

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden\*\*\*1\*\*\*, die Richterin \*\*\*2\*\*\* sowie die fachkundigen Laienrichter \*\*\*3\*\*\* und \*\*\*4\*\*\* in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch StBGes., StB-Adresse, und RA über die Beschwerde vom 27. September 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 16. Juli 2018 betreffend Wiedereinsetzung § 308 BAO / KSt 2016 Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 5. Oktober 2021 in Anwesenheit der Beschwerdeführervertreter Rechtsanwalt Dr. A. und Steuerberater und Wirtschaftsprüfer StB, der Vertreterinnen der belangten Behörde AV1 und AV2 und 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

Die Beschwerdeführerin (Bf.) reichte am 29.3.2018 die Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2016 ein. Der Veranlagungsbescheid wurde am 12.4.2018 erklärungskonform erlassen und wies einen Verlust in Höhe von ca. 3.900.000 € aus. Ein Antrag auf Geltendmachung der Forschungsprämie für das Jahr 2016 wurde nicht mit der Körperschaftsteuererklärung eingereicht.

Mit der ersten Eingabe über FinanzOnline wurde am 14.5.2018, 15:21:50 (Uhr) Folgendes wörtlich ausgeführt:

*„Vorhalt vom: 12042018*

*Betreff: Fristverlängerung Vorhaltsbeantwortung*

Text:

*Sehr geehrte Damen und Herren!*

*Wir ersuchen die bis zum 12.04.2018 erstreckte Frist zur Beantwortung Ihres Vorhaltes betreffend der Umsatzsteuer 2016, um 1 Monat, somit bis zum 12.05.2017 zu verlängern. Die Fristerstreckung erweist sich als notwendig, da wir noch nicht über die benötigten Unterlagen zur Beantwortung verfügen.*

*Wir danken im Voraus und verbleiben mit freundlichen Grüßen*

*B. GmbH*

*Mag. Dr. B.Z.“*

Mit der zweiten Eingabe über FinanzOnline wurde am 14.5.2018, 15:26:21 (Uhr) Folgendes wörtlich ausgeführt:

*„Vorhalt vom: 12042018*

*Betreff: Fristverlängerung Vorhaltsbeantwortung*

Text:

*Sehr geehrte Damen und Herren!*

*Wir ersuchen die bis zum 12.04.2018 erstreckte Frist zur Beantwortung Ihres Vorhaltes betreffend der Körperschaftsteuer 2016, um 1 Monat, somit bis zum 12.05.2018 zu verlängern. Die Fristerstreckung erweist sich als notwendig, da wir noch nicht über die benötigten Unterlagen zur Beantwortung verfügen.*

*Wir danken im Voraus und verbleiben mit freundlichen Grüßen*

*B. GmbH*

*Mag. Dr. B.Z.“*

Mit Eingabe vom 5.6.2018 überreichte die steuerliche Vertreterin (B. GmbH) einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO infolge Versäumung der Beschwerdefrist des Körperschaftsteuerbescheides 2016 und führte Folgendes aus:

*„Im vorliegenden Sachverhalt wurde die Beschwerdefrist des Körperschaftsteuerbescheides 2016 versäumt.*

Der hierdurch entstandene Rechtsnachteil besteht in diesem Fall in der Nichtgeltendmachung der Forschungsprämie. Die Höhe der Forschungsprämie für das Jahr 2016 beläuft sich auf rd.

EUR 292.000. Der geforderte Rechtsnachteil liegt somit für unsere Partei deutlich vor. Die tatsächliche Bewilligung der Forschungsprämie in dieser Höhe ist in diesem Fall unbeachtlich, da es nicht maßgebend ist, ob die versäumte Handlung sich letztlich zum Vorteil der Partei auswirken würde.

Im nächsten Schritt ist ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis nachzuweisen:

Ein Ereignis ist jedes Geschehen, also nicht nur ein Vorgang in der Außenwelt, sondern auch ein psychischer Vorgang wie Vergessen, Verschreiben und sich irren.

Unvorhergesehen ist ein Ereignis dann, wenn die Partei unter Bedachtnahme auf die ihr persönlich zumutbare Aufmerksamkeit und Vorsicht dieses nicht erwarten konnte.

Folgend wird die Vorgehensweise betreffend die Fristenwartung in unserer Kanzlei dargelegt:

Die Fristenverwaltung wird in unserer Kanzlei zentral gesteuert. Es werden sämtliche Behördentermine elektronisch in unserem ERP-System erfasst und verwaltet. Die Schriftstücke werden entsprechend Zuständigkeit dem Sachbearbeiter zur Bearbeitung zugeordnet. Soll ein Schriftstück, in diesem Fall ein Bescheid, verlängert werden, wird durch den Sachbearbeiter dies an eine zentrale Stelle gemeldet und von dieser Stelle wird die entsprechende Verlängerung durchgeführt. Die Kontrolle durch den Sachbearbeiter erfolgt indem in seiner persönlichen Fristenverwaltung die Frist mit dem neuen Datum vermerkt wird.

Im vorliegenden Fall hat unser äußerst zuverlässiger und gewissenhafter Mitarbeiter, welcher in der Vergangenheit nie Anlass zu Beschwerden bzw. Klagen gegeben hat, da er immer fristgerecht und korrekt seine Kanzleiagenden wahrgenommen hat, erstmals die Verlängerung des Bescheides nicht korrekt durchgeführt. Zu einem vergleichbaren Versehen des Bediensteten ist es in der Vergangenheit nie gekommen.

Es ist von uns als Parteienvertreter die Organisation unseres Kanzleibetriebes so eingerichtet, dass die richtige Vormerkung von Terminen und damit die fristgerechte Wahrnehmung von Fristen sichergestellt sind.

In unserer Kanzlei wurde somit wie vom VwGH gefordert ein internes Kontrollsystem eingerichtet, dass die sachgerechte Erledigung der uns auferlegten Pflichten sicherstellt. Dieses Kontrollsystem hat seine Zuverlässigkeit und Wirksamkeit in der Vergangenheit deutlich gezeigt und bewiesen, da ein vergleichbarer Fall in den letzten 5-10 Jahren nicht aufgetreten ist. Diese Würdigung sollte auch auf Bedachtnahme der hohen Anzahl an zu bewältigenden Fristen gewürdigt werden. Unsere Kanzlei erledigt erfolgreich jährlich mehrere 1000 Fristen.

Das Ereignis der fehlerhaften/gescheiterten Fristverlängerung war für uns somit nicht vorhersehbar, da unser internes Kontrollsystem, das seine Wirksamkeit jeden Tag aufs Neue

beweist, in diesem einzelnen speziellen Fall versagt und die Verlängerung der besagten Frist somit scheiterte.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist zwar das Verschulden des Vertreters einer Partei an der Fristversäumnis dem Verschulden der Partei selbst gleichzuhalten. Das Versehen einer Kanzleiangestellten ist dem steuerlichen Vertreter (und damit der Partei) aber nur dann als Verschulden anzulasten, wenn er ihm zumutbare und nach der Sachlage gebotene Überwachungspflicht gegenüber der Angestellten verletzt hat.

Mit der erwähnten Vorgangsweise (Verlängerung der besagten Frist und Kontrolle der Verlängerung) wurde vorgesorgt, dass die Einhaltung des internen Kontrollsystems eingehalten wurde. Im Hinblick auf das bisherige dienstliche Verhalten des Kanzleimitarbeiters und der bisherigen Wirksamkeit des internen Kontrollsystems konnte mit der Befolgung dieser Weisung gerechnet werden. Aus einer einmaligen Missachtung der Weisung kann ein Verschulden des steuerlichen Vertreters nicht abgeleitet werden. Diesfalls ist das Verschulden eines sonst verlässlichen Kanzleimitarbeiters dem Verschulden des berufsmäßigen Parteienvertreters nicht gleichzusetzen.

Die versehentlich nicht korrekt erfolgte Verlängerung des Körperschaftsteuerbescheides 2016 im Finanz Online stellt daher im vorliegenden Fall ein unvorhergesehenes und unabwendbares Ereignis im Sinne des § 308 Abs. 1 BAO dar.

Da die Fristversäumnis erst am 15.05.2018 bemerkt worden ist, ist der vorliegende Antrag rechtzeitig.

Gleichzeitig wird das Formular E108c beim Finanzamt einbracht (siehe Beilage).

...“

Im angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde den oa. Antrag betreffend Wiedereinsetzung in den vorigen Stand infolge Versäumung der Beschwerdefrist betreffend den Körperschaftsteuerbescheid 2018 vom 12.4.2018 ab.

In ihrer Begründung wies sie auf folgende Umstände hin:

„Am 12.4.2018 ergingen der Umsatzsteuerbescheid sowie der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2016. Die Zustellung erfolgte auf elektronischem Wege und ist diese am 12.4.2018 erfolgt. Am 14.5.2018 wurde über Finanz Online eine „Fristverlängerung Vorhaltsbeantwortung“ bezüglich der „bis zum 12.04.2018 erstreckte(n) Frist“ hinsichtlich der Umsatzsteuer 2016 sowie der Körperschaftsteuer 2016 jeweils bis zum 12.5.2018 beantragt.

Eine Verlängerung der Rechtsmittelfrist hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheides 2016 wurde definitiv nicht beantragt. Ein Vorhalt hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2016 ist nicht

aktenkundig. Am 5.6.2018 langte beim Finanzamt Graz-Umgebung ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ein, in dem vorgebracht wurde, dass die Beschwerdefrist bezüglich des Körperschaftsteuerbescheides 2016 versäumt wurde und der vertretenen Partei daraus ein Rechtsnachteil erwachsen sei, weil die Forschungsprämie in Höhe von EUR 292.000 nicht geltend gemacht wurde. Ein äußerst zuverlässiger und gewissenhafter Mitarbeiter, welcher in der Vergangenheit nie Anlass zu Beschwerden bzw. Klagen gegeben habe, habe erstmals die Verlängerung des Bescheides (gemeint wohl: Antrag auf Fristverlängerung der Rechtsmittelfrist) nicht durchgeführt. Da die Fristversäumnis erst am 15.5.2018 bemerkt worden sei, sei der Antrag rechtzeitig. Dem Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wurde das ausgefüllte und unterschriebene Formular E 108c beigelegt.

Die Forschungsprämie kann gem. § 108c Abs. 3 EStG 1988 erst nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres, spätestens aber bis zum Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerbescheides geltend gemacht werden.

Im gegenständlichen Fall wurde in Bezug auf den Körperschaftsteuerbescheid 2016 innerhalb der Rechtsmittelfrist keine Beschwerde eingebracht. Dadurch wurde der Körperschaftsteuerbescheid rechtskräftig, ohne dass die Berücksichtigung einer Forschungsprämie begehrt wurde. Daraus ist der Partei unbestritten ein Rechtsnachteil erwachsen.

Gem. § 308 Abs. 1 BAO ist auf Antrag der Partei gegen die Versäumnung einer Frist oder einer mündlichen Verhandlung die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen, wenn die Partei glaubhaft macht, dass sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war die Frist einzuhalten oder zur Verhandlung zu erscheinen. Dass der Partei ein Verschulden an der Versäumnung zur Last liegt, hindert die Bewilligung der Wiedereinsetzung nicht, wenn es sich nur um einen minderen Grad des Versehens handelt.

Unter einem (eine Fristeinhaltung hindernden) Ereignis ist jedes Geschehen zu verstehen, also nicht nur ein Vorgang in der Außenwelt, sondern auch ein psychischer Vorgang wie Vergessen, Verschreiben oder ein Sich irren (vgl. etwa VwGH 22.1.1992, 91/13/0241; Ritz, BAO6, § 308, Rz. 8). Ein Ereignis ist „unvorhergesehen“, wenn die Partei es nicht einberechnet hat und seinen Eintritt auch unter Bedachtnahme auf die ihr zumutbare Aufmerksamkeit und Voraussicht nicht erwarten konnte. Es ist „unabwendbar“, wenn es die Partei mit den einem Durchschnittsmenschen zur Verfügung stehenden Mitteln nicht verhindern konnte, auch wenn sie dessen Eintritt voraussah (vgl. VwGH 26.2.2014, 2012/13/0051).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt ein dem Parteienvertreter widerfahrenes Ereignis einen Wiedereinsetzungsgrund für die Partei nur dann dar, wenn dieses Ereignis für den Vertreter selbst unvorhergesehen oder unabwendbar war und es sich hierbei höchstens um einen minderen Grad des Versehens handelt (VwGH 27.5.2014, 2014/16/0001; 14.10.2016, Ra 2016/09/0001; 19.10.2017, Ra 2017/16/0101). Das Verschulden von

Kanzleikräften stellt für den Vertreter ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis dar, wenn er seiner ihm zumutbaren und nach der Sachlage gebotenen Überwachungspflicht gegenüber seinen Kanzleikräften nachgekommen ist (VwGH 27.11.2014, Ra 2014/15/0009; 14.10.2016, Ra 2016/09/0001; 19.10.2017, Ra 2017/16/0101).

Ein Parteienvertreter hat durch entsprechende Kontrollen dafür vorzusorgen, dass Unzulänglichkeiten durch menschliches Versagen aller Voraussicht nach auszuschließen sind (VwGH 14.10.2016, Ra 2016/09/0001; 19.10.2017, Ra 2017/16/0101). Dabei trifft den Vertreter auch eine Überwachungspflicht in Bezug auf die richtige Vormerkung von Fristen, wenn die bzw. der mit der Führung des Fristvormerks betraute Kanzleibedienstete überdurchschnittlich qualifiziert und verlässlich ist und es auch nach langjähriger einschlägiger Tätigkeit bisher nicht zu Fehlleistungen bzw. Beanstandungen gekommen sein soll (VwGH 21.10.2010, 2010/07/0173). Der Vertreter hat ein wirksames Kontrollsystem vorzusehen, das im Fall des Versagens einer Kanzleikraft Fristversäumnissen auszuschließen geeignet ist. Im Falle seines Fehlens verstößt der Vertreter gegen die ihm obliegende Sorgfalt (VwGH 27.5.2014, 2014/16/0001; 14.10.2016, Ra 2016/09/0001), womit jedenfalls kein bloß milderer Grad des Versehens mehr vorliegt.

In der Kanzlei wurde zwar ein internes Kontrollsystem erstellt, allerdings ist dieses nur teilweise wirksam. Wie der konkrete Fall zeigt, scheitert es bereits, sobald auf eine Fristeneintragung bzw. -verlängerung vergessen oder eine falsche Fristeneintragung (entweder in Hinblick auf den Termin oder in Hinblick auf die Frage, ob z.B. die Frist für ein Rechtsmittel oder einen Vorhalt verlängert werden soll) gemeldet bzw. eingetragen wird. Eine Kontrollmeldung oder Ähnliches zur Offenbarung einer falschen oder fehlenden Fristsetzung erfolgt in diesen Fällen nicht. Das Versagen der Kanzleikraft tritt damit nicht zutage und fehlt diesbezüglich eine notwendige Überwachung durch den steuerlichen Vertreter, womit dieser seiner Aufsichts- und Kontrollpflicht nicht ausreichend nachgekommen ist.

In Hinblick auf die fehlende ausreichende Überwachung durch den steuerlichen Vertreter ist zudem eingehender zu bemerken, dass dem zuständigen Kanzleimitarbeiter offenbar nicht bewusst war, welche Maßnahme in Hinblick auf den zugestellten Körperschaftsteuerbescheid zu setzen war, um die Forschungsprämie nachträglich geltend zu machen. Vielmehr war ihm wohl gar nicht klar, dass es sich bei dem in Finanz Online eingegangenen Körperschaftsteuerbescheid 2016 vom 12.4.2018 um einen Bescheid handelte: Mit Anbringen vom 14.5.2018 wurde eine Fristverlängerung der Vorhaltsbeantwortung beantragt und darum ersucht, „die bis zum 12.04.2018 erstreckte Frist zur Beantwortung Ihres Vorhaltes betreffend der Körperschaftssteuer 2016, um 1 Monat, somit bis zum 12.05.2018 zu verlängern“. Ein gegenständlicher Vorhalt ist jedoch nicht aktenkundig, vielmehr ergingen, wie dargelegt, am 12.4.2018 der Umsatzsteuerbescheid 2016 sowie der Körperschaftsteuerbescheid 2016.

Von diesem gravierenden Fehler abgesehen sind darüber hinaus auch Fehler in Bezug auf die Fristverlängerung an sich erfolgt: Zum einen wurde eine Fristverlängerung (wie dargestellt für den nicht existenten Vorhalt) nur für die Vergangenheit (nämlich bis zum 12.5.2018) beantragt.

Zum anderen konnte durch die ausdrückliche Datumsangabe mit „bis zum 12.05.2018“ auch bei Wertung des Anbringens als Antrag auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist und beantragter Fristerstreckung „um 1 Monat“ keine faktische Verlängerung der Beschwerdefrist vorgenommen werden. Insbesondere unter Berücksichtigung des Umstandes, dass es sich bei dem Tag des Anbringens um den letzten Tag der Beschwerdefrist handelte, ist schon in der falschen Datumsangabe eine Sorgfaltslosigkeit festzustellen, die jedoch bei großzügiger Betrachtung noch als Versehen hätte gewertet werden können. Im Rahmen einer Gesamtbetrachtung (Fristverlängerung einer „Vorhaltsbeantwortung“ [für einen tatsächlich nicht existenten Vorhalt], ein in der Vergangenheit liegendes Datum für die Fristerstreckung, grundsätzliche Fehlinterpretation des Vorliegens eines Bescheides und der damit verbundenen Rechtsmittelfrist) offenbart sich jedoch eine besondere Sorgfaltswidrigkeit.

Trotz gravierender Fehler im Zusammenhang mit der Einhaltung von Fristen schlug das Kontrollsystem der Kanzlei nicht an. Ein wirksames Kontrollsystem zur Überwachung von Mitarbeitern setzt jedoch voraus, dass auch nicht gesetzte, aber für die Fristeinhaltung notwendige Maßnahmen sowie gleichermaßen Fehlmaßnahmen einer Überprüfung unterzogen bzw. rechtzeitig sichtbar werden.

Auch im Wiedereinsetzungsantrag wird oftmals auf die Fristversäumnis in Bezug auf die „Verlängerung des Bescheides“ abgestellt, womit sich wiederum die Frage stellt, ob dem Mitarbeiter die Notwendigkeit zur Beantragung einer Rechtsmittelfristverlängerung überhaupt bekannt war. Auch in Hinblick auf die richtige Beurteilung abgabenbehördlicher Maßnahmen und damit verbundener Fristen, trifft den Parteienvertreter eine Überwachungspflicht seiner Kanzleimitarbeiter. Mangels einer diesbezüglich wirksamen Überwachung kann im konkreten Fall jedenfalls nicht von einem minderen Grad des Versehens ausgegangen werden.

Im Ergebnis ist somit eine auffallende Sorglosigkeit festzuhalten, die sich gegenüber der Abgabenbehörde, wie gerade dargestellt, nicht nur in dem Anbringen „Fristverlängerung Vorhaltsbeantwortung“ zeigte, sondern sich auch im Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand fortsetzte, indem insgesamt dreimal von der „Verlängerung des Bescheides“ die Rede ist.

Ein minderer Grad des Versehens liegt aus den dargelegten Gründen daher keinesfalls vor.“

Mit Schriftsatz vom 9.8.2018 gab die von der steuerlichen Vertreterin subbevollmächtigte Rechtsanwälte GmbH der belangten Behörde ihre Vollmacht bekannt und beantragte die Erstreckung der Beschwerdefrist bis 1.10.2018, da der zu Grunde liegende Sachverhalt erst aufgearbeitet werden müsste.

In verlängerter Frist überreichte die rechtsfreundliche Vertreterin nachfolgende Bescheidbeschwerde und führte Folgendes aus:

„Der Bescheid über die Abweisung eines Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO wird vollumfänglich angefochten. Als Beschwerdegründe macht die Beschwerdeführerin Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften sowie Rechtswidrigkeit infolge unrichtiger rechtlicher Beurteilung geltend.

#### 1. Vorbemerkung

Der angefochtene Bescheid ist insbesondere deshalb rechtswidrig, weil er zu Unrecht und ohne konkrete Ermittlungsergebnisse von einem Arbeitsfehler eines Kanzleimitarbeiters auf einen erheblichen Kontrollmangel auf Seiten des steuerlichen Vertreters rückschließt.

So werden ausschließlich Fehlbezeichnungen in jenem Antrag, der die Verlängerung der hier relevanten Beschwerdefrist zum Ziel hatte, zum Anlass genommen, um das dahinterliegende wirksame Kontrollsystem einer der renommiertesten Steuerberatungsgesellschaften in Abrede zu stellen.

Dabei wird die Brücke vom Fehler des Kanzleimitarbeiters zum Organisationsverschulden des Unternehmens im Wege bloßer, teils rein spekulativer Annahmen geschlagen, etwa wenn dem Kanzleimitarbeiter aufgrund der in der Praxis geläufigen Formulierung „Verlängerung des Bescheides“ (anstelle „Verlängerung der Rechtsmittelfrist“) unterstellt wird, er habe möglicherweise überhaupt nicht gewusst, was er tat.

Tatsächlich wäre gerade die belangte Behörde selbst verpflichtet gewesen, den monierten Unzulänglichkeiten des Antrages, die letztlich zur Fristversäumung geführt haben, durch Erteilung eines Mängelbehebungsauftrages nachzugehen.

Dass nun bei dem gegenständlichen Antrag Arbeitsfehler passiert sind, ist offensichtlich. Klar ist aber auch, dass solche selbst bei sorgfältigster Unternehmensorganisation nicht immer vermieden werden können. Dies anerkennt auch die ständige Rechtsprechung und genau ein solcher Fall liegt hier vor.

#### 2. Sachverhalt und Ablauf der Geschehnisse

##### 2.1 Erfassung und Vormerkung im Fristensystem der B. GmbH

Richtig ist, dass der Körperschaftsteuerbescheid 2016 der steuerlichen Vertreterin der Beschwerdeführerin, also der B. GmbH am Donnerstag, 12. April 2018, zugestellt wurde. Die Beschwerdefrist endete daher gemäß § 245 Abs. 1 iVm § 108 Abs. 3 BAO am Montag, 14. Mai 2018. Wie üblich wurde dieser Bescheid bei der B. GmbH von zentraler Stelle erfasst und die Frist ordnungsgemäß im System (BMD-Software) vermerkt.

Durch diese Erfassung im System wird unter anderem sichergestellt, dass zwei Werktage vor Ablauf dieser Frist ein elektronischer Hinweis („Erinnerung“) an das für den betreffenden Klienten zuständige und unter der Leitung eines Geschäftsführers (Partners) stehende Team erfolgt. Sollte im Zeitpunkt dieses Hinweises eine Fristverlängerung benötigt werden, trifft der zuständige Mitarbeiter des Assistenzbereiches (Sekretariat) nach Rücksprache mit einem Mitglied des Beraterteams die notwendigen Vorkehrungen und führt die notwendige Fristverlängerung über FinanzOnline durch Eingabe in eine entsprechende Maske durch.

Auf diese einfache Tätigkeit sind die betreffenden Mitarbeiter eigens geschult und auch mit entsprechenden Vorlagen ausgestattet (siehe hierzu auch unten 3.3.3.).

Im vorliegenden Fall hat Frau M.L. aus dem zuständigen Beraterteam den Kanzleimitarbeiter, Herrn P.W., nach entsprechender elektronischer Erinnerung rechtzeitig vor Ablauf der hier gegenständlichen Frist angewiesen, diese zu verlängern.

## 2.2 Zur Notwendigkeit der Fristverlängerung

Die Verlängerung der Beschwerdefrist erwies sich im vorliegenden Fall als notwendig, weil im Zuge der Ausführung der Bescheidbeschwerde auch der Antrag für die Forschungsprämie hätte gestellt werden sollen.

Ein solcher Antrag kann unter Verwendung des Formulars E 108c bis zum Eintritt der Rechtskraft des Körperschaftsteuerbescheides wirksam gestellt werden.

Da allerdings für diesen Antrag im gegenständlichen Fall am Ende der Beschwerdefrist noch bestimmte Informationen fehlten, ergab sich kurzfristig das Erfordernis, die Rechtskraft des maßgeblichen Körperschaftsteuerbescheides nicht eintreten zu lassen.

Die Beschwerdefrist sollte daher noch „offen“ gehalten werden. Entsprechend wurde der Kanzleimitarbeiter W. mit der Verlängerung der Frist beauftragt. Eine Erläuterung der näheren Gründe für diese Vorgehensweise - Verlängerung der Beschwerdefrist gegen den Körperschaftsteuerbescheid zur Wahrung der Einreichfrist für den Antrag zur Forschungsprämie - war im Zusammenhang mit dieser einfachen Tätigkeit freilich nicht erforderlich.

## 2.3 Finanz-Online - Ablauf der Antragstellung

Womit nicht gerechnet werden konnte war, dass Herr W. im Zusammenhang mit der Ausführung dieser Arbeitsanweisung einer Fehlvorstellung unterlag.

Er ging nämlich aufgrund der Arbeitsabläufe und Gespräche im zuständigen Beraterteam - grundsätzlich zutreffend - davon aus, dass es vorliegend de facto ja nur um die Einreichung des

Formulars E 108c ging, welches üblicherweise ja bereits bei Einreichung der Körperschaftsteuererklärung zu übersenden ist.

Herr W. nahm daher an, dass gemeinsam mit dem Körperschaftsteuerbescheid 2016 auch eine entsprechende Aufforderung des Finanzamtes zur Nachreichung dieses Formulars (daher die Diktion „Vorhalt“) zugegangen wäre und es bei der im BMD-System hinterlegten Frist um die Verlängerung der dazu eingeräumten Frist ging.

Der keineswegs offensichtliche rechtliche Zusammenhang, dass in der vorliegenden Konstellation die spätere Einreichung des Formulars E 108c vorgelagert eine Verlängerung der Frist für die Einreichung der Bescheidbeschwerde erforderlich machte, war dem „einfachen“ Kanzleimitarbeiter zum damaligen Zeitpunkt nicht bewusst.

Aus diesem Grund hat er den hier gegenständlichen Antrag auf Verlängerung der „Frist zur Beantwortung eines Vorhaltes“ unter Verwendung einer Schulungsvorlage für einen solchen Vorhalt gestellt, obwohl er rechtsrichtig einen Antrag auf Fristverlängerung gemäß § 245 Abs. 3 BAO hätte stellen müssen.

Entsprechend wurde der „Vorhalt“ mit 12. April 2018 datiert (was dem Tag der Zustellung des Körperschaftsteuerbescheides entspricht), beim begehrten Fristende versehentlich aber nicht der 12. Juni 2018, sondern der 12. Mai 2018 eingesetzt.

Nach erfolgter Antragstellung, die mittels Finanz-Online dem Kanzleimitarbeiter auch bestätigt wurde, meldete dieser der zuständigen Sachbearbeiterin den (mutmaßlich) erfolgten Vollzug und bestätigte die erfolgte Antragstellung auch im internen System der B. GmbH.

### 3. Qualitätssicherung und interne Kontrollsysteme im Unternehmen der B. GmbH

#### 3.1 Größe und Struktur der B. GmbH

Die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin, namentlich die B. GmbH, ist sowohl national als auch international eine der größten Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften Österreichs. Sie ist Teil des internationalen B.-Netzwerks, das mit über 70.000 Mitarbeitern in 162 Ländern an insgesamt 1.500 Standorten vertreten ist. In Österreich werden mehr als 420 Mitarbeiter, davon 32 Partner, und Standorten in Wien, Linz, Eferding, Salzburg, Graz und Judenburg beschäftigt.

Es versteht sich von selbst, dass ein Unternehmen wie die B. Austria über organisatorische und der Qualitätssicherung dienende Systeme verfügt, um in allen Bereichen - auch gerade im Bereich Tax Compliance – sämtliche gesetzliche Vorgaben einzuhalten.

Dabei ist es völlig einleuchtend, dass die vertretungsbefugten Organe der B. GmbH nicht sämtliche organisatorischen Maßnahmen höchstpersönlich abarbeiten können. Sie bedienen

sich dazu zahlreicher Kanzleimitarbeiter, welche die zur Erfüllung der jeweiligen Aufgaben erforderliche persönliche und fachliche Eignung aufweisen müssen.

Die Aus- und Weiterbildung dieser Mitarbeiter stellt damit ein ganz zentrales Element im Rahmen des internen Kontrollsystems dar. Diese Mitarbeiter werden daher regelmäßig geschult und ihrem Ausbildungs- und Erfahrungsstand entsprechend bei der Ausübung ihrer Tätigkeit überwacht.

### 3.2 Richtlinie Kanzleiorganisation

Im Unternehmen der B.GmbH existieren seit jeher Richtlinien zur Kanzleiorganisation. Neben Anweisungen zur Aktenführung und zur Aufbewahrung von Unterlagen wird darin auch detailliert in einem eigenen Kapitel „Fristen und Termine“ dargelegt, wie die Fristenverwaltung stattzufinden hat und insbesondere wie die Einhaltung von Fristen sicherzustellen ist. Diese Richtlinien sind allen im „BackOffice“ tätigen Kanzleimitarbeitern bekannt.

Beweis: Richtlinien Kanzleiorganisation B. GmbH (Beilage /2)

Wörtlich heißt es hier (Seiten 10f; Hervorhebungen durch den Verfasser):

(1) Im Rahmen des Posteingangs [...] werden alle eingehenden Schriftstücke auf Fristen geprüft und diese Fristen werden in der Fristenverwaltung im BMD NTCS eingetragen. Bereits bei der Eintragung ist darauf hinzuweisen, ob die Frist verlängerbar ist oder nicht. Die einem Fristenlauf unterliegenden Schriftstücke sind möglichst aussagekräftig zu bezeichnen, damit auch für den jeweiligen Sachbearbeiter klar erkennbar ist, um welchen Sachverhalt es sich handelt. Jeder Sachbearbeiter kann seine individuellen Fristen im BMD NTCS einsehen.

(2) Jeder Sachbearbeiter kann im BMD NTCS Einsicht in seine Fristen nehmen und diese dort laufend überwachen. Zumindest 1 Werktag vor Ablauf der Frist ist bekannt zu geben, ob der Termin gelöscht werden kann oder ob (falls möglich) eine Verlängerung erfolgen soll. Nimmt der Sachbearbeiter selbst eine Verlängerung vor, muss er dies der für die Fristenverwaltung zuständigen Stelle mitteilen. Der Sachbearbeiter muss die Löschung oder Verlängerung eines Termins klar kommunizieren. Im Fall einer Abwesenheit ist sicherzustellen, dass die Vertretung die offenen Termine verwaltet.

Auch im vorliegenden Fall wurde der in den Richtlinien Kanzleiorganisation vorgesehene Ablauf von den involvierten Mitarbeitern penibel eingehalten.

Am letzten Werktag vor dem Ablauf der Rechtsmittelfrist, sohin am Freitag 11. Mai 2018, hat der Kanzleimitarbeiter P.W. bei der zuständigen (im System als solche hinterlegten) Sachbearbeiterin M.L. gefragt, ob die am Montag, 14. Mai 2018, ablaufenden Fristen gelöscht oder verlängert werden sollen. Das Fristensystem im Unternehmen der B. GmbH hat daher - anders als die belangte Behörde vermeint - ordnungsgemäß funktioniert.

### 3.3 Schulung und Ausbildung von Mitarbeitern - Qualitätssicherungs-Handbuch

Im Unternehmen der B. GmbH existiert ein zweibändiges Handbuch zur Qualitätssicherung, in dem einerseits sämtliche organisatorische Regelungen und Maßnahmen als auch die rechtlichen Anforderungen an die Qualitätssicherung im Detail dargelegt werden.

Wie diesem Handbuch leicht entnommen werden kann (Band I, Seite 10), sind die darin enthaltenen Informationen und Richtlinien Teil des umfassenden Qualitätssicherungsprogramms der B. GmbH:

Unser berufliches Umfeld zeichnet sich in vielen Bereichen durch eine zunehmende Regelung und einen intensiven Wettbewerb aus. Um unter diesen Voraussetzungen weiterhin erfolgreich zu sein, müssen wir unsere Leistungen unter Einhaltung aller Qualitätsstandards auf eine effiziente Art und Weise erbringen.

Mit diesen Qualitätssicherungsmaßnahmen verfolgen wir das Ziel,

- die gesetzlichen und berufsständischen Vorschriften bei der Organisation unserer Unternehmen und der Auftragsabwicklung einzuhalten,
- mögliche Haftungsrisiken so weit wie möglich zu begrenzen und
- die Erwartungen unserer Kunden sowie der Öffentlichkeit an die Abwicklung der Aufträge, insbesondere bei der Durchführung von Prüfungsaufträgen, zu erfüllen.

Den Organen der B. GmbH ist dabei besonders wichtig, dass sämtliche Mitarbeiter mit diesem Qualitätssicherungs-Handbuch vertraut sind (Band I, Seite 10):

Das Handbuch wird allen unseren Mitarbeitern elektronisch zur Verfügung gestellt und stellt einen wichtigen Bestandteil der Anweisungen dar, die die Mitarbeiter einzuhalten haben. Über Änderungen des Handbuches werden die Mitarbeiter regelmäßig informiert.

Auch im Qualitätssicherungs-Handbuch wird überdies ausdrücklich nochmals auf die Richtlinien zur Kanzleiorganisation verwiesen (Band I, Seite 70):

(1) Alle internen Regelungen zur Organisation der Auftragsabwicklung sind in einer eigenen Richtlinie „Kanzleiorganisation Tax“ enthalten. Die wichtigsten Regelungsinhalte betreffen:

- Zeichnungsberechtigungen
- Aktenführung
- Posteingang
- Postausgang

- Fristen und Termine
- Aufbewahrung und Rückgabe von Kundenunterlagen
- Hausdurchsuchung
- FinanzOnline

Beweis: Handbuch Qualitätssicherung, Band 1 (Beilage ./3)

Handbuch Qualitätssicherung, Band 2 (Beilage ./4)

Kanzleimitarbeiter, wie beispielsweise Herr W., werden regelmäßig im Umgang mit FinanzOnline geschult und es gab und gibt detaillierte Informationen und Anweisungen, wie einzelne Eingaben in FinanzOnline durchzuführen sind, so beispielsweise auch explizit zur Stellung von Fristverlängerungsanträgen.

Die letzten entsprechenden Schulungen vor dem hier maßgeblichen Ereignis erfolgten am 26. und am 28. Februar 2018.

Beweis: FinOn Fristverlängerungsanträge (Beilage ./5)

### 3.4 Ausbildung und Erfahrung des konkreten Mitarbeiters

Herr P.W. ist seit Februar 2018 Mitarbeiter der B. GmbH, verfügt jedoch über langjährige Erfahrung im Office- bzw Sekretariatsbereich und war davor - unter anderem auch - mehr als zwei Jahre bei einer „Big Four“-Kanzlei einschlägig tätig. Er hat bislang stets sämtliche der ihm übertragenen Aufgaben zuverlässig und fristgerecht erfüllt. Die Geschäftsführung der B. GmbH hatte daher keinen Grund, an der Zuverlässigkeit des Herrn W. zu zweifeln.

Unglücklicherweise hat gerade sein sorgsamer Umgang mit den ihm übertragenen Aufgaben dazu geführt, dass Herr W. über den „Tellerrand“ hinausgedacht hat, um den erteilten Auftrag formularmäßig korrekt auszuführen.

Dies war freilich im Rahmen der Anleitung des Mitarbeiters nicht zu antizipieren.

Beweis: Im Bestreitungsfall weitere Beweise vorbehalten

## 4. Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften

### 4.1 Verstoß gegen § 85 Abs. 2 BAO

Der am 14. Mai 2018 eingebrachte Fristverlängerungsantrag ist zweifelsfrei ein Anbringen zur Geltendmachung von Rechten iSd § 85 Abs. 1 BAO. Die von der belangten Behörde mehrfach

erwähnten inhaltlichen Mängel des Fristverlängerungsantrages hätten ein Vorgehen gemäß § 85 Abs. 2 BAO zur Folge haben müssen.

Wenn die belangte Behörde daher ausführt, dass in diesem Fristverlängerungsantrag

- a. auf einen nicht existenten Vorhalt Bezug genommen,
- b. die Rechtsmittelfrist betreffend den KöSt-Bescheid gar nicht erwähnt und
- c. ein bereits vergangenes Datum genannt

wird, so handelt es sich dabei samt und sonders um inhaltliche Mängel des Fristverlängerungsantrages, zumal diesem die für Fristverlängerungsanträge unbedingt erforderlichen Inhalte („Was soll bis wann und warum verlängert werden?“) nicht zu entnehmen sind. Bei Vorliegen von inhaltlichen Mängeln ist gemäß § 85 Abs. 2 BAO zwingend ein Mängelbehebungsauftrag zu erteilen.

Die Tatsache, dass die belangte Behörde im gegenständlichen Fall selbst von inhaltlichen Mängeln ausgegangen ist, zeigt sich freilich auch daran, dass das Hervorkommen der inhaltlichen Fragwürdigkeit des gegenständlichen Fristverlängerungsantrages am 15. Mai 2018 ausschließlich daher rührte, dass sich ein Mitarbeiter des Finanzamtes telefonisch (!) an die B. GmbH wandte und mitteilte, dass der am Vortag gestellte Fristverlängerungsantrag nicht zuordenbar sei; dies mit der Konsequenz, dass die Frist zur Erhebung des Rechtsmittels der Bescheidbeschwerde somit abgelaufen war.

Die bloß telefonische „Anfrage“ der belangten Behörde (Anmerkung des BFG: 15.5.2018) ist freilich kein verfahrensrechtlich adäquates Mittel zur Sanierung von inhaltlich mangelhaften Anbringen. Der Beschwerdeführerin bzw. deren ausgewiesener Vertreterin hätte vielmehr seitens der belangten Behörde unter Setzung einer angemessenen Nachfrist aufgetragen werden müssen, den Fristverlängerungsantrag zu präzisieren bzw. verständlich zu formulieren. Dies ist jedoch nicht geschehen.

Hätte die belangte Behörde einen Mängelbehebungsauftrag iSd § 85 Abs. 2 BAO erlassen, so wäre diesem entsprochen worden; der Antrag hätte in diesem Fall als ursprünglich richtig eingebracht gewertet werden müssen (§ 85 Abs. 2 letzter Halbsatz BAO). Die belangte Behörde hat daher in diesem Punkt Verfahrensvorschriften verletzt, der angefochtene Bescheid ist daher schon aus diesem Grund mit Rechtswidrigkeit belastet und somit aufzuheben.

#### 4.2 Aktenwidrigkeit einzelner Bescheidfeststellungen

Der angefochtene Bescheid enthält teilweise Feststellungen, die sich nicht aus dem Akteninhalt ergeben. So heißt es etwa auf Seite drei des angefochtenen Bescheides:

In der Kanzlei wurde zwar ein internes Kontrollsystem erstellt, allerdings ist dieses nur teilweise wirksam. Wie der konkrete Fall zeigt, scheitert es bereits, sobald auf eine Fristeneintragung bzw. -verlängerung vergessen oder eine falsche Fristeneintragung (entweder in Hinblick auf den Termin oder in Hinblick auf die Frage, ob z B die Frist für ein Rechtsmittel oder einen Vorhalt verlängert werden soll) gemeldet bzw. eingetragen wird. Eine Kontrollmeldung oder Ähnliches zur Offenbarung einer falschen oder fehlenden Fristsetzung erfolgt in diesen Fällen nicht. Das Versagen der Kanzleikraft tritt damit nicht zutage und fehlt diesbezüglich eine notwendige Überwachung durch den steuerlichen Vertreter, womit dieser seiner Aufsichts- und Kontrollpflicht nicht ausreichend nachgekommen ist.

Für die Beschwerdeführerin ist nicht ersichtlich, auf welcher Grundlage die belangte Behörde diese (falschen) Sachverhaltsfeststellungen getroffen hat. Es ist unrichtig, dass im Unternehmen der steuerlichen Vertreterin der Beschwerdeführerin keine „Kontrollmeldungen“ erfolgen und dass Verfehlungen von Mitarbeitern nicht erkannt werden. Die Beschwerdeführerin rügt diese aktenwidrigen Feststellungen als Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Dasselbe gilt hinsichtlich der Sachverhaltsfeststellungen auf Seite vier des Bescheides. Dort heißt es:

Trotz gravierender Fehler im Zusammenhang mit der Einhaltung von Fristen schlug das Kontrollsystem der Kanzlei nicht an. Ein wirksames Kontrollsystem zur Überwachung von Mitarbeitern setzt jedoch voraus, dass auch nicht gesetzte, aber für die Fristeinhaltung notwendige Maßnahmen sowie gleichermaßen Fehlmaßnahmen einer Überprüfung unterzogen bzw. rechtzeitig sichtbar werden.

Der Beschwerdeführerin ist nicht bekannt, warum die belangte Behörde der Ansicht ist, dass das „Kontrollsystem“ im Unternehmen der steuerlichen Vertreterin der Beschwerdeführerin nicht „anschlug“. Dem gesamten Akteninhalt ist ein solcher Umstand nicht zu entnehmen. Die Beschwerdeführerin rügt auch diese aktenwidrige Feststellung als Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Davon abgesehen verkennt die belangte Behörde mit diesen Feststellungen auch insoweit die Realität, als für die Einreichung eines Antrages über Finanz-Online am letzten Tag der Frist ein wirksames Kontrollsystem nicht zwingend eine nochmalige Kontrolle vorsehen muss bzw. in der Praxis mitunter auch gar nicht vorsehen kann, weil es sich hierbei eben um den letzten Schritt des Einreichprozesses handelt. MaW: Irgendwann ist auch der letzte Knopf gedrückt und dafür muss die Durchführung durch einen ausreichend geschulten und stets verlässlichen Mitarbeiter ausreichend sein.

Würde man bei jeder auch noch so einfachen Tätigkeit die Nachkontrolle durch den jeweils Vorgesetzten verlangen, wäre jede arbeitsteilige Zusammenarbeit letztlich ad absurdum

geführt. Indem die belangte Behörde diese logische Konsequenz außer Acht lässt, belastet sie den angefochtenen Bescheid auch mit einem wesentlichen Begründungsmangel.

## 5. Rechtswidrigkeit infolge unrichtiger rechtlicher Beurteilung

### 5.1 Allgemeines

Gemäß § 308 BAO ist gegen die Versäumung einer Frist auf Antrag der Partei, die durch die Versäumung einen Rechtsnachteil erleidet, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen, wenn die Partei glaubhaft macht, dass sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, die Frist einzuhalten. Ein Verschulden der Partei an der Fristversäumung hindert die Bewilligung der Wiedereinsetzung nicht, wenn es sich bloß um einen minderen Grad des Versehens handelt.

Bei sachlicher und richtiger Betrachtung ist für die Frage der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand aufgrund des oben beschriebenen Sachverhaltes für den konkreten Fall ausschließlich relevant, ob der Beschwerdeführerin oder deren steuerlicher Vertreterin, der B. GmbH, die Fristversäumnis subjektiv vorwerfbar (= Verschulden) war und - insbesondere - ob Letzterer ein allfälliges Fehlverhalten eines Kanzleimitarbeiters zurechenbar wäre.

### 5.2 Sprachlich unzulänglicher Fristverlängerungsantrag vs. schlichte Fristversäumnis

Wie bereits ausgeführt, wird im angefochtenen Bescheid mehrfach moniert, dass sowohl der ursprüngliche Fristverlängerungsantrag als auch der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand sprachliche Unzulänglichkeiten aufweisen (falsches Datum, Verweis auf nicht existierende Vorhalte,...). All diese Umstände werden seitens der belangten Behörde als Beleg dafür herangezogen, dass dem jeweiligen Mitarbeiter gar nicht bewusst war, was er macht und was eigentlich der tiefere Zweck des Fristverlängerungsantrages bzw. des späteren Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand war.

„Im Ergebnis“ - so die belangte Behörde (Seite vier des angefochtenen Bescheides) - manifestiere sich „auch hier in Summe eine auffallende Sorglosigkeit“. (Wie schon oben ausgeführt, wäre die belangte Behörde freilich verpflichtet gewesen, im Hinblick auf den angeblich inhaltlich fragwürdigen Fristverlängerungsantrag einen Mängelbehebungsauftrag iSd § 85 Abs. 2 BAO zu erteilen.

Auch dieser unzulässige Schluss zeigt die fehlerhafte rechtliche Beurteilung durch die belangte Behörde. Das Verschulden im Anwendungsbereich des § 308 BAO muss sich auf den Zeitpunkt der Fristversäumnis bzw. die Fristversäumnis selbst beziehen. Ob ein Fristverlängerungsantrag oder gar ein nachfolgender Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ordnungsgemäß und sprachlich korrekt ausgeführt wurde, ist für die Frage der Wiedereinsetzung irrelevant. Nachträgliche Unzulänglichkeiten können daher keinesfalls als Beleg für ein schuldhaftes Verhalten in der Vergangenheit herangezogen werden.

Folgt man der (unrichtigen) Rechtsansicht der belangten Behörde, so hätte dies nämlich zur Folge, dass die Rechtsposition der Beschwerdeführerin im Wiedereinsetzungsverfahren nunmehr sogar wesentlich günstiger wäre, wenn diese ursprünglich überhaupt keinen Fristverlängerungsantrag gestellt hätte. In diesem Fall - so offenbar die Logik der belangten Behörde – hätte der Fristverlängerungsantrag auch nicht inhaltlich fragwürdig sein können und es hätten sich darin keine „Belege“ für ein auffallend sorgloses Verhalten finden können. Es ist augenscheinlich, dass es darauf nicht ankommen kann.

### 5.3 Zum Verschulden an der Fristversäumnis

#### 5.3.1 Allgemeines

Der Terminus „minderer Grad des Versehens“ in § 308 Abs. 1 BAO (eingefügt durch das 2. AbgÄG 1987, BGBl 312/1987) entspricht der zivilrechtlichen „leichten Fahrlässigkeit“ iSd § 1332 ABGB, welche dann anzunehmen ist, wenn jemandem ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht. Nicht mehr davon umfasst sind jene Fälle, in denen die Partei „auffallend sorglos“ handelt und die Sorgfaltswidrigkeit so schwer ist, dass sie einem ordentlichen Menschen in dieser Situation keinesfalls unterläuft.

#### 5.3.2 Keine Zurechnung eines allfälligen Verschuldens des Kanzleimitarbeiters

Die belangte Behörde argumentiert über mehrere Seiten - wie oben ausgeführt teils mit unsachlichen Argumenten und auf einen falschen Zeitpunkt abstellend - warum dem Mitarbeiter der B. GmbH angeblich eine besonders grobe Sorgfaltswidrigkeit anzulasten ist.

Dabei übersieht die belangte Behörde, dass ein allfälliges Verschulden eines bloßen Kanzleimitarbeiters dem steuerlichen Vertreter gar nicht zuzurechnen ist. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist zwar das Verschulden des Vertreters einer Partei (hier: B. GmbH) an der Fristversäumnis dem Verschulden der Partei selbst gleichzuhalten. Das Verschulden eines (bloßen) Kanzleibediensteten ist demgegenüber jedoch nicht mit dem Verschulden der Partei oder des bevollmächtigten Vertreters gleichzusetzen.

Das Versehen eines Kanzleibediensteten stellt für den steuerlichen Vertreter und damit für die von diesem vertretene Partei ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis iSd § 308 Abs. 1 BAO dar, wenn der steuerliche Vertreter der ihm zumutbaren und nach der Sachlage gebotenen Kontrollpflicht gegenüber dem Kanzleibediensteten nachgekommen ist. Das Verschulden (gleich welchen Grades) eines Kanzleibediensteten steht einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand somit dann nicht entgegen, wenn der steuerliche Vertreter der ihm zumutbaren und nach der Sachlage gebotenen Überwachungspflicht gegenüber seinem Kanzleibediensteten nachgekommen ist und auch kein Auswahlverschulden (culpa in eligendo) vorliegt.

Dabei hat der Parteienvertreter die Organisation seines Kanzleibetriebes zwar so einzurichten, dass die richtige Vormerkung von Terminen und damit die fristgerechte Wahrnehmung von Fristen sichergestellt sind. Eine Überwachung „auf Schritt und Tritt“ - die wohl auch in der Praxis gar nicht möglich ist - wird von der Judikatur hingegen nicht verlangt. Ein Vertreter mit einem ordnungsgemäßen Kanzleibetrieb darf sich nämlich, sofern er

„[...] nicht durch Unzuverlässigkeiten zu persönlicher Aufsicht und Kontrollmaßnahmen durch seine Angestellten genötigt wird, im Allgemeinen aber darauf verlassen, dass sein Kanzleipersonal eine ihm aufgetragene Weisung auch befolgt. Es ist dem Geschäftsführer einer Steuerberatungsgesellschaft weder zumutbar, selbst jene Wege und Hilfsdienste zu erbringen, für deren Besorgung er sich der Mithilfe von Kanzleikräften bedient, noch eine ausdrücklich angeordnete Postaufgabe auf ihr tatsächliches Stattfinden zu kontrollieren“.

Wie auch der UFS schon zutreffend ausgeführt hat, liegt ein - für eine Verschuldenszurechnung relevantes - Überwachungsverschulden nur dann vor,

„[...] wenn weder im Allgemeinen noch im Besonderen ein (wirksames) Kontrollsystem vorgesehen ist, welches im Falle des Versagens eines Mitarbeiters eine Fristversäumung schließen geeignet ist, somit nicht durch entsprechende Kontrollen sichergestellt wird, dass Unzulänglichkeiten infolge menschlichen Versagens voraussichtlich auszuschließen sind.

Allerdings darf diese Überwachungspflicht auch nicht überspannt werden. Die Überwachungspflicht geht nicht so weit, ausnahmslos jeden Arbeitsablauf lückenlos zu überwachen und auf seine Richtigkeit, Vollständigkeit und Zeitgerechtigkeit zu überprüfen [...]“

Wie oben ausgeführt, verfügt die B. GmbH über ein wohldurchdachtes und sicheres Kontrollsystem, dass pro Jahr mehrere tausend Fristen erfolgreich erledigt und sohin zweifellos tauglich ist. Es wurde daher - vereinfacht gesagt - intern ausreichend Vorsorge getroffen, allfällige Fristversäumnisse zu vermeiden. Schon aufgrund dessen ist irrelevant, ob die konkrete Fristversäumnis dem im konkreten Fall tätigen Kanzleimitarbeiter - der bisher stets zuverlässig war und fehlerlos handelte - vorzuwerfen ist oder nicht.

Selbst wenn daher das gegenständliche Verhalten des Mitarbeiters der B. GmbH als besonders sorglos zu qualifizieren wäre - was in Wahrheit nicht der Fall ist -, ist aufgrund des bestehenden internen Kontroll- und Überwachungssystems ein solcherart grobes Verschulden nicht der B. GmbH als steuerlicher Vertreterin der Beschwerdeführerin und damit auch nicht der Beschwerdeführerin selbst zuzurechnen. Da die belangte Behörde in Verkennung der Rechtslage dies dennoch getan hat, hat sie den angefochtenen Bescheid mit materieller Rechtswidrigkeit belastet.

## 6. Conclusio

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die belangte Behörde entgegen § 85 Abs. 2 BAO im Zeitpunkt des Einlangens des inhaltlich fragwürdigen Fristverlängerungsantrages keinen Mängelbehebungsauftrag erlassen hat. Wäre die belangte Behörde gesetzmäßig vorgegangen, so hätte die Beschwerdeführerin bzw. deren Vertreterin B. GmbH fristgerecht allfällige Mängel behoben. Der Bescheid ist schon aus diesem Grund mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet.

Im Unternehmen der B. GmbH, einer der größten und renommiertesten Wirtschaftstreuhandgesellschaften Österreichs, existiert ein umfassendes Kontrollsystem. Dieses Kontrollsystem beinhaltet auch angemessene Maßnahmen im Zusammenhang mit der Vormerkung und Wahrung von Fristen. Aufgrund des existierenden und funktionierenden internen Kontrollsystems im Unternehmen der B. GmbH ist ein allfälliges Verschulden eines Kanzleibediensteten für die Frage der Zulässigkeit der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand irrelevant, da ein solches Verschulden jedenfalls nicht der Beschwerdeführerin zuzurechnen ist. Der konkrete Mitarbeiter war bestens geschult, arbeitete bis dato fehlerlos und einwandfrei.

Die B. GmbH und deren verantwortliche Organe hatten daher keinen Grund daran zu zweifeln, dass dieser Mitarbeiter auch den gegenständlichen Fristverlängerungsantrag -wie schon unzählige Anträge davor - korrekt einbringen wird. Keinesfalls war vorhersehbar, dass der Mitarbeiter aufgrund eigener Wahrnehmungen die Anweisung zur Verlängerung der Beschwerdefrist dahingehend interpretieren würde, dass es in der gegebenen Konstellation tatsächlich nur um die Wahrung der Frist zur Einreichung des Antrages auf Forschungsprämie ging, dem nur ein Vorhalt unter Setzung einer einmonatigen Frist zur Einreichung vorausgegangen sein konnte.

Seitens der B. GmbH - und nur deren Verhalten ist der Beschwerdeführerin zuzurechnen - wurden sämtliche Sorgfalts- und Überwachungspflichten eingehalten.

Auch aus diesem Grund ist dem gegenständlichen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand stattzugeben. Der angefochtene Bescheid ist mit Rechtswidrigkeit infolge unrichtiger rechtlicher Beurteilung belastet.

In ihrer Beschwerdevorentscheidung führte die belangte Behörde u.a. Folgendes aus:

„...“

Ein berufsmäßiger Parteienvertreter hat die Organisation seines Kanzleibetriebes so einzurichten, dass auch die richtige Vormerkung von Terminen und damit die fristgerechte Setzung von - mit Präklusion sanktionierten - Prozesshandlungen gesichert erscheint. Dabei ist durch entsprechende Kontrollen u.a. dafür vorzusorgen, dass Unzulänglichkeiten durch menschliches Versagen aller Voraussicht nach auszuschließen sind. Das, was der Wiedereinsetzungswechsler in Erfüllung seiner nach der Sachlage gebotenen

Überwachungspflicht vorgenommen hat, hat er im Wiedereinsetzungsantrag substantiiert zu behaupten (vgl. hierzu VwGH 23.6.2016, Ra 2016/02/0100 m.w.N.; 29.5.2018, Ra 2018/15/0023).

...

Aufgrund der Darlegung in der Beschwerde zeigt sich, dass die Kanzlei ein dem Grunde nach funktionierendes und umfassendes Kontrollsystem besitzt und die Fristeintragung im System BMD erfolgte (vgl. insbesondere Pkt. 3 der Beschwerde sowie Beilage 6). Die Frist wurde auch insoweit nicht übersehen, als Herr W. am letzten Werktag vor Ablauf der Beschwerdefrist, somit am 11.5.2018, bei Frau L. per Mail nachfragte, ob die am 13.5.2018 anfallenden Fristen zu löschen oder zu verlängern seien (vgl. Beilage 1). Ab diesem Zeitpunkt unterliefen jedoch mehrere Fehler, die in ihrer Summe nicht als minderer Grad des Versehens angesehen werden können und dem steuerlichen Vertreter zuzurechnen sind. So wird dem zuständigen Kanzleimitarbeiter Herrn W. zunächst aufgetragen die „Bescheide“ zu verlängern. Mag dieser Ausdruck in der Kanzlei Praxis auch geläufig sein (vgl. Pkt. 1 der Beschwerde), so unterblieb dennoch eine klare Anweisung über die Verlängerung der Beschwerdefrist betreffend den Körperschaftsteuerbescheid 2016. In weiterer Folge verkannte der erst seit kurzem (hierzu Pkt. 3.4. der Beschwerde) in der Kanzlei tätige Angestellte die Notwendigkeit zur Verlängerung der Beschwerdefrist über Finanz Online und beantragte die Fristverlängerung für einen nicht existierenden Vorhalt. Darüber hinaus wurde ein in der Vergangenheit liegendes Datum gewählt und war schon aus diesem Grund keine Verlängerung einer etwaigen Frist mehr möglich.

...

Der Kanzleimitarbeiter, dem die Fehler unterlaufen sind, war erst seit Februar 2018 (Pkt. 3.4. der Beschwerde) und damit seit drei Monaten in der Kanzlei tätig. Wenngleich er über eine einschlägige zweijährige Erfahrung verfügt haben mochte und auch bisher im Office- und Sekretariatsbereich tätig war (hierzu wiederum Pkt. 3.4. der Beschwerde), besteht bei einem erst seit kurzem angestellten Mitarbeiter eine erhöhte Überwachungs- und Kontrollverpflichtung. Zum Anderen handelte es sich bei der über Finanz Online ausgeführten Tätigkeit in Form einer Fristverlängerung um keine rein manipulative Tätigkeit. Dies zeigt sich einerseits darin, dass zunächst die Art der Fristverlängerung auszuwählen ist und der tätig werdende Mitarbeiter bereits hier über ausreichende Kenntnisse verfügen muss, um eine notwendige Unterscheidung zu treffen. Hier erfolgte der erste Fehler: In Verkennung der Tatsache, dass die Beschwerdefrist hätte verlängert werden sollen, nahm der Mitarbeiter an, er müsse die Frist für die Beantwortung eines Vorhaltes verlängern. Andererseits war auch ein Text mit einer Begründung über die Notwendigkeit der Fristverlängerung zu verfassen. Im Zuge dieses Verfassens sind weitere Fehler erfolgt (wiederum die Annahme eines Vorhaltes, ein in der Vergangenheit liegendes Datum), die auf falschen Grundlagen aufgrund nicht

ausreichender Kenntnisse beruhen. Hätte der Kanzleiangestellte über ausreichend verfahrensrechtliches Wissen verfügt, die Handlungen „über den Tellerrand“ ermöglicht hätten, hätte ihm wohl zugleich auffallen müssen, dass bei Annahme eines tatsächlich existierenden Vorhaltes, die „bis zum 12.4.2018 erstreckte Frist zur Beantwortung“ einen Monat später jedenfalls nicht rechtzeitig sein konnte und um einen Monat zu spät sein musste.

Wie oft und wie intensiv eine Hilfskraft überwacht werden muss, bestimmt sich nach ihrer Ausbildung, Einschulung und Verlässlichkeit, die erst bejaht werden kann, wenn sich der Mitarbeiter eine längere Zeit hindurch bewährt hat (VwGH 27.2.1996, 95/08/0259). Eine nur mehr bloß stichprobenartige Überprüfung einer verlässlichen Kraft ist nach der Rechtsprechung des VwGH nur dann zulässig, wenn sie in der Anfangsphase ihrer Tätigkeit entsprechend intensiv überwacht wurde und sie sich in dieser intensiven Überwachungsphase als absolut zuverlässig erwiesen hat. Nach einer erst dreimonatigen Tätigkeit in einer Kanzlei ist die Sicherheit einer ordnungsgemäßen Arbeitserfüllung und damit verbunden ein Ausschluss eines Versagens nach diesem Zeitraum nicht gewährleistet (vgl. zu einer seit zehn Monaten angestellten Kanzleimitarbeiterin in Hinblick auf eine Fristenvormerkung VwGH 31.7.2006, 2006/05/0081). Der Mitarbeiter befindet sich noch in einer Anfangsphase, in der jedenfalls eine intensive Überwachung notwendig ist. Der steuerliche Vertreter hat sich in dieser Zeit selbst von seiner Verlässlichkeit zu überzeugen und kann nicht auf seine bisherige, angebliche Zuverlässigkeit in anderen Betrieben vertrauen. Eine ausreichende intensive Überwachung des Mitarbeiters ist im konkreten Fall nicht erfolgt, da ansonsten die Eingabe in Finanz Online entweder von Anfang an richtig vorgenommen oder zumindest die falsche Eingabe noch rechtzeitig erkannt worden wäre.

Darüber hinaus hat der Parteienvertreter ein besonderes Augenmerk auf jene Irrtümer zu legen, deren Fehlergeneigtheit für jedermann, und damit insbesondere für ihn, leicht erkennbar ist (vgl. Hengstschläger/Leeb, AVG § 71 Rz. 51). Aufgrund der in der Beschwerde näher geschilderten Darstellung der Geschehnisse war der Mitarbeiter, der die fehlerbehaftete Eingabe verfasst hat, inhaltlich aufgrund von Arbeitsabläufen und Gesprächen im zuständigen Beraterteam eingebunden (vgl. Pkt. 2.3. der Beschwerde). Bei dem Antrag zur Geltendmachung der Forschungsprämie mittels des Formulars E 108c bis zur Rechtskraft des Körperschaftsteuerbescheides handelte es sich gerade nicht um einen typischen Fall, in dem eine Beschwerde gegen den Bescheid erhoben werden soll. Vielmehr war es notwendig, die Beschwerdefrist lediglich zu verlängern, um den Eintritt der Rechtskraft zu verhindern. Damit war für den einfachen und erst seit kurzem in der Kanzlei tätigen Kanzleimitarbeiter aber nicht unmittelbar ersichtlich, um welche Art der Fristverlängerung es sich handelte (vgl. in diesem Sinn auch Pkt. 2.3. der Beschwerde).

Hätte somit der Mitarbeiter eine klare Anweisung zur Verlängerung der Beschwerdefrist erhalten, hätte - trotz der fehlenden, aber notwendigen intensiven Überwachungsverpflichtung des steuerlichen Vertreters gegenüber seines erst kürzlich in der

Kanzlei tätig gewordenen Angestellten - der erste Fehler des Kanzleimitarbeiters vermieden werden können, indem er in Finanz Online bei Art der Fristverlängerung die „Einreichung einer Beschwerde“ hätte anklicken können. Ihm wurde allerdings lediglich die unrichtige Verlängerung der „Bescheide“ aufgetragen (vgl. Beilage 1) und war bei fehlenden Kenntnissen eine fehlerhafte Erledigung insofern nahezu unvermeidlich.

Die grundlegende Verkenntung des Vorliegens eines Bescheides und der irrigen Annahme eines Vorhaltes durch das Finanzamt, trotz Benennung in der Fristenliste des BMD-Systems als Bescheid und der Fristart als Rechtsmittel (vgl. Beilage 6), kann sich nur aus einem unzureichenden Wissen ergeben, das nur im Zuge einer grundlegenden und ausreichenden Einschulung in Verbindung mit der bereits genannten intensiven Überwachung und Kontrolle vermieden werden hätte können. Daran kann auch der Umstand nichts ändern, dass der Kanzleiangestellte in seinem ersten Monat in der Kanzlei an einer entsprechenden Schulung teilgenommen haben mag (vgl. Pkt. 3.3. der Beschwerde), da diese den steuerlichen Vertreter nicht aus seiner konkreten Überwachungspflicht bei erst kürzlich aufgenommenen Mitarbeitern entbindet.

Auch dürfte die mit der Beschwerde vorgelegte Beilage 5 dem Mitarbeiter im konkreten Fall der Fristverlängerung nicht vorgelegen haben, da diese laut der darin enthaltenen Screenshots erst am 24.5.2018 - und damit erst nach Einbringung der Fristverlängerung für einen nicht existenten Vorhalt anstatt für die Verlängerung einer Beschwerdefrist - erstellt wurde.

Hinzu kommt der Umstand, dass die Verlängerung der beantragten Frist für einen bereits in der Vergangenheit liegenden Zeitraum beantragt wurde. Wenngleich dieser Fehler für sich alleine als entschuldbare Fehlleistung gewertet werden könnte, kann dies im Zusammenspiel mit der weiteren Verfehlung, nämlich zu beabsichtigen, die Frist für einen nicht existenten Vorhalt zu verlängern, nicht mehr angenommen werden. Eine derartige doppelte Fehlleistung kann nicht als minderer Grad des Versehens gewertet werden und ist diese im konkreten Fall auch dem steuerlichen Vertreter zuzurechnen. Dieser hat sich bei der Übermittlung von Eingaben im elektronischen Weg zu vergewissern, ob die Übertragung tatsächlich und richtig abgesendet wurde. Unterbleibt diese Kontrolle aus welchen Gründen auch immer, stellt dies auch aus diesem Grund ein über den minderen Grad des Versehens hinausgehendes Verschulden dar.

Diese Rechtsprechung des VwGH trägt der Tatsache Rechnung, dass Sendungen von Eingaben im elektronischen Weg fehleranfällig sind (VwGH 30.6.2015, Ra 2015/03/0037; 21.6.2018, Ra 2018/07/0355 bzgl. der Übermittlung von Eingaben per E-Mail). Nichts anderes darf für die Übermittlung von Fristverlängerungsansuchen über Finanz Online gelten.

Sofern in der Beschwerde die Verletzung von Verfahrensvorschriften behauptet wird, da kein Mängelbehebungsauftrag erlassen wurde, ist darauf hinzuweisen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH Parteierklärungen nach ihrem objektiven Erklärungswert

auszulegen sind. Damit kommt es darauf an, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszweckes und der der Behörde vorliegenden Aktenlage objektiv verstanden werden muss. Bei undeutlichem Inhalt eines Anbringens ist die Absicht der Partei zu erforschen. Im Zweifel ist dem Anbringen einer Partei, das sie zur Wahrung ihrer Rechte stellt, nicht ein solcher Inhalt beizumessen, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nimmt (vgl. VwGH 20.3.2014, 2010/15/0195 m.w.N.). Es besteht aber keine Befugnis oder Pflicht der Behörde, von der Partei tatsächlich nicht erstattete Erklärungen aus der Erwägung als erstattet zu fingieren, dass der Kontext des Parteinvorbringens die Erstattung der nicht Erklärung nach behördlicher Beurteilung als notwendig, ratsam oder empfehlenswert erscheinen lässt (VwGH 24.11.2016, Ra 2014/13/0003).

Aus dem objektiven Erklärungswert der streitgegenständlichen Eingabe vom 14.5.2018 ergibt sich, dass der steuerliche Vertreter der Bf. eine Fristverlängerung für einen nicht existierenden Vorhalt beantragt hatte. Bei einem (derart) eindeutigen Inhalt des Anbringens ist eine davon abweichende, nach außen auch andeutungsweise nicht zum Ausdruck kommende Absicht des Einschreiters nicht maßgeblich (VwGH 19.3.1994, 93/13/0213). Eine Auslegung bzw. Umdeutung, dass das streitgegenständliche Anbringen als Antrag auf Fristverlängerung einer Bescheidbeschwerde gelten sollte, lässt der insoweit eindeutige Inhalt des Schreibens nicht zu. Der Fristverlängerungsantrag bezieht sich sowohl durch die Bezeichnung im Betreff als auch im Text in völliger Klarheit und Deutlichkeit auf eine - wenngleich nicht existente - Vorhaltsbeantwortung und äußerte sich, anders als in der Beschwerde behauptet (vgl. Pkt. 4.1. der Beschwerde), sehr wohl ausdrücklich zu den Fragen „Was?“ (Beantwortung eines Vorhaltes), „Bis wann? (bis zum 12.5.2018) und „Warum“ (da noch benötigte Unterlagen fehlten). Da grundsätzlich davon auszugehen ist, dass ein beruflicher Parteienvertreter, der einen Antrag im Namen eines Mandanten stellen möchte, dies auch klar zum Ausdruck bringt (VwGH 24.11.2016, Ra 2014/13/0003), kam eine Umdeutung des ausdrücklichen Anbringens in einen Antrag auf Verlängerung einer Beschwerdefrist nicht in Betracht. Ein solcher wurde unzweifelhaft nicht gestellt. Aus diesem Grund konnte auch kein Mängelbehebungsauftrag im Beschwerdeverfahren erlassen werden, da das Anbringen unzweifelhaft nicht auf eine Beschwerde bzw. Verlängerung der Beschwerdefrist gerichtet war.

Der konkrete „Mangel“ des eingereichten Fristverlängerungsantrages lag nicht in der mangelhaften Eingabe im Sinn des § 85 Abs. 2 BAO (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift), sondern in der fehlenden Existenz eines zulässigen Eingabegrundes.

Derartige Mängel sind einer Behebung nach § 85 Abs. 2 BAO nicht zugänglich und hätte ein Mängelbehebungsauftrag in Bezug auf einen nicht existierenden Vorhalt ins Leere geführt. Die telefonische Auskunft des Bediensteten des Finanzamtes (hierzu Pkt. 4.1. der Beschwerde) erfolgte daher lediglich im Rahmen kundenfreundlicher Überlegungen, um darüber zu informieren, dass ein nicht zuordenbarer Antrag gestellt wurde. Für einen

Mängelbehebungsauftrag bestand jedoch kein Raum und dürfte der steuerliche Vertreter ebenfalls diese Auffassung vertreten haben, als er im Zuge des angesprochenen Telefonats einen solchen auch nicht anregte oder als erforderlich erachtete. Weshalb das Nichtergehen eines Mängelbehebungsbescheides erst im Rechtsmittelverfahren gerügt wird, bleibt somit völlig unerfindlich.

Auch wenn die Behörde - unzulässigerweise - die Eingabe als einen Antrag nach § 245 Abs. 3 BAO qualifiziert hätte, wäre für die Partei damit nichts gewonnen gewesen: Gem. § 245 Abs. 3 BAO ist die Beschwerdefrist auf Antrag von der Abgabenbehörde aus berücksichtigungswürdigen Gründen, erforderlichenfalls wiederholt, zu verlängern. Durch einen Antrag auf Fristverlängerung wird der Lauf der Beschwerdefrist gehemmt. Die Hemmung des Fristenlaufes beginnt nach § 245 Abs. 4 BAO mit dem Tag der Einbringung des Antrages und endet mit dem Tag, an dem die Entscheidung 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. Im vorliegenden Fall wurde die Fristverlängerung ausdrücklich bis zu einem bestimmten, in der Vergangenheit liegenden Zeitpunkt beantragt. Damit lag weder ein inhaltlicher Mangel nach § 85 Abs. 2 BAO vor (vgl. bereits oben zum Inhalt des Fristverlängerungsantrages hinsichtlich der Fragen „wann“, „bis wann“ und „warum“), noch konnte eine etwaige Hemmung nach § 245 Abs. 4 i.V.m. Abs. 3 BAO aufgrund des ausdrücklichen Datums eintreten.

Hinsichtlich des Beschwerdevorbringens, das Finanzamt habe den Zeitpunkt des Verschuldens verkannt (hierzu Pkt. 5.2. der Beschwerde), ist lediglich darauf hinzuweisen, dass in dem Bescheid vom 16.7.2018 über die Abweisung des Antrags auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 308 BAO infolge Versäumung der Beschwerdefrist betreffend den Körperschaftsteuerbescheid 2016 vom 12.4.2018 auf die nicht ausreichenden Kenntnisse des Kanzleimitarbeiters abgestellt wurde, die sich im Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand durch den Bezug auf die „Verlängerung des Bescheides“ widerspiegeln. Dies deutet das Finanzamt als zusätzliches Indiz für die Zurechnung des Verschuldens an den steuerlichen Vertreter, das über einen geringen Grad des Verschuldens hinausgeht. Dass damit eine Änderung des Zeitpunktes und des Verschuldenseintrittes einherging, wurde im Bescheid nicht behauptet.

In ihrem Vorlageantrag hielt die Bf. an ihrem bisherigen Vorbringen fest und führte in einem ergänzenden Schriftsatz in Erwiderung der Beschwerdevorentscheidung Folgendes aus:

„ ...

## 2.2 Pflicht zur Erforschung des Parteienwillens durch die Behörde

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin ist der Rechtsmeinung des Finanzamtes nicht zu folgen:

Der am 14. Mai 2018 eingebrachte Fristverlängerungsantrag ist zweifelsfrei ein Anbringen zur Geltendmachung von Rechten iSd § 85 Abs. 1 BAO. Es geht schließlich um die Verlängerung einer Frist mit rechtlichen Auswirkungen für die Partei. Voraussetzung für ein Anbringen ist dabei allein, dass eine Geltendmachung von Rechten oder der Erfüllung von Pflichten überhaupt erkennbar wird und dieses einer bestimmten Person zugeordnet werden kann. Dies ist im vorliegenden Fall aber offensichtlich gegeben, da sowohl der Steuerpflichtige eindeutig erkennbar ist als doch deutlich wird, dass eine Rechtshandlung zur Geltendmachung von Rechten (nämlich eine Fristverlängerung) eingeleitet wurde.

Auch wenn die Behörde in der Beschwerdeverentscheidung ausführt, dass im hier relevanten Anbringen des Steuerpflichtigen weitreichende Mängel bestehen (es würde auf einen nicht existenten Vorhalt Bezug genommen werden, das Datum der Verlängerung liege in der Vergangenheit, etc.), so ist dazu festzuhalten, dass Mängel bei Anbringen nach den Wertungen der BAO zwingend ein Verbesserungsverfahren zur Folge haben (vgl. etwa zur Notwendigkeit der Erlassung eines Mängelhebungsauftrags im konkreten Fall die Ausführungen in der Bescheidbeschwerde). Abgesehen von der Frage, ob überhaupt ein Anbringen vorliegt (oder ein „rechtliches Nichts“), müssen Unklarheiten der Behörde darüber, was der Abgabepflichtige gemeint hat, jedenfalls von Amts wegen (§ 115 BAO) ausgeräumt und die verfolgte Absicht der Partei erforscht werden.

Mit anderen Worten ist bei undeutlichem Inhalt eines Anbringens - auf Basis des § 115 BAO - (nach ständiger Rechtsprechung des VwGH) die Absicht der Partei zu erforschen. Im Zweifel ist dabei dem Anbringen einer Partei, das sie zur Wahrung ihrer Rechte stellt, nicht ein solcher Inhalt beizumessen, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nimmt.

Im vorliegenden Fall war dem Finanzamt aber eindeutig unklar, was mit dem Anbringen erreicht werden soll. Dies zeigt sich auch und insbesondere daran, dass der zuständige Beamte des Finanzamtes bei der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin telefonisch nachgefragt hat, was er mit dem Anbringen eigentlich anfangen soll. Auch objektiv betrachtet ist der Inhalt des Anbringens offensichtlich undeutlich, schließlich betrifft der Text einen nicht vorhandenen Vorhalt und die Datumsangabe ergibt keinen Sinn. Auf dieser Basis entspricht die telefonische Nachfrage des Beamten den gesetzlichen Vorgaben, den Inhalt des Anbringens von Amts wegen zu erforschen. Nur wäre - entgegen der Ansicht des Finanzamts - auf Basis der amtswegigen Erforschung des Inhalts des Anbringens nicht eine Verwerfung des Fristverlängerungsgesuchs als „rechtliches Nichts“ gesetzlich gefordert gewesen, sondern vielmehr eine Umdeutung in einen Fristverlängerungsantrag zur Verlängerung der Beschwerdefrist.

Da der Fristverlängerungsantrag (logischerweise) nur den einzigen nicht rechtskräftigen Bescheid betreffen konnte, kann der erforschte Parteiwille gar nicht anders aussehen. Jede andere Alternative würde der Partei ein sinnloses Vorgehen unterstellen und somit dem

Anbringen einen Inhalt beimessen, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeiten nimmt. Dies widerspricht aber den Vorgaben des VwGH.

Bei der Erforschung des Parteiwillens ist - angesichts der Alternativen - eindeutig erkennbar, dass das Anbringen fehlerhaft ist und daher der konkrete Text und Betreff nicht wörtlich genommen werden kann, sondern vielmehr der Sinn des Anbringens zur Auslegung heranzuziehen ist. Betrachtet man aber den Sinn und Zweck im Lichte des Fristverlängerungsantrages, so kann kein Zweifel daran bestehen, dass damit eine Fristverlängerung beantragt werden sollte. Jede andere Sichtweise würde das Anbringen als völlig absurd disqualifizieren. Dementsprechend ist aber der Inhalt des Anbringens auf Basis der amtswegigen Erforschungspflicht des Parteiwillens bei undeutlichen Ausführungen und daher nicht klar erkennbarem Parteiwillen so zu verstehen, dass damit die einzig offene Frist - nämlich jene des Körperschaftsteuerbescheids 2016 - verlängert werden soll.

Würde man der Rechtsansicht des Finanzamtes folgen, so hatte dies zur Konsequenz, dass eine sprachlich falsche Textierung eines Fristverlängerungsantrages sogar „strenger“ behandelt werden würde als ein nicht hinreichend konkretisierter Fristverlängerungsantrag. Hätte der Mitarbeiter der steuerlichen Vertreterin der Beschwerdeführerin nämlich beispielsweise bloß einen „leeren“ Fristverlängerungsantrag (ohne jegliche Ausführungen zur Natur der Frist und zum begehrten Fristende) eingebracht, so wäre dies jedenfalls - auch nach Ansicht des Finanzamtes - ein klarer Fall für einen Mängelbehebungsauftrag gewesen. Es versteht sich von selbst, dass die Wertung des Finanzamtes unzutreffend ist.

...

### 3.3 Bloß minderer Grad des Verschuldens der steuerlichen Vertretung im konkreten Fall:

Im Hinblick auf das Verschulden der steuerlichen Vertretung an der Fristversäumnis ist zunächst festzuhalten, dass das Verschulden eines Kanzleibediensteten nicht mit dem Verschulden der Partei oder des bevollmächtigten Vertreters gleichzusetzen ist.

Das Versehen eines Kanzleibediensteten stellt vielmehr dann für den steuerlichen Vertreter und damit für die von diesem vertretene Partei ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis iSd § 308 Abs.1 BAO dar, wenn der steuerliche Vertreter der ihm zumutbaren und nach der Sachlage gebotenen Kontrollpflicht gegenüber dem Kanzleibediensteten nachgekommen ist.

Das Verschulden (gleich welchen Grades) eines Kanzleibediensteten steht einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand somit dann nicht entgegen, wenn der steuerliche Vertreter der ihm zumutbaren und nach der Sachlage gebotenen Überwachungspflicht gegenüber seinem Kanzleibediensteten nachgekommen ist.

Ob der Kanzleimitarbeiter selbst - bei eingehaltenen Überwachungspflichten - sich eine geringe oder grobe Fehlleistung zu Schulden kommen lässt, spielt dagegen für die Beurteilung der Zulässigkeit einer Wiedereinsetzung keine Rolle.

Wie in der Beschwerde ausführlich dargelegt und auch vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung anerkannt wird (Seite 3 der Beschwerdevorentscheidung), hat die steuerliche Vertretung ein wirksames und umfassendes Kontrollsystem eingerichtet, sodass die richtige Vormerkung von Terminen und damit die fristgerechte Wahrnehmung von Fristen sichergestellt ist.

Auf Basis eines funktionierenden Kontrollsystems beim steuerlichen Vertreter verlangt die ständige Rechtsprechung nicht die Kontrolle jeder einzelnen Aufgabe eines Kanzleiangestellten. Ein Vertreter mit einem ordnungsgemäßen Kanzleibetrieb (wie im gegenständlichen Fall) darf sich vielmehr darauf verlassen, dass sein Kanzleipersonal eine ihm auftragene Weisung auch befolgt. Es ist dem Geschäftsführer einer Steuerberatungsgesellschaft weder zumutbar, selbst jene Wege und Hilfsdienste zu erbringen, für deren Besorgung er sich der Mithilfe von Kanzleikräften bedient, noch eine ausdrücklich angeordnete Postaufgabe auf ihr tatsächliches Stattfinden zu kontrollieren.

Da die steuerliche Vertreterin über ein wohldurchdachtes und sicheres Kontrollsystem verfügt, dass pro Jahr mehrere tausend Fristen erfolgreich bewältigt, ist bereits unabhängig von der konkreten Fehlleistung des Kanzleimitarbeiters - der bis dahin stets zuverlässig war und fehlerlos handelte - bloß von einem minderen Grad des Versehens der steuerlichen Vertretung auszugehen. Es kann von einer steuerlichen Vertretungsorganisation in einer derartigen Größe gar nicht mehr verlangt werden, als ein - auch vom Finanzamt anerkanntes - funktionierendes Kontrollsystem zu implementieren, welches Fristversäumnisse effektiv verhindert. Dass es dennoch im Einzelfall zu einem menschlichen Versagen kommen kann, ist auch von einem sicher funktionierenden Kontrollsystem nicht vollständig zu verhindern. Das Rechtsinstitut der Wiedereinsetzung soll genau diese vollkommen unerwarteten und unvorhersehbaren Ausnahmefälle „einfangen“ und so einen ungebührlichen Rechtsnachteil für den Abgabepflichtigen verhindern.

Weiters führt aber auch die konkrete Fehlleistung des Kanzleimitarbeiters - entgegen der Auffassung des Finanzamts - nur maximal zu einem leichten Grad des Verschuldens seitens der steuerlichen Vertretung. Zunächst ist dazu festzuhalten, dass es sich bei Herrn P.W. um einen Mitarbeiter handelt, der über eine mehrjährige Erfahrung im Sekretariatsbereich einer großen Steuerberatungsgesellschaft („Big Four“) verfügt und der stets sämtliche der ihm übertragenen Aufgaben zuverlässig und fristgerecht erfüllt hat. Es gab daher keinen Grund, an der Zuverlässigkeit des Herrn W. zu zweifeln.

Zudem war die Anweisung an Herrn W. aus objektiver Sicht vollkommen eindeutig: Es sollte die Beschwerdefrist betreffend den einzig noch nicht rechtskräftigen Bescheid verlängert werden.

An sich ist die zuständige Person aus dem Beratungsteam davon ausgegangen, dass dabei kein Fehler passieren kann.

Der Umstand, dass Herr W. - ohne Rückfrage oder dergleichen – nicht die Beschwerdefrist des einzig nicht rechtskräftigen Bescheides (wie sonst üblich gewissenhaft) verlängert sondern eine davon komplett abweichende Verfahrenshandlung durchführt, konnte von der steuerlichen Vertretung nicht einmal erahnt werden. Ein solches Vorgehen war freilich im Rahmen der Anleitung zu einer absoluten Routinetätigkeit eines solchen Mitarbeiters nicht zu erwarten.

Auf dieser Basis entbehren aber auch die Vorwürfe des Finanzamts in der Beschwerdeentscheidung jeglicher Grundlage:

- Wenn vom Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung vorgehalten wird, die Anweisung sei nicht konkret genug gewesen und hätte nur missverstanden werden können, kann dem nicht gefolgt werden. Der Kanzleimitarbeiter fand im System nur einen nicht rechtskräftigen Bescheid vor. Wie dazu die Anweisung, den Bescheid zu verlängern, missverständlich sein kann, ist nicht vollziehbar. Schließlich hätte der Mitarbeiter einfach nur in der FinanzOnline-Maske diesen einzigen noch nicht rechtskräftigen Bescheid mit einer fristwahrenden Beschwerde auswählen müssen. Es gab dazu weder eine offensichtliche noch eine vernünftige Alternative

- Ebenso ist für die Beschwerdeführerin nicht nachvollziehbar, wieso das Finanzamt in diesem Zusammenhang ausführt, dass der Kanzleibedienstete nicht über genug „Kenntnisse im steuerlichen Verfahrensrecht“ verfügte, um die Aufgabe zu erledigen. Der Mitarbeiter hätte nämlich zur Durchführung seiner Aufgabe überhaupt nicht verstehen müssen, weshalb der Bescheid - ohne inhaltliche Änderungen vornehmen zu wollen - nicht in Rechtskraft erwachsen soll. Er hätte schlicht und ergreifend weisungsgemäß die einzige Handlung vornehmen sollen, die vernünftig möglich gewesen war.

Dass sich im Zuge der fehlgeleiteten Maßnahme von Herrn W. sprachliche Unzulänglichkeiten ergeben haben (z.B. falsches Datum, Verweis auf einen nicht existierenden Vorhalt etc.), kann für die Beurteilung des Verschuldens der steuerlichen Vertretung (!) bei der Kontrolle des Mitarbeiters keine Rolle spielen. Ob der ausreichend kontrollierte und zuverlässige Mitarbeiter die konkrete Aufgabe aus einer Fehlvorstellung nur ein bisschen oder komplett falsch umsetzt, spielt für die Beurteilung des Verschuldens des steuerlichen Vertreters keine Rolle. Im Gegenteil, die deutlich fehlgeleitete Maßnahme zeigt erst auf, wie unerwartet das Ergebnis für die steuerliche Vertretung war. Hätte man nur im Geringsten erwarten können, dass nicht die Frist des einzig nicht rechtskräftigen Bescheides verlängert, sondern eine willkürliche Verfahrenshandlung eingeleitet wird, hätte man die Aufgabe nochmals bzw. näher erläutert.

- Das Finanzamt meint weiters, dass es sich beim relevanten Kanzleimitarbeiter um einen noch nicht erfahrenen und zuverlässigen Angestellten handelt. Dies kann aber angesichts der

Einfachheit der Aufgabe nicht relevant sein. Dasselbe gilt für den Vorwurf, es handle sich bei dem Fehler des Kanzleimitarbeiters nicht um eine rein manipulative Tätigkeit. Zwar hat es sich bei der Aufgabe nicht um ein physisches Kuvertieren oder dergleichen gehandelt, aber die Auswahl der Standardfristverlängerung in FinanzOnline ist für Kanzleimitarbeiter einer Steuerberatungsgesellschaft nicht weniger Teil des Alltagsgeschäfts als das Versenden von Briefen.

Auch handelt es sich dabei offensichtlich nicht um eine komplexe Aufgabe, für die spezielle Kenntnisse im Steuerrecht oder im steuerlichen Verfahrensrecht notwendig wären.

- Auf dieser Basis kann auch der Ausführung des Finanzamtes, das grobe Verschulden der steuerlichen Vertretung „manifestiere“ sich in der Summe der Fehler des Kanzleimitarbeiters, nicht gefolgt werden. Auch wenn im konkreten Fall vom zuständigen Mitarbeiter in der Ausführung der Anleitung gleich mehrere Fehler begangen worden sind, ändert dies nichts am Umstand, dass den steuerlichen Vertreter - wenn überhaupt - nur ein minderer Grad des Verschuldens an der Fehlvorstellung des Kanzleimitarbeiters trifft. Das allenfalls grobe Verschulden des Mitarbeiters ist - auch aufgrund des funktionierenden Kontrollsystems - keinesfalls der Beschwerdeführerin zuzurechnen.“

In der mündlichen Verhandlung führte die Bf. aus, das Finanzamt gestehe ein dem Grunde nach funktionierendes Kontrollsystem zu. Die telefonische Rückfrage des Mitarbeiters des Finanzamtes zeige, dass sich die Notwendigkeit eines Mängelbehebungsauftrages ergeben hätte. Wie sie in den Schriftsätzen schon mehrfach dargelegt habe, führe die Rechtsansicht des Finanzamtes, wonach die inhaltliche Unrichtigkeit/Unklarheit des Fristverlängerungsantrages ein Indiz für das grobe Verschulden des Herrn P.W. sein solle dazu, dass der hier gegenständliche Fall strenger behandelt werden, als wenn überhaupt kein Fristverlängerungsantrag gestellt worden wäre.

Die Amtspartei verweist auf ihr bisheriges Vorbringen im angefochtenen Bescheid und der Beschwerdeentscheidung und führt ergänzend aus, dass das angesprochene Kontrollsystem hinsichtlich der Fristen funktioniere, aber sie damit noch kein Zugeständnis für die richtige Anwendung gemacht habe.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Am 29.3.2018 wurden von der Bf. die Steuererklärungen 2016 eingereicht. Der Körperschaftsteuererklärung war kein Antrag zur Geltendmachung der Forschungsprämie für 2016 (Formblatt E 108c-PDB-2016) angeschlossen.

Der Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheid 2018 wurde gegenüber der Bf. zu Händen der ausgewiesenen Steuerberatungsgesellschaft am 12.4.2018 elektronisch zugestellt.

Mit gesonderten Eingaben vom 14.5.2018 über FinanzOnline wurden die oa. Eingaben für eine Fristverlängerung zur Beantwortung eines Vorhaltes zur Umsatz- und Körperschaftsteuer vom 12.4.2018 bis 12.5.2018 beantragt.

Daraufhin hat es lt. handschriftlichem Aktenvermerk vom 15.5.2018 eine telefonische Rückfrage der belangten Behörde bei der steuerlichen Vertretung Mag. Z. gegeben, weil ein finanzamtlicher Vorhalt gar nicht erlassen wurde, wobei dieser erklärt habe, dass eine Rechtsmittelfristverlängerung gemeint war und eine E-Mail (nicht in den Akten) erfolgen werde.

Mit Eingabe vom 5.6.2018 überreichte die steuerliche Vertreterin (B. GmbH) einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO infolge Versäumung der Beschwerdefrist des Körperschaftsteuerbescheides 2016 und führte aus, dass die Beschwerdefrist für den Körperschaftsteuerbescheid versäumt worden und der dadurch entstandene Rechtsnachteil die Nichtbeantragung der Forschungsprämie sei. Die versäumte Handlung (Beschwerde) wurde durch Beischluss des ausgefüllten Antrages mit Formblatt nachgeholt.

Die Fristen werden elektronisch in einem Kanzleisystem erfasst und verwaltet, was als unbestritten und unbedenklich erachtet werden kann.

Aus der vorgelegten kanzleiinternen E-Mail-Korrespondenz geht hervor, dass Herr P.W. die zuständige Sachbearbeiterin (Frau L.) am Freitag 11.5.2019 um 8:39 Uhr verständigt hat, dass am 13.5.2019 (Sonntag) einige Fristen laut einem beigelegten screen-shot „anfallen“ würden.

Um 8:54 Uhr erfolgte von dieser an Herrn P.W. das Ersuchen die Bescheide betreffend Bf. zu verlängern. Im Gegensatz zur Haltung der belangten Behörde (Seite 4 Abs. 1) wird die Würdigung der belangten Behörde, dass eine klare Anweisung unterblieb, nicht geteilt, denn diese enthielt einen ausdrücklichen Hinweis auf die Bescheide und dass „diese zu verlängern seien“. Es ist daher durchaus möglich, dass im internen Kanzleigebrauch eine etwas verkürzte oder umgangssprachliche Formulierung gewählt wird. Die Anweisung dürfte von einem

Mitarbeiter einer Steuerberatungskanzlei durchaus so verstanden werden, dass eine Fristverlängerung für die Einbringung eines Rechtsmittels (Beschwerde) gegen erlassene Bescheide gestellt werden sollte.

In der Folge ist es dann zu der oa. unrichtigen Umsetzung dieser Weisung (Fristverlängerung für eine Vorhaltsbeantwortung mit einem unrichtigen Verlängerungsenddatum gekommen).

Ob und wie die vom Mitarbeiter über FinanzOnline gestellten Anträge von der Steuersachbearbeiterin Frau L. und dem betreuenden Steuerberater durchgesehen und überwacht wurden, erschließt sich trotz weitwendigen Vorbringens über das von der Kanzlei verwendete interne Fristüberwachungsprogramm und deren Handhabung nicht. Das gegenständliche Problem ist hier nicht die Fristenüberwachung als solche, sondern deren unzureichende Umsetzung, denn der Ablauf der Frist wurde durch unzureichend erstattete Schriftsätze herbeigeführt.

Wenig überzeugend erscheint auch die im Beschwerdeverfahren (Beschwerde S. 5 Abs. 1) aufgestellte Behauptung, Herr W. nahm daher an, dass gemeinsam mit dem Körperschaftsteuerbescheid 2016 auch eine entsprechende Aufforderung zur Nachreichung eines Formulars (daher die Diktion „Vorhalt“) zugegangen wäre. Dies würde schon eher subtile Vorkenntnisse der gesetzlichen Bestimmungen des § 108 c Abs. 3 EStG („Die Prämien können erst nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres geltend gemacht werden, spätestens jedoch bis zum Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides (§ 188 der Bundesabgabenordnung“) voraussetzen.). Daher sind die Ausführungen (Seite 9 Abs. 2) der Bf., der Kanzleimitarbeiter W. habe sogar über den „Tellerrand“ hinausgedacht, um den erteilten Auftrag formularmäßig korrekt auszuführen, nicht näher nachvollziehbar. Im Übrigen wurde die strittige Fristverlängerung zur Vorhaltsbeantwortung eingangs auch für die Umsatzsteuer 2016 beantragt, die im gegenständlichen Zusammenhang überhaupt keine Rolle spielt. In dem von der Bf.-Vertreterin verwendeten Fristenüberwachungsprogramm war für die Bf. ausdrücklich ein Umsatzsteuer- und ein Körperschaftsteuerbescheid 2016 und kein Vorhalt vom 12.4.2018 angemerkt. Abgesehen davon bleibt nach wie vor offen, warum der Mitarbeiter eine Fristverlängerung um einen Monat (selbst datiert mit 12.5.2017(?) für die Umsatzsteuer bzw. 12.5.2018 für die Körperschaftsteuer) für einen (End-) Zeitpunkt erst beantragt wurde, an dem die Frist am Tag der Antragstellung bereits abgelaufen war. Die Bedenken der belangten Behörde über fehlende hinreichende Erfahrungen des Herrn W. im Abgabenverfahrensrecht waren nicht zu zerstreuen. Sie lassen darauf schließen, dass ein gewisser Kontrollbedarf durchaus gegeben war.

## **2. Beweiswürdigung**

Der Sachverhalt ist im Wesentlichen unstrittig und ergibt sich aus dem bf. Vorbringen.

### 3. Rechtliche Beurteilung

#### 3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gesetzliche Bestimmungen:

*Bundesabgabenordnung (BAO)*

*§ 308. (1) Gegen die Versäumung einer Frist (§§ 108 bis 110) oder einer mündlichen Verhandlung ist auf Antrag der Partei, die durch die Versäumung einen Rechtsnachteil erleidet, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen, wenn die Partei glaubhaft macht, daß sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, die Frist einzuhalten oder zur Verhandlung zu erscheinen. Daß der Partei ein Verschulden an der Versäumung zur Last liegt, hindert die Bewilligung der Wiedereinsetzung nicht, wenn es sich nur um einen minderen Grad des Versehens handelt.*

*(2) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 124/2003)*

*(3) Der Antrag auf Wiedereinsetzung muss binnen einer Frist von drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses bei der Behörde (Abgabenbehörde oder Verwaltungsgericht), bei der die Frist wahrzunehmen war bzw. bei der die Verhandlung stattfinden sollte, eingebracht werden. Bei Versäumnis einer Beschwerdefrist (§ 245) oder einer Frist zur Stellung eines Vorlageantrages (§ 264) gilt § 249 Abs. 1 dritter Satz sinngemäß. Im Fall der Versäumung einer Frist hat der Antragsteller spätestens gleichzeitig mit dem Wiedereinsetzungsantrag die versäumte Handlung nachzuholen.*

*(4) ...*

*(5) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. Nr. 680/1994)*

*§ 85. (1) Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel) sind vorbehaltlich der Bestimmungen des Abs. 3 schriftlich einzureichen (Eingaben). (BGBl 1989/660, ab 1990)*

*(2) Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) berechtigen die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht. (BGBl I 2009/20)*

(3) - (5) ...

§ 86a

*(1) Anbringen, für die Abgabenvorschriften Schriftlichkeit vorsehen oder gestatten, können auch telegraphisch, fernschriftlich oder, soweit es durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen zugelassen wird, im Wege automationsunterstützter Datenübertragung, oder in jeder anderen technisch möglichen Weise eingereicht werden. Durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen kann zugelassen werden, daß sich der Einschreiter einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privat-rechtlichen Übermittlungsstelle bedienen darf. Die für schriftliche Anbringen geltenden Bestimmungen sind auch in diesen Fällen mit der Maßgabe anzuwenden, daß das Fehlen einer Unterschrift keinen Mangel darstellt. Die Abgabenbehörde und das Verwaltungsgericht können jedoch, wenn es die Wichtigkeit des Anbringens zweckmäßig erscheinen läßt, dem Einschreiter die unterschriebene Bestätigung des Anbringens mit dem Hinweis auftragen, daß dieses nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt.*

*(2) Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung im Sinn des Abs. 1 erster Satz bestimmen,*

*a) unter welchen Voraussetzungen welche Arten der Datenübertragung an Abgabenbehörden und an Verwaltungsgerichte zugelassen sind,*

*b) daß für bestimmte Arten von Anbringen bestimmte Arten der Datenübertragung ausgeschlossen sind und*

*c) welche Unterlagen wie lange vom Einschreiter im Zusammenhang mit bestimmten Arten der Datenübertragung aufzubewahren sind.*

*[BGBl I 2014/13]*

*Finanz-Online Verordnung*

*BGBl II 2006/97 idF BGBl II 2006/513, II 2007/244, II 2008/244, II 2009/114, II 2011/82, II 2012/93, II 2012/373, II 2014/52 und II 2016/46*

*§ 1 Abs. 1: Diese Verordnung regelt automationsunterstützte Datenübertragungen in Bezug auf Anbringen (§ 86a BAO), Erledigungen (§ 97 Abs. 3 BAO), Akteneinsicht (§ 90a BAO) und Entrichtung (§ 211 Abs. 5), soweit nicht eigene Vorschriften bestehen.*

*Abs. 2: Die automationsunterstützte Datenübertragung ist zulässig für die Funktionen, die dem jeweiligen Teilnehmer in Finanz-Online (<https://finanzonline.bmf.gv.at>) zur Verfügung stehen. Die für eine Datenstromübermittlung und für eine Übermittlung mittels eines Webservices erforderlichen organisatorischen und technischen Spezifikationen (zB XML-Struktur; WSDL) sind*

auf der Website des Bundesministeriums für Finanzen (<https://www.bmf.gv.at>) abrufbar zu halten.

*Abs. 3: Parteien und deren Vertreter, die an FinanzOnline teilnehmen und dafür von den Abgabenbehörden eine Teilnehmeridentifikation, Benutzeridentifikation und ein persönliches Passwort (PIN) erhalten, haben diese, auch wenn sie selbst bestimmt wurden, sorgfältig zu verwahren, soweit zumutbar Zugriffe darauf zu verhindern und die Weitergabe der Benutzeridentifikation und des persönlichen Passworts (PIN) zu unterlassen. Die Weitergabe der Teilnehmeridentifikation zum Zweck der Einräumung entsprechender Benutzeridentifikationen an andere Personen ist im eigenen Verantwortungsbereich des Teilnehmers nach Maßgabe der für den jeweiligen Teilnehmer zur Verfügung stehenden Funktionen (Abs. 2) zulässig, doch haben die so berechtigten Personen dieselben Sorgfaltspflichten, insbesondere dürfen die Benutzeridentifikation und das persönliche Passwort (PIN) nicht weitergegeben werden. Der Teilnehmer darf jede Benutzeridentifikation jeweils nur einer natürlichen Person zuordnen.*

*Abs. 4: Ein unter einer bestimmten Teilnehmeridentifikation gestelltes Anbringen gilt unabhängig davon, wer die Übermittlung tatsächlich durchführt, als Anbringen desjenigen, auf den diese Teilnehmeridentifikation ausgestellt worden ist, es sei denn, der Teilnehmer macht glaubhaft, dass das Anbringen trotz Einhaltung seiner Sorgfaltspflichten (Abs. 3) unter missbräuchlicher Verwendung seiner Teilnehmeridentität durch einen Dritten gestellt wurde. Dies gilt auch bei Datenübermittlung mittels eines Webservices (Abs. 2).*

*Abs. 5: Ein von einem hiezu Bevollmächtigten elektronisch eingereichtes Anbringen des Vollmachtgebers ist nicht als vom übermittelnden Bevollmächtigten unterschrieben anzusehen. (IdF BGBl II 2006/513)*

*§ 5: Andere als die in den Funktionen gemäß § 1 Abs. 2 dem jeweiligen Teilnehmer zur Verfügung gestellten Anbringen sind, ungeachtet einer allfälligen tatsächlichen Übermittlung in FinanzOnline, unbeachtlich. Die in § 1 Abs. 2 letzter Satz angesprochenen Datenübertragungen gelten überdies als erst dann eingebracht, wenn sie in zur vollständigen Weiterbearbeitung geeigneter Form bei der Behörde einlangen. Anbringen, die technisch erfolgreich übermittelt wurden, hat die Abgabenbehörde in geeigneter Weise zu bestätigen; insbesondere sind im Sinne des vorhergehenden Satzes unbeachtliche Anbringen kenntlich zu machen.*

Ein Ereignis ist jedes Geschehen, also nicht nur ein Vorgang in der Außenwelt, sondern auch ein psychischer Vorgang wie Vergessen, Verschreiben, Sich irren usw. (zB VwGH 22.1.1992, 91/13/0241; 3.8.1994, 94/16/0164; Hengstschläger/Leeb, AVG, § 71 Tz 34 und 35; Ellinger/Sutter/Urtz, BAO3, § 308 Anm. 8). Unvorhergesehen ist ein Ereignis, das die Partei nicht einberechnet hat und dessen Eintritt sie auch unter Bedachtnahme auf die ihr persönlich zumutbare Aufmerksamkeit und Vorsicht nicht erwarten konnte. (z.B. Fasching, Lehrbuch2,

Tz. 579; VwGH 17.2.1994, 93/16/0020; 25.1.1995, 94/13/0236; 27.9.2012, 2009/16/0098; 26.2.2014, 2012/13/0051).

Unabwendbar ist ein Ereignis dann, wenn es die Partei mit den einem Durchschnittsmenschen zur Verfügung stehenden Möglichkeiten und Mitteln nicht verhindern konnte, auch wenn sie dessen Eintritt voraussah (z.B. Fasching, Lehrbuch<sup>2</sup>, Tz 579; VwGH 31.10.1991, 90/16/0148; 25.1.1995, 94/13/0236; 27.9.2012, 2009/16/0098; 26.2.2014, 2012/13/0051).

Ein milderer Grad des Versehens ist leichter Fahrlässigkeit iSd § 1332 ABGB gleichzusetzen (z.B. VwGH 2.9.2009, 2009/15/0096; 27.9.2012, 2009/16/0098; 26.2.2014, 2012/13/0051). Leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht (z.B. VwGH 22.11.1996, 95/17/0112; VfGH 30.9.1997, B 1222/97, B 1948/97; 24.2.1998, B 2290/96, G 176/96).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes trifft das Verschulden des Parteienvertreters die von diesem vertretene Partei, wobei an berufliche und rechtskundige Parteienvertreter ein strengerer Maßstab anzulegen ist als an rechtsunkundige und bisher noch nie an gerichtlichen Verfahren beteiligte Personen (VwGH 26.11.2015, 2012/15/0097 und VwGH Beschlüsse vom 15.7.2014, Ro 2014/02/0024 und vom 20.9.2001, 2001/15/0079). Wer einen Wiedereinsetzungsantrag auf das Verschulden einer Hilfsperson stützt, hat schon im Wiedereinsetzungsantrag durch ein substantiiertes Vorbringen darzulegen, aus welchen Gründen ihn selbst kein die Wiedereinsetzung ausschließendes Verschulden trifft, etwa dass und in welcher Weise der Wiedereinsetzungswerber die erforderliche Kontrolle ausgeübt hat (VwGH 30.4.2019, Ra 2019/15/0042, VwGH-Beschlüsse 20.6.2013, 2013/06/0098 und 30.10.2001, 2000/14/0169; 27.2.1996, 95/08/0259, und vom 2.7.2010, 2010/17/0049, 3.4.1998, 97/19/0491).

Ob ein Wiedereinsetzungsgrund vorliegt bzw. ob ein grobes Verschulden anzunehmen ist, ist stets nach den Umständen des Einzelfalles unter Berücksichtigung der persönlichen Umstände des Wiedereinsetzungswerbers (bzw. seines Vertreters) zu beurteilen (vgl. Frauenberger, ÖJZ 1992, 116).

Das Verschulden des Vertreters ist dem Verschulden des Vertretenen gleichzuhalten (VwGH 2.9.2009, 2009/15/0096; 11.3.2010, 2008/16/0034; 27.1.2011, 2010/15/0149; 26.2.2014, 2012/13/0051). Dies gilt nicht nur für den Parteienvertreter selbst, sondern auch für seinen Substituten (VwGH 13.3.1997, 96/15/0243) und etwa auch für Organe juristischer Personen (VwGH 8.10.1990, 90/15/0134).

Hingegen ist ein Verschulden von Kanzleiangestellten berufsmäßiger Parteienvertreter (ebenso bei Konzipienten, VwGH 14.10.1992, 92/12/0177f, 0185, AnwBl 1993, 370; ebenso bei Prokuristen, VwGH 19.3.1997, 97/13/0034) nicht schädlich (zB VwGH 10.9.1998, 98/15/0130; aM zu § 146 ZPO Ertl, RZ 1998, 9).

Maßgebend ist diesfalls, ob den Parteienvertreter ein (den minderen Grad des Versehens übersteigendes) Verschulden trifft. Das Verschulden eines Kanzleibediensteten stellt dann einen Wiedereinsetzungsgrund dar, wenn der Vertreter der ihm zumutbaren und nach der Sachlage gebotenen Überwachungspflicht gegenüber dem Kanzleibediensteten nachgekommen ist (VwGH 17.10.2007, 2006/13/0058 bis 0060; 5.3.2009, 2007/16/0160; 9.11.2011, 2011/16/0222).

Der Parteienvertreter hat die Organisation seines Kanzleibetriebes so einzurichten, dass die richtige Vormerkung von Terminen und damit die fristgerechte Wahrnehmung von Fristen sichergestellt sind (VwGH 17.10.2007, 2006/13/0058 bis 0060; 4.3.2009, 2009/15/0024; 5.3.2009, 2007/16/0160). Die richtige Vormerkung der Fristen, dem die Bf. in ihren Ausführungen eine große Bedeutung einräumt, ist ohnehin nicht weiter strittig, weshalb sich dahingehende weitere Ausführungen erübrigen.

Maßgebend ist somit, ob dem Parteienvertreter ein grobes Auswahlverschulden, grobe Mängel der Kanzleiorganisation oder eine mangelhafte Überwachung und Kontrolle (VwGH 16.3.1993, 89/14/0254; 10.9.1998, 98/15/0130) anzulasten sind. Der Kanzleimitarbeiter, dem die Fehler unterlaufen sind, ist nach dem Vorbringen in Pkt. 3.4. (Seite 8 letzter Absatz der Beschwerde) erst seit Februar 2018 bei der Bf.-Vertreterin beschäftigt. Auch wenn er über eine bereits zweijährige einschlägige Erfahrung im Sekretariatsbereich verfügt habe, so bezieht sich die Bf. vorwiegend auf Referenzen vorheriger Dienstgeber (VwGH 25.10.1994, 94/07/0003). Damit hat sie allerdings noch nicht ausreichend dargetan, wie sie sich von den fachlichen Fähigkeiten aus Eigenem überzeugt hat. Die bloße Erteilung von Anweisungen ohne ausreichende Kontrolle vermag den rechtsfreundlichen Vertreter noch nicht von seinem ihn treffenden Überwachungsverschulden zu exkulpieren.

Dem § 86a BAO zufolge können Beschwerden auch telegraphisch, fernschriftlich oder, soweit es durch Verordnung des BMF zugelassen wird, im Wege automationsunterstützter Datenverarbeitung eingereicht werden. Nach der Verordnung BGBl 1991/494 (idF BGBl II2002/395) können Beschwerden bei den Finanzämtern und bei den Zollämtern bzw. beim BMF unter Verwendung eines Fernkopierers (Telekopierers) eingebracht werden. Sie können auch im Wege von FinanzOnline eingereicht werden (Ritz, BAO6, § 243). Entsprechendes wird auch für Fristverlängerungen zur Einbringung einer Beschwerde gemäß § 245 Abs. 3 BAO gelten.

Es handelt sich dabei um die Verfassung verfahrensrechtlich bedeutsamer Eingaben, gleichgültig ob diese nun mit Schriftsatz per Brief, per Telekopie oder über FinanzOnline eingereicht wird. Diese werden unter der Verantwortung des steuerlichen Vertreters eingereicht. Die im ergänzenden Vorbringen vom 18.4.2019 geäußerte Rechtsansicht, dass die Verfassung von Eingaben den von der Rechtsprechung subsumierten bloßen Hilfsdiensten wie das angeordnete Kuvertieren oder Postaufgaben zuzuordnen seien, für die dem

Rechtsvertreter eine regelmäßige Kontrolle nicht zumutbar sei, wird nicht geteilt. Ein Parteienvertreter mit einem ordnungsmäßigen Kanzleibetrieb kann sich zwar im Allgemeinen, solange er nicht durch Fälle von Unzuverlässigkeit zu persönlicher Aufsicht und zu Kontrollmaßnahmen genötigt wird, darauf verlassen, dass sein Kanzleipersonal eine ihm auftragene Weisung auch befolgt (VwGH 11.3.1992, 91/13/0129; 11.3.2010, 2008/16/0034). Daher muss er eine ausdrücklich angeordnete Postaufgabe nicht auf ihr tatsächliches Stattfinden kontrollieren (VwGH 11.3.1992, 91/13/0129; 29.1.1997, 96/21/1049, AnwBl 1997, 839); eine regelmäßige Kontrolle der Kuvertierung durch eine verlässliche Kanzleikraft ist nicht zumutbar (VwGH 11.12.1996, 96/13/0082, 0083, AnwBl 1997, 742; 23.10.1997, 97/15/0125; 25.11.1997, 97/14/0041; 10.9.1998, 98/15/0130).

Der steuerliche Vertreter kann sich aber beim Verfassen von Schriftsätzen nicht derart weitgehend vertreten lassen, ohne eine Endkontrolle tatsächlich ausgeübt zu haben. Eine solche wird auch nicht behauptet, sondern im Gegenteil als Verkenning der Realität durch die belangte Behörde abgetan, wenn am letzten Tag der Frist ein wirksames Kontrollsystem nicht zwingend eine nochmalige Kontrolle vorgesehen sein müsse, weil es sich hierbei um den letzten Schritt eines Einreichprozesses handelte. Dieser Ansicht kann in ihrer Allgemeinheit keineswegs zugestimmt werden, denn es kommt gerade in der Praxis berufsmäßiger Parteienvertreter regelmäßig vor, dass Rechtsmittel quasi „in letzter Minute“ überreicht werden. Gerade eine solche Rechtsauffassung würde ein eher unkontrolliertes Einreichen fehlerhafter Schriftsätze begünstigen und jeden Fristenablauf geradezu ad absurdum führen. Nach der Judikatur des VwGH sind Schriftstücke anlässlich der Unterfertigung durch den Parteienvertreter zu kontrollieren (zB VwGH 8.10.1990, 90/15/0134); dies schließt auch die Kontrolle der richtigen Bezeichnung des Adressaten mit ein (VfGH 29.6.1995, B 1481/95, ZfVB 1996/2/818). Eine Verletzung der dem Parteienvertreter zumutbaren Überwachungspflicht liegt auch vor, wenn er ein in einem wesentlichen Punkt noch zu verbesserndes Original vor Durchführung der Korrektur unterfertigt (VwGH 27.3.1996, 96/15/0028) oder einen von ihm als fehlerhaft erkannten Schriftsatz nicht vernichtet bzw. zur Gänze oder zumindest im Hinblick auf seine Unterschrift durchstreicht (VwGH 29.9.1997, 97/17/0290). Die inhaltliche Kontrolle, insbesondere des notwendigen Inhaltes eines nach Diktat oder auf der Grundlage eines Konzeptes verfassten Schriftsatzes oder von dessen Reinschrift anlässlich der Unterfertigung des für die Behörde bestimmten Exemplares gehört zu den zumutbaren und gebotenen Überwachungspflichten des berufsmäßigen Parteienvertreters (VwGH 8.10.1990, 90/15/0134, ÖStZB 1992, 235).

Kontrolliert ein berufsmäßiger Parteienvertreter einen fristgebundenen Schriftsatz vor der Unterfertigung nicht auf Richtigkeit, Vollständigkeit und Rechtzeitigkeit, dann fällt ihm schon deshalb auffallende Sorglosigkeit zur Last. Sollte er aber seiner Kontrollpflicht nachgekommen sein, hat er darzulegen, aus welchen besonderen Gründen ihm die unrichtige Adressierung des Schriftsatzes dennoch nicht aufgefallen ist. Schon das gänzliche Fehlen von Vorbringen zu dieser Frage führt dazu, dass die Behörde von einem groben Verschulden des berufsmäßigen

Parteienvertreter auszugehen darf (VwGH 26.11.2015, 2012/15/0097, 4.7.2007, 2007/08/0090, 29.9.1997, 97/17/0290, 25.10.1994, 94/07/0003).

Was Schriftsätze anlangt, die am letzten Tag vor Ende der Rechtsmittelfrist überreicht werden, vertritt der VwGH auch bei Übermittlungen im elektronischen Rechtsverkehr, der dem FinanzOnline-Verfahren vergleichbar ist, bei der Einhaltung der Überwachungspflicht eine eher strenge Haltung. Gerade, wenn das Ende der Einreichungsfrist naht, erhält das Fehlen oder die Unzulänglichkeit des Kontrollsystems einer Kanzlei eine wichtige Bedeutung, sodass sich der Parteienvertreter besonders zu vergewissern habe, dass die Übertragung erfolgreich durchgeführt werde. Unterbleibt diese Kontrolle aus welchen Gründen auch immer, stellt dies ein über den minderen Grad des Versehens hinausgehendes Verschulden dar. Diese von der Rechtsprechung entwickelten Leitlinien, die allgemein dem Umstand Rechnung tragen, dass die Sendung von Eingaben im elektronischem Wege fehleranfällig ist, lassen sich auf die Übermittlung von Eingaben per E-Mail übertragen (VwGH 21.6.2018, Ra 2018/07/0355 unter Hinweis auf VwGH 30.6.2015, Ra 2015/03/0037). Keinen Wiedereinsetzungsgrund bildet es, wenn ein berufsmäßiger Parteienvertreter einen fristgebundenen Schriftsatz vor der Unterfertigung nicht auf Richtigkeit, Vollständigkeit und Rechtzeitigkeit kontrolliert (VwGH 4.7.2007, 2007/08/0090, 26.11.2015, 2012/15/0097–0098, 2012/15/0175). Nach der Rechtsprechung stellt es zwar kein Organisationsversagen dar, wenn Fristverlängerungsansuchen erst am letzten Tag der Frist eingereicht werden sollen (VwGH 11.3.1992, 91/13/0129). Dass sie ein erhebliches Risiko im Falle von unkontrollierten Fehlleistungen von Hilfspersonen darstellen können, ist augenscheinlich.

Weiten Raum nehmen die bf. Argumente ein, wie die über FinanzOnline eingereichte Eingabe vom 16.5.2018, wo eine Verlängerung der Frist einer gar nicht aufgetragenen Vorhaltsbeantwortung bis 12.5.2018 auszulegen sei.

Die von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid aufgezeigten Mängel bei der Erstellung der Eingabe vom 14.5.2018 (Fristerstreckung für einen nichterlassenen Vorhalt, Fristerstreckung für ein in der Vergangenheit liegendes Datum) sowie weiters, dass im Anbringen von einer „bis zum 12.4.2018 erstreckten Frist zur Beantwortung des Vorhaltes“ die Rede ist, wo doch genau dieses Datum das Bescheiderlassungsdatum war, hinsichtlich dessen die Fristerstreckung (selbst) begehrt wurde, deuten auf fehlende Berufserfahrung des Mitarbeiters für die übertragenen Aufgaben im Verkehr mit Abgabenbehörden hin, die einen erhöhten Kontrollbedarf des verantwortlichen Parteienvertreter bedingen. Wie diese Kontrolle ausgeübt wurde, findet sich im Wiedereinsetzungsantrag kein ausreichendes Vorbringen. Die bloße Tatsache der Eintragung von aus- und eingehenden Poststücken (auch Finanz-Online-Anträgen) in eine Kanzleisoftware mit einer elektronischen Fristenüberwachung ist für sich genommen noch kein ausreichendes Kontrollsystem für den Umstand, dass derart undeutliche Eingaben an die Abgabenbehörden abgesandt werden. Daher können auch die weitwendig vorgetragenen Ausführungen über das funktionierende Kanzleisoftwaressystem

nichts ändern, zumal die Fehlerhaftigkeit nicht im technischen Ablauf der Wahrnehmung von Fristen, sondern vielmehr in der unzureichenden Kontrolle durch den verantwortlichen Parteienvertreter gelegen ist, mangelhafte Eingaben und derartige Unzulänglichkeiten hintanzuhalten.

Dem ist grundsätzlich vorzuschicken, dass es bei der Beurteilung von Anbringen nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätzen und die zufälligen verbalen Formen, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes ankommt (VwGH 27.1.2005, 2004/16/0101; 12.3.2010, 2006/17/0360; 29.7.2010, 2009/15/0152; 11.11.2010, 2010/17/0053, 0054; 20.3.2014, 2010/15/0195). Maßgebend für die Wirksamkeit einer Prozessklärung ist das Erklärte, nicht das Gewollte (VwGH 26.6.2003, 2002/16/0286-0289; 28.2.2008, 2006/16/0129). Allerdings ist das Erklärte der Auslegung zugänglich (VwGH 16.7.1996, 95/14/0148; 29.7.2010, 2009/15/0152).

Parteierklärungen im Verwaltungsverfahren sind nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen, d.h. es kommt darauf an, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszweckes und der der Behörde vorliegenden Aktenlage objektiv verstanden werden muss (VwGH 28.1.2003, 2001/14/0229; 28.2.2008, 2006/16/0129; 19.3.2013, 2010/15/0188; 20.3.2014, 2010/15/0195). Bei einem eindeutigen Inhalt eines Anbringens ist eine davon abweichende, nach außen auch andeutungsweise nicht zum Ausdruck kommende Absicht des Einschreiters nicht maßgeblich (VwGH 20.2.1998, 96/15/0127; 18.5.2006, 2003/16/0009; 24.6.2009, 2007/15/0041).

Der Antrag war im Umfang relativ eindeutig und klar, jedoch wurde er nicht zu einem von der Behörde (auf-) geforderten Verfahrensschritt (Aufforderung zur Vorhaltsbeantwortung) gesetzt. Es wurden damit weder Rechte geltend gemacht noch Verpflichtungen erfüllt (§ 85 Abs. 1 BAO).

Bei undeutlichem Inhalt eines Anbringens ist - im Hinblick auf § 115 - die Absicht der Partei zu erforschen (VwGH 29.3.2001, 2000/14/0014; 28.1.2003, 2001/14/0229; 24.6.2009, 2007/15/0041; 20.5.2010, 2010/15/0035; 24.9.2014, 2011/13/0082). Eine solche Erforschung hat es - wie auch die Bf. für sich reklamiert - gegeben, indem beim berufsmäßigen Parteienvertreter Erkundigungen eingezogen wurden, wie das über FinanzOnline überreichte Anbringen zu verstehen sei.

Die Behörde hat allerdings nicht den Sinn einer mehrdeutigen Parteienbekundung in der Richtung zu bestimmen, die für den Standpunkt der Partei nach der Beurteilung der Behörde am günstigsten wäre (VwGH 8.4.1992, 91/13/0123).

Inhaltliche Mängel von Eingaben iSd § 85 Abs. 2 erster Satz liegen nur bei Fehlen gesetzlich geforderter inhaltlicher Angaben vor. Solche Inhaltserfordernisse ergeben sich in der BAO aus:

§ 118 Abs. 4 (Antrag auf Auskunftsbescheid), § 205a Abs. 2 (Antrag auf Beschwerdezinzen), § 212a Abs. 3 zweiter Satz (Antrag auf Aussetzung der Einhebung), § 250 (Bescheidbeschwerde), § 264 Abs. 1 zweiter Satz (Vorlageantrag), § 264 Abs. 6 letzter Satz (Vorlageerinnerung), § 283 Abs. 3 (Maßnahmenbeschwerde), § 285 Abs. 1 (Säumnisbeschwerde), § 292 Abs. 8 (Antrag auf Verfahrenshilfe), § 299 Abs. 1 letzter Satz (Antrag auf Aufhebung), § 303 Abs. 2 (Wiederaufnahmsantrag), § 309a (Wiedereinsetzungsantrag) (Ritz, BAO, 6. Aufl. 2017, § 85, Rz. 12a).

Bloße Fristverlängerungen unterliegen keinen gesetzlichen Inhaltserfordernissen und verpflichten damit nicht zu einem förmlichen Mängelbehebungsverfahren. Die gegenständliche Eingabe bezeichnet auch nicht genau, ob überhaupt ein Bescheid angefochten werden soll, sondern dass lediglich die Frist für eine nicht aufgetragene Vorhaltsbeantwortung bis zu einem bereits abgelaufenen Zeitraum verlängert werden möge.

Formgebrecchen sind solche Gestaltungen, die gesetzlich normierten Vorschriften widersprechen, wenn diese Vorschriften die formelle Behandlung eines Anbringens sicherstellen oder die Erledigung für die Behörde erleichtern oder überhaupt erst ermöglichen sollen (VwGH 28.6.2001, 2001/16/0178; 30.1.2003, 2000/15/0013; 8.9.2009, 2009/17/0110; 19.3.2013, 2011/15/0183). Nach VwGH 30.1.2003, 2000/15/0013 (ebenso BMF, AÖF 2007/226, Abschn 2.1; VwGH 19.12.2013, 2011/15/0183), gehört auch das Fehlen von Belegen eines Antrages, die auf Grund eines Gesetzes oder einer Verordnung beizubringen sind, zu den Formgebrecchen (vgl. Ritz in Stoll-FS, 345). Sieht das Gesetz eine Antragstellung in der Form der Vorlage eines Verzeichnisses vor (wie § 108e Abs. 4 EStG 1988 idF BGBl I 2002/155), wird der Antrag jedoch nicht in dieser Form gestellt, so hat das Finanzamt gemäß § 85 Abs. 2 vorzugehen und dem Steuerpflichtigen die Behebung des Formgebrecchens aufzutragen (VwGH 21.9.2006, 2004/15/0104).

Selbst bei großzügigster Umdeutung des Anbringens auf eine Fristverlängerung zur Überreichung einer Beschwerde gemäß § 245 Abs. 3 BAO wäre - wie die belangte Behörde in ihrer Beschwerdeentscheidung richtigerweise ausführt - für die Bf. nichts gewonnen, weil der beantragte Zeitpunkt ohnedies bereits abgelaufen war.

Entgegen der Ansicht der Bf. war die belangte Behörde nicht verpflichtet ein Verbesserungsverfahren einzuleiten, weil ein solches nur für inhaltliche Formgebrecchen vorgesehen ist, die in den Abgabenvorschriften ausdrücklich genannt sind. Voraussetzung für ein solches allerdings ist, dass ein „Anbringen“ im Sinne einer Geltendmachung von Rechten oder der Erfüllung von Pflichten überhaupt erkennbar wird und dieses einer bestimmten Person zugeordnet werden kann. Gelingt es der Behörde nicht, sich in angemessener Zeit Klarheit darüber zu verschaffen, ob überhaupt eine Eingabe vorliegt, so hat sie nicht mit Zurückweisung vorzugehen, sondern muss das so nicht weiter behandelbare Schriftstück als nichtig betrachten. Voraussetzung dafür ist aber, dass der Parteienwille derart mehrdeutig zum

Ausdruck gekommen ist, dass eine – sodann unzumutbare – „Bearbeitung auf gut Glück“ erfolgen müsste. In ihrer weitwendigen Argumentation übersieht die Bf., dass ein ähnlicher Antrag auch hinsichtlich der Umsatzsteuer 2016 eingereicht wurde, der im gegenständlichen Zusammenhang mit der Geltendmachung einer Forschungsprämie überhaupt nicht verstanden werden kann. Abgesehen davon müsste gegenständlich das überreichte Anbringen von der Fristverlängerung für eine nicht aufgetragene Vorhaltsbeantwortung in eine Fristverlängerung zur Überreichung einer Beschwerde umgedeutet und zusätzlich noch der beantragte Endtermin von der Behörde fingiert werden. Es war nicht vorhersehbar, dass es der Bf. ausschließlich darum ging, den Eintritt der Rechtskraft des Körperschaftsteuerbescheides zu verhindern, um noch unterlassene Anträge auf Zuerkennung einer Forschungsprämie stellen zu können.

Zu dem von der Bf. dargelegten Einwand, die von der belangten Behörde vertretene Ansicht hätte zur Konsequenz, dass eine sprachlich falsche Textierung eines Fristverlängerungsantrages sogar „strenger“ behandelt wurde als ein nicht hinreichend konkretisierter Antrag oder gar nicht gestellter (versäumter) Antrag, geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass das Bf. Vorbringen auf die Beurteilung eines fiktiven Sachverhaltes abzielt, zu dem es nicht verpflichtet ist, zumal die Beurteilung der Rechtmäßigkeit eines Wiedereinsetzungsantrages als sehr sachverhalts-einzelfallspezifisch angesehen werden muss. Es kann daher auf hypothetische (nicht gesetzte) Sachverhalte nicht weiter eingehen, da sich die Beurteilung ausschließlich auf den von der Bf. gesetzten Sachverhalt bezieht. Daher erscheinen weitere Ausführungen, ob ein anderer Sachverhalt ähnlich oder anders zu würdigen sein wäre, entbehrlich.

Im materiell-rechtlicher Hinsicht ist zu bemerken, dass die Forschungsprämie mit einem Verzeichnis (amtlicher Vordruck) geltend gemacht wird, welches nach der Stammfassung der Regelung der Steuererklärung (§§ 42, 43 EStG 1988) des betreffenden Jahres anzuschließen war. Die Geltendmachung hatte somit gleichzeitig mit (oder vor, siehe Rz 8209, EStR 2000) der Einreichung der Steuererklärung beim Finanzamt zu erfolgen.

Durch die Änderung des § 108c Abs. 3 EStG 1988 mit dem StReformG 2005 wurde (mit Geltung ab dem Wirtschaftsjahr 2003/2004) die Möglichkeit geschaffen, die Prämie durch Einreichung eines Verzeichnisses bis zum Eintritt der (formellen) Rechtskraft des jeweiligen Jahresbescheides (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer bzw. Gewinnfeststellung) geltend zu machen. Diese Regelung galt erstmals für Prämien, die ein bei der Veranlagung 2004 zu erfassendes Wirtschaftsjahr betreffen (§ 124b Z 105). Zur Rechtslage vor der durch das StReformG 2005 vorgenommenen Änderung hat es die Verwaltungspraxis toleriert (siehe ErlRV zu StReformG 2005, und Rz 8209 EStR 2000), die Prämie noch bis zur Zustellung des jeweiligen Jahressteuerbescheides (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer bzw. Gewinnfeststellung) geltend zu machen (also über den Gesetzestext hinaus noch eine gewisse Zeit nach Einreichung der Steuererklärung, strenger: VwGH 19.10.1983, 83/13/0091, sinngemäß).

Während seinerzeit von der Verwaltung toleriert wurde, dass die Prämie bereits während des Wirtschaftsjahres (Kalenderjahres) geltend gemacht werden kann, normiert der durch das AbgÄG 2005 neu gefasste Abs. 3 (mit Wirkung ab der Veranlagung 2006, vgl. § 124b Z 132), dass die Prämie frühestens nach Ablauf des Wirtschaftsjahres geltend gemacht werden kann (dient nach den ErlRV dazu, dass grundsätzlich sämtliche prämiengünstigten Vorgänge in einem Antrag erfasst sind). Eine Nachreichung des Antrages (Formular 108c) lässt das Gesetz bis zur Rechtskraft des Bescheides (betreffend Einkommen- oder Körperschaftsteuer bzw. Gewinnfeststellung) zu. „Eintritt der Rechtskraft“ (hier: Unanfechtbarkeit, formelle Rechtskraft) wird wohl sehr weit zu interpretieren sein (vgl. Y. Schuchter, taxlex 2005, 592, mit Hinweis auf Rz 8209 EStR 2000), sodass nicht nur die Zeit bis zum Ablauf der Berufungsfrist bzw. dem Erlassen der Berufungsentscheidung (nunmehr: Erkenntnis) erfasst ist, sondern darüber hinaus alle Fälle, in denen bereits rechtskräftige Bescheide aus dem Rechtsbestand ausscheiden und neue Bescheide erlassen werden (insb. im Falle einer Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO, welche in den ErlRV zu AbgÄG 2005 erwähnt wird) (vgl. Rz 8209 EStR 2000) (vgl. Zorn: in Hofstätter/Reichel (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar (53. Lfg 2012) zu § 108c EStG Rz 6). Somit ermöglicht es die normierte Gesetzeslage dem Steuerpflichtigen noch bis zur Rechtskraft des Bescheides (Einkommen- od. Körperschaftsteuer bzw. Gewinnfeststellung) Anträge auf die Forschungsprämie des abgelaufenen Jahres einzubringen. In diesem Zusammenhang darf nicht unerwähnt bleiben, dem Steuerpflichtigen müsste spätestens bei Unterfertigung und Einreichung der Steuererklärung grundsätzlich bekannt sein, ob er eine Forschungsprämie beanspruchen wird oder nicht, er musste weiters damit rechnen in den nächsten Tagen einen entsprechenden Steuerbescheid zu erhalten und er durch Einbringung einer Beschwerde gleichsam die letzte materiell-rechtliche Notfrist in Anspruch nehmen wird müssen, obwohl der vom Finanzamt erlassene Bescheid (i.d.R.) keine Abweichungen vom erklärten Betriebsergebnis aufweist. Damit geht er, was die Wahrnehmung von Rechtsmittelfristen anlangt, ein erhöhtes Risiko ein, sodass die Rechtskraft des Körperschaftsteuerbescheides hinauszuschieben ein geradezu besonderes Augenmerk zu schenken gewesen wäre, da - wie die belangte Behörde in ihrer Beschwerdeentscheidung zu Recht ausführt - es sich bei der Beantragung einer Forschungsprämie im Rechtsmittelverfahren um keinen Regelfall gehandelt habe. Abgesehen davon kann die Verhinderung des Eintritts der Rechtskraft durch eine Fristverlängerung zur Einbringung einer Beschwerde bzw. die Ausführung einer Beschwerde gegen einen antragsgemäßen Bescheid wohl eher als vom Gesetzgeber bzw. der oa. früheren Verwaltungspraxis als Hilfsmittel zu einer (noch) späteren Antragstellung der Forschungsprämie betrachtet werden.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)**

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 19.12.2017, Ra 2017/16/0167) unterliegt die Frage, ob ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis ohne grobes Verschulden der Partei zur Fristversäumung geführt hat oder ob ein

Wiedereinsetzungsgrund ausreichend bescheinigt ist, grundsätzlich der einzelfallbezogenen Beurteilung des Verwaltungsgerichtes; eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung läge nur dann vor, wenn die Beurteilung in einer die Rechtssicherheit beeinträchtigenden unvertretbaren Weise erfolgt worden wäre (VwGH 8.6.2015, Ra 2015/08/0005, sowie 6.4.2016, Ro 2016/16/0007).

Graz, am 20. Oktober 2021