist, wann diese Abweisung als zugestellt gilt und welche Frist nach der Zustellung noch zu Verfügung stand, um ein Rechtsmittel gegen die Sachbescheide (durch den RA 1 oder den Stb) einzubringen, weil durch einen Antrag auf Fristverlängerung der Lauf der Rechtsmittelfrist

gehemmt war (§ 245 Abs. 3 BAO). Diese Hemmung beginnt mit dem Tag der Einbringung des Antrags und endet mit dem Tag der Entscheidung über den Antrag (§ 245 Abs. 4 BAO); hinsichtlich der Anfechtung der Wiederaufnahme war diese Frage unerheblich, weil – wegen Fehlens einer Rechtsmittelbelehrung die Frist für die Einbringung eines Rechtsmittels jedenfalls fristgerecht war (s BFG 25.10.2018, RV/6100095/2014).

Der StB wurde im Verfahren zu den oa Umständen durch das BFG einvernommen. Der Bf. wurde im Laufe des Verfahrens von diesem verfahrensrechtlichen Umstand ebenso wie das Finanzamt durch das BFG unterrichtet und hatten sohin Gelegenheit, dazu Stellung zu nehmen, was durch diverse Schreiben an den RA 1 und auch späteren Rechtsanwalt (RA 2) aktenkundig ist; beide Parteien sind sohin von diesem Verfahrensgegenstand nicht überrascht. Aktenkundig war laut den vom Finanzamt übermittelten Unterlagen zunächst nur, dass das Rechtsmittel durch den RA 1 per Einschreiben am 22.8.2013 zur Post gegeben wurde (Postaufgabedatum trägt das Datum 22.8.2013), eingelangt ist das Rechtsmittel am 27.8.2013. Durch weitere Ermittlungen konnte nachgewiesen werden, dass das Rechtsmittel bereits einen Tag zuvor rechtswirksam eingebracht wurde.

Fraglich ist nun, welchen Einfluss die Abwesenheit des Stb von seiner Kanzlei am 16.8.2013 (Zeitpunkt des Zustellversuchs) auf den Zustellvorgang über die Entscheidung über die Abweisung des Fristverlängerungsersuchens hatte. Nach hL und Rsp hindert die Abwesenheit eines Vertreters von seiner Kanzlei die Zustellung jedenfalls nicht [*Stumvoll in Fasching/Konecny II/2* § 13 ZustellG Rn 37/1 mwN (Stand 1.7.2016, rdb.at)]; s zB OGH 21.6.1988, 15Os6/88; 14Os74/92; 14Os75/92.

§ 13 Abs. 4 S 1 ZustellG dient der ständigen Aufrechterhaltung einer geordneten und stets unbehinderten Zustellmöglichkeit; die Pflicht eine ungehinderte Zustellung (Kanzleipflicht) zu garantieren, greift sohin nicht nur für Rechtsanwälte, sondern auch für Steuerberater („Residenz- oder Kanzleipflicht“; zu den Begriffen s. *Walter/Mayer, Zustellrecht* (1983) § 4 Anm 11 und § 13 Anm 19 ff.). Den berufsmäßigen Parteienvertreter trifft zwar nicht die Pflicht, sich für Zustellungen durch seine Anwesenheit an der Abgabestelle „Kanzlei“ gleichsam „bereit zu halten“, er hat aber dafür Sorge zu tragen, dass behördliche und gerichtliche Zustellungen in der Kanzlei ungehindert vorgenommen werden können, was sich aus § 13 Abs. 1 S 1 iVm Abs. 4 ZustellG ableiten lässt (vgl. *Oberhammer, Zustellvereitelung* durch Ortsabwesenheit von Unternehmern, RdW 1997, 384 mwN). Damit hat er Sorge dafür zu tragen, dass bei seiner Abwesenheit Angestellte behördliche oder gerichtliche Schriftstücke in Empfang nehmen und deren erfolgte Zustellungen bestätigen (so schon VwGH 29.6.1984, 84/17/066). Ob sich der Vertreter selbst an der Abgabestelle „Kanzlei“ aufhält oder nicht, ist sohin unbedeutend für den Zustellvorgang [*Ritz, Zustellung an berufsmäßige Parteienvertreter* (§ 13 Abs 4 ZustellG) FN 14 und 15 mwN], Angestellte sind zum Empfang geeignet; s schon *Achatz, Das neue Zustellrecht*, ÖNZ 1983, 113 (117); der Tag an den ein Angestellter den Empfang bestätigt, ist der Tag der Zustellung (VwGH 24.1.1996,

93/13/0207). Eine Hinterlegung wegen einer bloßen Abwesenheit eines Kanzleihinhabers wäre folglich unzulässig, weil eine Übernahme durch einen Angestellten die Rechtswirkungen einer Zustellung auslöst (VwGH 21.10.1986, 86/07/0135; 31.5.1988, 88/11/0048; 19.4.1989, 89/02/0018).

Im konkreten Fall war aber niemand zur Entgegennahme des Schriftstückes anwesend, obwohl der Stb über eine Angestellte verfügte, die aber ebenfalls abwesend war; die Kanzlei war am 16.8.2013 unbesetzt. Aus diesem Grund war die erfolgte Hinterlegung rechtmäßig, weil der Zusteller weder dem Stb noch einem Angestellten das Schriftstück aushändigen konnte. § 17 Abs 3 Satz 3 ZustellG fingiert die erfolgte wirksame Zustellung mit dem ersten Tag der Abholfrist, das war der 19.8.2013. § 17 Abs. 3 Satz 4 ZustellG hingegen schiebt diesen Zeitpunkt hinaus, wenn der Empfänger oder sein Vertreter wegen Abwesenheit vom Zustellvorgang nicht rechtzeitig Kenntnis erlangen konnte. Nach der hL und Rsp gelten Schriftstücke nach § 17 Abs. 3 Satz 4 ZustellG mit dem ersten Tag der Abholfrist nicht als zugestellt, wenn sich ergibt, dass der Empfänger oder dessen Vertreter wegen Abwesenheit nicht rechtzeitig vom Zustellvorgang Kenntnis erlangen konnte (*Bumberger/Schmid*, ZustG (2018) § 17 K 15 c mwN). Eine bloß eintägige Abwesenheit von der Kanzlei bedeutet nämlich nicht, dass sich der Parteienvertreter „nicht regelmäßig an der Abgabestelle“ aufhielt (VwGH 19.9.1995, 95/14/0067; 26.11.1991, 91/14/0220; 29.1.2004, 2003/11/0070).

Zwar ist – so wird in der Literatur vertreten – § 17 (Abs. 3) ZustellG für die Abwesenheit von Parteienvertretern (im Sinne des § 13 Abs. 4 ZustG) wegen der Kanzleipflicht nicht anwendbar; *Stumvoll* in *Fasching/Konecny* II/2 § 17 Rz 23 ZustG (Stand 1.7.2016, rdb.at, allerdings greift § 17 Abs. 3 Satz 4 ZustG nach Ansicht des BFG dann, wenn kein Angestellter zu Verfügung steht, ein Schriftstück zu übernehmen (VwGH 31.5.1988, 88/11/0048), die Kanzleipflicht darf nicht überschießend ausgestaltet sein. Der abstrakten Vorgang eines Zustellvorgangs selbst beginnt nach der Rsp des VwGH mit dem Zustellungsversuch und endet mit der Hinterlegung, dem Beginn der Abholfrist (VwGH 30.1.2007, 2005/21/0344). Aus diesem Grund greift § 17 Abs. 3 Satz 4 BAO nicht, weil der Stb nach seinen eigenen Aussagen zu Beginn der Abholfrist am 19.8.2013 nicht abwesend war: Dass der Stb auch über den 19.8.2013 hinaus abwesend gewesen wäre, wie von RA 1 eingewendet – wurde vom Stb in seiner Aussage nicht bestätigt, sondern entgegnet, dass er tatsächlich ab 19.8.2013 wieder in seiner Kanzlei war. Ein gegenteiliger Nachweis ist nicht aktenkundig, sondern nur ein Glaubhaftmachen des Stb über seine Abwesenheit am 16.8.2013, aber nicht auch für eine oder mehrere darauffolgende Werkstage. Aus diesem Grund ist auch das BFG der Ansicht, dass die Abwesenheit schon am 19.8.2013 beendet war.

Kehrt aber ein Empfänger schon am ersten Abholtag an die Abgabestelle zurück, ist jedenfalls der Tatbestand einer Abwesenheit von der Abgabestelle iSd § 17 Abs. 3 Satz 4 ZustellG nicht erfüllt, weil die Verständigung über die Hinterlegung iSd § 17 Abs. 2 ZustellG eine Behebung des Schriftstücks objektiv möglich machte; vgl OGH 16.4.1993, 5Ob513/93; 18.10.2007 2 Ob

96/07t; VwGH 27.3.2007, 2007/06/0059; vgl. *Stumvoll* in *Fasching/Konecny* II/2 § 17 ZustG Rz 22(Stand 1.7.2016, rdb.at). Es kommt in diesem Zusammenhang nicht darauf an, ob der Empfänger auf Grund privater oder beruflicher Aktivitäten keine Zeit für die Abholung einer solchen Sendung findet (VwGH 27.3.2007, 2007/06/0059); zur bloßen Voraussetzung der „Möglichkeit zur Kenntnisnahme“ s VwGH 1. 4. 2008, 2006/06/0243; 30.9.2014, 2013/22/0369. Eine qualifizierte Abwesenheit iSd § 17 Abs. 3 ZustellG liegt unzweifelhaft nicht vor, wenn der Empfänger während des noch nicht beendeten Zustellvorganges anwesend ist; s 5 Ob 226/14.

Der Stb hatte sohin schon am ersten Werktag mit 19.8.2013 vom Zustellvorgang Kenntnis erlangt, weil er iSd § 17 Abs. 3 Satz 4 nicht abwesend war. Aus diesem Grund war der Bf. in seinen Rechten grundsätzlich nicht geschmälert; es stand bei entsprechender Behebung am 19.8.2013 noch die gesamte – im Sinne des § 245 Abs. 3 BAO – übrige Frist zu Verfügung, um ein Rechtsmittel einbringen zu können. Der Bescheid über den ablehnenden Antrag über die Verweigerung der Fristverlängerung ist sohin unzweifelhaft am 19.8.2013 zugestellt worden und damit endet auch die Hemmung des Fristenlaufes iSd § 245 Abs. 4 BAO.

Strittig ist nun, ob die Einbringung des Rechtsmittels am 21.8.2013 fristgerecht war. Die angefochtenen Bescheide wurden allesamt am 9.7.2013 zugestellt, sodass die Monatsfrist nach § 245 Abs. 1 BAO am 9.8.2013 abgelaufen wäre. Der Antrag auf Fristverlängerung wurde einen Tag vor Fristende eingebracht und zwar am 8.8.2013 (17:22 Uhr, Postaufgabe). Wird zB ein Antrag drei Tage vor Fristablauf eingebracht, hat der Einschreiter noch drei Tage zu Verfügung wenn der Hemmungsgrund wegfällt (s *Ritz*, BAO6, § 245 Rz 38). Der nachfolgend zit Rsp und Literatur ist zu entnehmen, dass der erste Tag, dh der Tag der Antragstellung, nicht in die Hemmungswirkung einzurechnen sei; s VwGH vom 18.3.1986; 85/14/0148; ähnlich auch *Lenneis*, Abweisung eines Fristverlängerungsantrags – widersprüchliche Bescheidgestaltung, UFSjournal 2012, 111). *Lenneis* lässt allerdings bei Antragstellung am letzten Tag der Frist (trotzdem) noch eine Hemmungswirkung von einen Tag zu. Der Beginn und das Ende der Frist sind nach dieser Rechtsansicht nichtsdestotrotz nach demselben Prinzip ausgestaltet (Beginn der hemmenden Wirkung: 1 Tag nach Antragstellung, weiterer Fristenlauf: 1 Tag nach der Zustellung). Im konkreten Fall hat der Bf. den Antrag einen Tag vor Fristende eingebracht, sodass ihm im Ergebnis – wenn man der zuletzt zit. Literatur und Rsp folgen mag – noch ein Tag Rechtsmittelfrist nach Wegfall der Hemmung zu Verfügung stand; die Frist wäre, wenn man die Anwendung des § 108 Abs. 1 BAO bejaht, am 20.8.2013 abgelaufen.

Wenn man dem Wortlaut des § 245 Abs. 4 BAO hingegen folgt, wie in der Literatur betont wird, dass die Fristhemmung (dh ein „Abstoppen der Frist“) sofort mit dem Tag der Einbringung (Berücksichtigung des Postenlaufes) beginnt, steht eine Frist von zwei Tagen zu Verfügung. Diese Rechtsansicht vertrat auch der UFS; s *Spornberger/Wenzel*, SWK 2013, 1490 mwN. Auch das BFG folgt dieser Ansicht im ho Erkenntnis.

Die hemmende Wirkung der Monatsfrist nach § 245 Abs. 1 BAO endet aber – ebenfalls nach dem Wortlaut des § 245 Abs. 4 BAO und korrespondierend zum Beginn der Hemmung – mit dem Tag der Zustellung der Entscheidung über die Abweisung der Fristverlängerung; das Ende der Hemmung entfaltet nach Ansicht des BFG ebenso ohne Zeitverzögerung seine Wirkung; die restliche Frist beginnt sofort zu laufen. Im ggstl. Verfahren ist nach Ansicht des BFG sohin der Tag maßgebend, an dem diese Erledigung bekannt gemacht, dh zugestellt wurde (§ 109 BAO). Eine nach Tagen berechnete Frist iSd § 108 Abs. 1, die die Anwendbarkeit des § 109 BAO ausschließen würde, liegt nach Ansicht des BFG deswegen nicht vor, weil Verfahrensgegenstand der Beginn und das Ende der Hemmung einer Monatsfrist (Beschwerdefrist) ist und überdies der Gesetzgeber in § 245 Abs. 4 BAO iVm § 109 BAO auf den Tag der Entscheidung abstellt. Wenn für den Beginn der Beschwerdefrist der Tag maßgebend ist, an dem der Bescheid bekannt gegeben worden ist (vgl. § 109 BAO; BFG 19.03.2018, RV/7100929/2018), greift dieser Grundsatz auch für den Weiterlauf der übrigen Beschwerdefrist, wenn der Hemmungsgrund weggefallen ist und ein über die Fristverlängerung abweisender Bescheid zugestellt wurde (eben vergleichbar mit dem Beginn des Laufes der Beschwerdefrist selbst, die ebenfalls an die Zustellung des Bescheids anknüpft); s. dazu schon zum gleichlautenden §§ 9, 10 AbgRG, BGBl 1949/60; *Lind-Grapp/Urbach*, Das Abgabenrechtsmittelgesetz mit Erläuterungen (1949) 52 (53 f.). Der Beginn des Weiterlaufs eines Teils dieser Beschwerdefrist iSd § 245 Abs. 1 BAO richtet sich nach den Regeln der Grund-, dh Beschwerdefrist, weil es sich weiterhin um eine Monatsfrist handelt. Sohin ist die Rechtsmittelfrist mit Ablauf des 20.8.2013 abgelaufen.

Es kann im Ergebnis sohin unbedeutend bleiben, ob man der zuerst oder der zuletzt genannten Rechtsansicht zuneigt, weil in beiden Fällen der Beginn und das Ende der Hemmung nach korrespondierenden Regeln ausgeformt bleibt und überdies in beiden Fällen die Rechtsmittelfrist mit Ablauf des 20.8.2013 endet; ein Fall des § 108 Abs. 3 BAO liegt nicht vor.

Der Umstand, dass die Behebung erst am Mittwoch, den 21.8.2013 vorgenommen wurde und das Rechtsmittel (durch den RA 1) erst am nächsten Tag eingebracht wurde, verschiebt den Zeitpunkt der Zustellung über die abweisende Entscheidung über die Fristverlängerung nicht in dem Sinne, dass die Einbringung des Rechtsmittels mit Mittwoch, den 21.8.2013, fristgerecht gewesen wäre. Der Umstand, dass der RA 1 ebenfalls zeitweise abwesend war, ändert nichts daran, dass die Zustellung an den Stb am 19.8.2013 bereits bewirkt wurde; eine Einvernahme des RA 1 war sohin nicht erforderlich, weil seine Abwesenheit keinen Einfluss auf den gehemmten Fristenlauf durch den an den Stb gerichteten Bescheides über die Abweisung der Verlängerung der Rechtsmittelfrist haben konnte. Eine Einvernahme aller anderen beantragten Zeugen zu materiell-rechtlichen Beweisthemen erweist sich ebenfalls als nicht erforderlich, weil Verfahrensgegenstand die Zurückweisung der Beschwerde, nicht aber die materiell-rechtliche Kontrolle der angefochtenen Bescheide ist. Auf eine mündliche Verhandlung kann wegen § 274 Abs. 5 BAO verzichtet werden. Die Ermessensübung

hinsichtlich des Verzichts auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung stützt sich darauf, dass etwaige Anträge und Einwendungen, was den Zeitpunkt der Einbringung des Rechtsmittels und des Tages der Zustellung einerseits durch eine Einvernahme, andererseits schriftlich durch die Möglichkeit eine Stellungnahme abzugeben, dem Rechtsschutzbedürfnis des Bf., sein Interesse zu wahren, garantiert wurde. Wie bereits ausgeführt, hat das BFG beide Parteien über den Verfahrensgegenstand „Fristeinhaltung“ informiert, sie waren sohin nicht überrascht, durften mit diesem Verfahrensgegenstand rechnen; die Bf. hat diese Einwendungsmöglichkeit auch genützt; das Finanzamt hat darauf verzichtet.

Die Beschwerde war sohin als nicht fristgerecht eingebracht zurückzuweisen.

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. Dass die Verschiebung des Zustellungszeitpunktes nach § 17 Abs 3 Satz 4 ZustellG die Abwesenheit des Empfängers voraussetzt, ist normiert und in der stRsp des VwGH unbestritten. Die Revision wird aber zugelassen, nicht nur weil der VwGH eine unterschiedliche Spruchpraxis zu den (zeitlichen) Wirkungen der Antragstellung erkennen lässt (VwGH 18.3.1986, 85/14/0148; zum AbgRG: VwGH 16.1.1962, 1250/60), sondern darüber hinaus die hier formulierten Bedenken hinsichtlich des Weiterlaufs der gehemmten Frist – soweit ersichtlich – noch nicht an den GH herangetragen wurden.

Salzburg-Aigen, am 19. November 2018