

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Feichtenschlager in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Dr. Günter Geusau, Rechtsanwalt, Kaiser-Josef-Platz 48, 4600 Wels, über die Beschwerde vom 23. Juni 2020 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Österreich vom 26. Februar 2020, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Vorweg wird darauf hingewiesen, dass die Beschwerdesache mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 24. August 2023 der bislang zuständigen Gerichtsabteilung wegen Versetzung der Richterin in den Ruhestand abgenommen und zum Stichtag 1. September 2023 der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung zugeteilt wurde.

Mit Bescheid vom 26.02.2020 machte das Finanzamt die Haftung gegenüber dem Beschwerdeführer, Herrn ***Bf1***, für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Firma ***PS*** GmbH im Ausmaß von 1,626.402,97 € geltend.

Gegen diesen Bescheid brachte der Beschwerdeführer durch seinen rechtlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 23.06.2020, beim Finanzamt eingelangt am 26.06.2020, das Rechtsmittel der Beschwerde ein.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 14.02.2023 wies das Finanzamt die Beschwerde als verspätet zurück. Begründend wurde Folgendes ausgeführt:

„Die am 26.06.2020 eingebrachte und hier gegenständliche Beschwerde richtet sich gegen den Haftungsbescheid vom 26.02.2020. Die Beschwerdefrist beträgt gemäß § 245 BAO grundsätzlich einen Monat.

Gemäß § 323c BAO „Sonderregelungen aufgrund der Maßnahmen zur Bekämpfung von COVID 19“ wurden alle im ordentlichen Rechtsmittelverfahren vorgesehen Fristen, deren fristauslösendes Ereignis in die Zeit nach dem 16. März 2020 fällt, sowie Fristen die bis zum 16. März noch nicht abgelaufen waren, bis zum Ablauf des 30. April 2020 unterbrochen. Diese Fristen begannen am 1. Mai 2020 neu zu laufen.

Da die Rechtsmittelfrist betreffend den gegenständlichen Haftungsbescheid bis zum 16. März noch nicht abgelaufen war, wurde diese unterbrochen und begann am 1. Mai neu zu laufen. Der letztmögliche Tag zur Einbringung einer Beschwerde war somit der 1. Juni 2020.

Gemäß § 260 Abs. 1 lit b BAO ist eine Beschwerde mit Beschluss zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist oder nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Hinsichtlich des Vorbringens der Beschwerde, dass die Rechtsmittelfrist mittels E-Mail vom 17.04.2020 durch die Behörde verlängert wurde, ist Folgendes festzuhalten:

Einer E-Mail (hier: Fristverlängerungsantrag) kommt im Anwendungsbereich der BAO nicht die Eigenschaft einer Eingabe zu, wobei es sich nicht einmal um eine einem Formgebrechen unterliegende, der Mängelbehebung gemäß § 85 BAO zugängliche Eingabe handelt. Ein mit E-Mail eingebrachtes Anbringen löst weder eine Entscheidungspflicht der Behörde aus, noch berechtigt es die Behörde, eine bescheidmäßige Entscheidung zu fällen, die von einem Anbringen abhängig ist, etwa eine Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu fällen, die von einem Rechtsmittel abhängig ist. Die Abgabenbehörde ist nicht einmal befugt, das "Anbringen" als unzulässig zurückzuweisen, weil es sich bei einer solchen E-Mail eben nicht um eine Eingabe an die Behörde handelt (VwGH 27.04.2017, Ra 2015/15/0007, unter Hinweis auf die vorangegangene Rechtsprechung).

Da der Fristverlängerungsantrag des Beschwerdeführers mittels E-Mail an die belangte Behörde übermittelt wurde, war er unwirksam.

Da die zum Zwecke der Verlängerung der Rechtsmittelfrist erlassene Erledigung mittels E-Mail mitgeteilt ist für den Beschwerdeführerin bezüglich der Fristverlängerung keine rechtsgestaltende Bescheidwirkung eingetreten.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Entstehung, Inhalt und Erlöschen der Abgabenschuld einschließlich des diesbezüglichen Verfahrens und der diesbezüglichen Rechtsformen hoheitlichen Handelns ausschließlich durch das Gesetz - entsprechend dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Abgabenverwaltung - geregelt (vgl. zB VwGH 15.12.2016, Ra 2014/17/0015). Eine vom Gesetz abweichende Vereinbarung zwischen Abgabenbehörde und Partei über die Anwendbarkeit von Verfahrensvorschriften, wie hier behauptet hinsichtlich der Einreichung von Anbringen (§ 85 BAO) bzw. der Erlassung von Erledigungen als Bescheide durch Bekanntgabe durch Zustellung oder telegraphische oder fernschriftliche Mitteilung (§ 97 BAO), ist daher unwirksam. (BFG RV/2100901/2017)“

Mit Schriftsatz vom 13.03.2023, beim Finanzamt eingelangt am 15.03.2023, wurde gegen die Beschwerdeentscheidung vom 14.02.2023 Vorlageantrag eingebracht.

Zur Einhaltung der Rechtsmittelfrist wurde Folgendes ausgeführt:

Am Montag, den 16.03.2020, habe der coronabedingte Lockdown begonnen. Ein Parteienverkehr bei den Finanzämtern sei daher nicht mehr möglich gewesen. Am Mittwoch, den 18.03.2020, habe der Beschwerdeführer beim Teamleiter, Herrn ***TL***, ein Beschwerdeenbringen zum Haftungsbescheid eingebracht. Als Beweis dafür sei auch das E-Mail von Frau ***SB*** an ihn vom 19.03.2020 zu sehen, welches über Veranlassung des Teamleiters erfolgt sei. Zweifelsfrei habe der Beschwerdeführer im Telefongespräch mit Herrn ***TL*** mündlich „Einspruch“ gegen den Haftungsbescheid erhoben. Die falsche Bezeichnung des Rechtsmittels sei unerheblich.

Gemäß § 85 Abs. 3 lit. b BAO habe die Abgabenbehörde auch mündliche Anbringen entgegenzunehmen, wenn dies für die Abwicklung des Abgabenverfahrens zweckmäßig sei. Infolge der coronabedingten (und auch noch nie dagewesenen) Umstände wäre die Annahme des mündlichen Anbringens durchaus zweckmäßig gewesen. Zugleich mit der Erhebung der mündlichen Beschwerde sei auch das mündliche Anbringen auf Verlängerung der Beschwerdefrist erfolgt. Selbst wenn sich ergeben würde, dass die Beschwerde nicht ordnungsgemäß eingebracht worden sei, so sei zumindest noch innerhalb der durch die Coronaregeln ohnehin noch offenen Beschwerdefrist bis 01.06.2020 Kontakt durch die Kanzlei des steuerlichen Vertreters mit dem Finanzamt geführt worden (E-Mail vom 16.04.2020). Aus diesem Schriftverkehr gehe unmissverständlich die Erörterung des bereits am 18.03.2020 mündlich eingebrachten und in der Folge angenommenen Antrages auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist hervor. Es gäbe auch eine „schriftliche Bestätigung“ der Rechtsmittelfristverlängerung bis 30.06.2020 durch Frau ***SB*** (E-Mail vom 17.04.2020).

Gemäß § 245 Abs. 3 BAO werde durch einen Antrag auf Fristverlängerung der Lauf der Beschwerdefrist gehemmt.

Insofern die schriftliche Bestätigung der Rechtsmittelfristverlängerung durch Frau ***SB*** an die Kanzlei des Rechtsvertreters des Beschwerdeführers als Erledigung iSd §§ 94ff BAO angesehen würde, hätte die Erledigung über die Rechtsmittelfristverlängerung durch die Finanzbehörde gemäß §§ 92ff BAO durch Bescheid zu erfolgen.

Da insofern weder eine Erledigung gemäß §§ 94 ff noch nach §§ 92ff BAO erfolgt sei, wäre der Lauf der Beschwerdefrist ohnehin gehemmt.

Es stelle sich letztendlich die Frage der Verfristung nicht. Der Beschwerdeführer habe fristgerecht ein Rechtsmittel gegen den Haftungsbescheid erhoben, sodass die Einspruchsfrist jedenfalls gewahrt wäre. Ab diesem Zeitpunkt sei die Rechtskraft und Vollstreckbarkeit jedenfalls gehemmt gewesen. Dieses Rechtsmittel sei vom Finanzamt formell angenommen worden. Es sei weder eine Zurückweisung noch ein Verbesserungsauftrag erfolgt.

Bei der nunmehr als verfristet angesehenen Beschwerde vom 23.06.2020 handle es sich nur um die inhaltliche Ausführung des bereits rechtzeitig eingebrachten Rechtsmittels innerhalb der vom Finanzamt gesetzten Frist 30.06.2020. Ginge man davon aus, dass die per E-Mail

eingräumte Fristverlängerung als nichtig anzusehen sei, so sei weiters davon auszugehen, dass die Rechtsmittelfrist bis zum heutigen Tag noch offen sei. Unter diesem Gesichtspunkt wäre dann die Einbringung der Beschwerde am 3.06.2020 jedenfalls rechtmäßig und zulässig. Durch die tatsächliche Ausführung des Rechtsmittels sei jeglicher Mangel bzw. jegliche Verfahrenswidrigkeit als saniert anzusehen.

Zum Grundsatz von Treu und Glauben wurde Folgendes vorgebracht:

Auf die Richtlinie zum Grundsatz von Treu und Glauben (Erlass des BMF vom 06.04.2006) werde grundsätzlich verwiesen.

Aufgrund des Schriftverkehrs mit der Finanzbehörde habe für den Abgabepflichtigen zu keinem Zeitpunkt ein Zweifel bestanden, dass – wenn nicht schon die Beschwerde selbst – so zumindest der Antrag auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist durch die Finanzbehörde angenommen worden sei.

Insbesondere auch aus dem E-Mail von Frau ***SB*** an die Kanzlei des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers vom 17.04.2020 über die „schriftliche Bestätigung“ der Rechtsmittelfristverlängerung bis 30.03.2020 durfte der Steuerpflichtige – insbesondere auch in der schwierigen Zeit der Pandemie – darauf vertrauen, dass die Beschwerdefrist bis 30.06.2020 erstreckt werde. Hätte man nicht auf die Zusagen der Finanzbehörde vertraut, wäre die Einbringung einer Beschwerde samt Ausführungen zwischen 17.04.2020 und 01.06.2020 möglich gewesen.

Es sei jedenfalls davon auszugehen, dass den Beschwerdeführer kein Verschulden an einer allenfalls verspäteten Einbringung des Rechtsmittels gegen den Haftungsbescheid treffen würde – wenn man der Rechtsansicht in der Beschwerdevorentscheidung folgen sollte – , da im Vertrauen auf das E-Mail des Finanzamtes vom 19.03.2020, welche eine ausdrückliche Verlängerung des Rechtsmittelfrist bis 30.06.2020 zum Inhalt gehabt hätte, die Beschwerde als rechtzeitig eingebracht anzusehen sei.

Mit Bericht vom 05.05.2023 wurde die Beschwerdesache dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Am 18.03.2020 richtete der Beschwerdeführer folgende E-Mail an Frau ***SB***:

„Einspruch:

****Bf1****

[...]

Der Form halber erhebe ich in offener Frist Einspruch zum oben angeführten Haftungsbescheid.

Eine ausführliche Stellungnahme folgt zur gegebenen Zeit.

In diesen schwierigen Tagen wegen Corona Virus ist mir kein Parteienverkehr in der

Rechtsanwaltskanzlei möglich.

*Wie soeben mit Herrn ***TL*** telefonisch besprochen, ersuche ich Sie um Aufschieben der Frist für den Haftungsbescheid vom 26.02.2020 auf den von der Regierung beginnenden Zeitraum. Dieser ist laut Ministerium 01. Mai 2020 für nicht abgelaufenen Bescheide.*

*Herr ***TL*** hat mich diesbezüglich an Sie verwiesen und ich bitte um kurze schriftliche Bestätigung, da laut Herrn ***TL*** kein neuer Bescheid erstellt wird.*

Ich bedanke mich für ihre Mühe.

Mit der Bitte um Kenntnisnahme und Umsetzung. [...]“

Am 19.03.2020 richtete Frau ***SB*** folgende E-Mail an den Beschwerdeführer:

*„Sehr geehrter Herr ***Bf1***,*

ich habe Ihre vorerst formlose Beschwerde vermerkt, um die Rechtsmittelfrist zu wahren.

Sobald sich die Situation verändert hat – ich gehe davon aus, dass das noch im ersten Halbjahr passieren wird – ersuche ich Sie um eine Zusendung der tatsächlichen Beschwerde mit Unterlagen in schriftlicher Form.“

Am 16.04.2020 richtete der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers folgende E-Mail an Frau ***SB***:

*„Sehr geehrte Frau ***SB***,*

*in Vertretung vom ***Bf1*** nehme ich Bezug auf Ihr E-Mail vom 25.03.2020 (offenbar gemeint: 19.03.2020) an meinen Mandanten, wonach die Beschwerdefrist in Folge der formlosen Beschwerde meines Mandanten verlängert wurde. Generell gilt die Verlängerung der Beschwerdefrist aufgrund des einschlägigen Corona-Erlasses.*

Ihrem E-Mail entnehme ich, dass Sie im ersten Halbjahr 2020 mit der schriftlichen Einbringung der Beschwerde rechnen. Ich ersuche um Mitteilung, binnen welcher Frist ich die Beschwerde einzubringen habe, nachdem die ursprüngliche Beschwerdefrist 27.03.2020 aufgrund des Corona-Erlasses gegenstandslos wurde.

Grundsätzlich hätte ich die Beschwerde bis längstens 30.06.2020 eingebracht.“

Am 17.04.2020 richtet Frau ***SB*** folgende E-Mail an den steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers:

*„Sehr geehrter Herr Dr. ***RA1***,*

*meine E-Mail vom 19.03.2020 an Ihren Mandanten Herrn [...] erfolgte auf Ersuchen meines Teamleiters, Herrn RR ***TL***, der bereits mit ihm über die Beschwerdemöglichkeiten gesprochen hat.*

Um weitere Unklarheiten zu vermeiden, erfolgt hiermit eine schriftliche Bestätigung der Rechtsmittelfristverlängerung bis 30.06.2020 zwecks Einbringung einer Beschwerde gegen den Haftungsbescheid vom 26.02.2020.

Sollte Ihnen diese E-Mail ungenügend erscheinen, ersuche ich Sie um eine kurze Mitteilung. Dann erhalten Sie nächste Woche eine Bestätigung mittels Formular Verf 72.“

Am 26.06.2020 langte die Beschwerde vom 23.06.2020 gegen den Haftungsbescheid vom 26.02.2020 beim Finanzamt ein, die vom Finanzamt als verspätet zurückgewiesen wurde.

2. Beweiswürdigung

Strittig ist, ob der Beschwerdeführer mit E-Mail vom 18.03.2020 eine Beschwerde oder einen Fristverlängerungsantrag einbringen wollte bzw. ob er eine Beschwerde mündlich eingebracht hat.

Er schreibt zwar zunächst, dass er Einspruch erheben würde, aber im nächsten Absatz verweist er auf die durch den Corona-Erlass verlängerte Rechtsmittelfrist.

In der Antwort-Mail von Frau ***SB*** wird festgehalten, dass eine formlose Beschwerde vermerkt werde, um die Rechtsmittelfrist zu wahren. Gleichzeitig wird jedoch ersucht, eine tatsächliche Beschwerde mit Unterlagen in schriftlicher Form vorzulegen.

Der steuerliche Vertreter geht in der E-Mail vom 16.04.2020 davon aus, dass die Beschwerdefrist in Form einer formlosen Beschwerde verlängert worden sei und ersucht um Bekanntgabe, binnen welcher Frist die Beschwerde einzubringen sei.

Frau ***SB*** versucht eine Klarstellung mit E-Mail vom 17.04.2020, indem sie eine Rechtsmittelfristverlängerung bis 30.06.2020 bestätigt.

Schließlich geht der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers im Vorlageantrag vom 13.03.2023 davon aus, dass zugleich mit der mündlichen Beschwerde auch das mündliche Anbringen auf Verlängerung der Beschwerdefrist erfolgt ist.

Die gegenständlich relevanten Bestimmungen des § 85 BAO lauten:

(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).

(3) Die Abgabenbehörde hat mündliche Anbringen der im Abs. 1 bezeichneten Art entgegenzunehmen,

a) wenn dies die Abgabenvorschriften vorsehen, oder

b) wenn dies für die Abwicklung des Abgabenverfahrens zweckmäßig ist, oder

c) wenn die Schriftform dem Einschreiter nach seinen persönlichen Verhältnissen nicht zugemutet werden kann.

Zur Entgegennahme mündlicher Anbringen ist die Abgabenbehörde nur während der für den Parteienverkehr bestimmten Amtsstunden verpflichtet, die bei der Abgabenbehörde durch Anschlag kundzumachen sind.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 31.03.2005, 2004/15/0089, Folgendes ausgesprochen: „Die belangte Behörde ist zu Recht davon ausgegangen, dass es sich bei einem derartigen Antrag (Antrag auf Mitteilung einer fehlenden Bescheidbegründung) um ein Anbringen zur Geltendmachung von Rechten im Sinne des § 85 Abs. 1 BAO handelt. Diese Bestimmung sieht telefonische Anbringen nicht vor (Ritz, BAO, § 85, Tz 9). § 89 BAO legt fest,

dass fernmündliche Mitteilungen in einem Aktenvermerk kurz festzuhalten sind. Die BAO unterscheidet daher zwischen schriftlichen und mündlichen Anbringen sowie telefonischen Mitteilungen. Telefonische Mitteilungen sind keine "mündlichen" Anbringen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 1. September 1999, 99/16/0097; Ritz, BAO-Kommentar, 2. Auflage, § 85 Tz. 9, m.w.N.). Die Auffassung der belangten Behörde, das Telefonat vom 19. März 2002 sei kein fristhemmendes Anbringen im Sinne des § 245 Abs. 2 BAO gewesen, ist daher nicht rechtswidrig.“

Diese Ansicht vertrat der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 01.09.1999, 99/16/0097: „Telefonische Anbringen sind keine MÜNDLICHEN Anbringen; telefonische Anbringen sind nur zulässig, wenn sie ausdrücklich gesetzlich vorgesehen sind. Dies schließt nicht aus, telefonische Mitteilungen, die in Aktenvermerken festzuhalten sind, in freier Beweiswürdigung zu berücksichtigen (Hinweis Ritz, BAO Kommentar², Rz 9 zu § 85 BAO).“

Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I BAO³ (2021) § 85 Tz 14, verweist mit Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.09.2011, 2008/13/0070, ebenfalls darauf, dass telefonische Mitteilungen keine mündlichen Anbringen iSd § 85 Abs. 3 BAO sind.

Aus dem Gesetzestext, der Judikatur und der Literatur ergibt sich somit eindeutig, dass das Telefonat des Beschwerdeführers mit dem Teamleiter am 18.03.2020 kein rechtlich relevantes mündliches Anbringen darstellt. Im Rahmen dieses Gespräches wurde weder eine Rechtsmittelfristverlängerung noch eine Beschwerde gültig eingebracht.

Das bedeutet, dass in weiterer Folge zu prüfen ist, ob in der Folge per E-Mail vom 18.03.2020 bzw. vom 16.04.2020 vom Beschwerdeführer eine Rechtsmittelfristverlängerung erreicht oder eine Beschwerde eingebracht werden wollte. Diese Frage kann nicht beantwortet werden, da jeweils beides vorgebracht wurde („ich erhebe Einspruch.....ersuche in Sie um Aufschieben der Frist für den Haftungsbescheid“; „wonach die Beschwerdefrist in Folge der formlosen Beschwerde des Mandanten verlängert wurde“). Auch im Vorlageantrag wurde vorgebracht, dass mit der Erhebung der mündlichen Beschwerde vom 18.03.2020 unzweifelhaft auch das mündliche Anbringen auf Verlängerung der Beschwerdefrist erfolgt sei. Diese Argumentation ist ein Widerspruch in sich. Wenn eine Beschwerde (fristgerecht) eingebracht wird, ist naturgemäß ein Fristverlängerungsansuchen gar nicht notwendig. Ist die Beschwerdefrist abgelaufen, ändert auch ein Fristverlängerungsansuchen daran nichts.

Auch die E-Mail von Frau ***SB*** kann die Unklarheit nicht beseitigen. Sie hält fest, dass sie eine formlose Beschwerde angemerkt habe, um die Rechtsmittelfrist zu wahren.

In weiterer Folge wird dargelegt werden, dass es für das gegenständliche Verfahren ohnehin irrelevant ist, ob mit dem E-Mail ein Antrag auf Rechtsmittelfristverlängerung oder eine Beschwerde eingebracht hätte werden sollen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Grundsätzlich beträgt die Beschwerdefrist gemäß § 245 Abs. 1 BAO einen Monat.

Im 2. COVID-19-Gesetz (neuer § 323c und 323d BAO) wurden alle im ordentliche Rechtsmittelverfahren vorgesehenen Fristen, deren fristauslösendes Ereignis in die Zeit nach dem 16.03.2020 fällt, sowie Fristen, die bis 16.03.2020 noch nicht abgelaufen sind, bis zum 30.4.2020 unterbrochen und beginnen mit 01.05.2020 neu zu laufen.

Die Rechtsmittelfrist in Zusammenhang mit dem nunmehr angefochtenen Haftungsbescheid vom 26.02.2020 war am 16.03.2020 noch nicht abgelaufen. Entsprechend der dargelegten Bestimmung wurde die Rechtsmittelfrist unterbrochen, begann am 01.05.2020 neu zu laufen und endete am 01.06.2020.

Für den gegenständlichen Fall ist somit entscheidungsrelevant, ob bis (spätestens) 01.06.2020 eine Beschwerde oder ein Antrag auf Rechtsmittelfristverlängerung eingebracht worden ist.

§ 86a BAO lautet:

(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 privatrechtlichen 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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Rechtsatz zum Erkenntnis vom 27.9.2012, 2012/16/0082 festgelegt:

„Da § 85 und § 86a BAO und die auf Grund § 86a BAO ergangenen beiden Verordnungen BGBl. II Nr. 494/1991 und BGBl. II Nr. 97/2006 die Einbringung von Anbringen mittels E-Mail nicht vorsehen, kommt einer E-Mail nicht die Eigenschaft einer Eingabe zu, wobei es sich nicht einmal um eine einem Formgebrechen unterliegende, der Mängelbehebung zugängliche Eingabe handelt (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 25. Jänner 2006, 2005/14/0126, VwSlg 8102 F/2006, das zur insoweit vergleichbaren Steiermärkischen Landesabgabenordnung ergangene hg. Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/16/0031 und den hg. Beschluss vom 29. September 2011, 2011/16/0143). Ein mit einer E-Mail eingebrachtes Anbringen löst weder eine Entscheidungspflicht der Behörde aus, noch berechtigt es die Behörde, eine bescheidmäßige Entscheidung zu fällen, die von einem Anbringen (Eingabe) abhängig ist, etwa eine Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu fällen, die von einem Rechtsmittel (im Beschwerdefall Administrativbeschwerde) abhängt. Die Abgabenbehörde ist nicht einmal befugt, das "Anbringen" als unzulässig zurückzuweisen, weil es sich bei einer solchen E-Mail eben nicht um eine Eingabe an die Behörde handelt. Die zitierten Bestimmungen stellen nicht darauf ab, in welcher Form letztlich bei der Behörde ein Schriftstück darstellendes Papier vorliegt, sondern dass der Weg der Einreichung einer Eingabe gesetzlich vorgegeben ist. Eine andere Einbringung als eine schriftliche Eingabe, die etwa persönlich oder durch einen Postdienst bei der Behörde abgegeben wird, ist abgesehen von den Fällen der FOnV 2006 und der Verordnung BGBl. Nr. 494/1991 nur für im Wege eines Telefaxgerätes (unter Verwendung eines Telekopierers) eingebrachte Anbringen zugelassen.“

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom VwGH 11.06.2021, Ra 2019/13/0112, Folgendes wiederholt: „Ein mit E-Mail eingebrachtes Anbringen löst weder eine Entscheidungspflicht der Behörde aus, noch berechtigt es die Behörde, eine bescheidmäßige Entscheidung zu fällen, die von einem Anbringen abhängig ist, etwa eine Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu fällen, die von einem Rechtsmittel abhängig ist. Die Abgabenbehörde ist nicht einmal befugt, das „Anbringen“ als unzulässig zurückzuweisen, weil es sich bei einer solchen E-Mail eben nicht um eine Eingabe an die Behörde handelt.“

Zuletzt hat der Verwaltungsgerichtshof im Rechtssatz zu seinem Erkenntnis vom VwGH 17.4.2023, Ra 2023/16/0016, seiner Meinung, dass eine E-Mail kein Anbringen iSd § 85 BAO darstellt, Ausdruck verliehen:

„Eine andere Einbringung als eine schriftliche Eingabe, die etwa persönlich oder durch einen Postdienst bei der Behörde abgegeben wird, ist abgesehen von den Fällen der FOnV 2006, BGBl. II Nr. 97/2006, nur gemäß § 1 der TelekopieV BMF 1991, BGBl. Nr. 494/1991, für im Wege eines Telefaxgerätes (unter Verwendung eines Telekopierers) eingebrachte Anbringen

zugelassen. Einer E-Mail kommt die Eigenschaft eines Anbringens oder einer Eingabe nicht zu (vgl. in stRsp VwGH 21.11.2017, Ra 2017/16/0141; 27.4.2017, Ra 2015/15/0007; VwGH 12.8.2015, Ra 2015/16/0065, und VwGH 27.9.2012, 2012/16/0082). Der Gesetzgeber hat nicht auf das Erscheinungsbild des letztlich vorliegenden Schriftstückes (etwa in Form eines einer E-Mail angehängten PDF-Dokuments) abgestellt, sondern auf den Weg der Einreichung (vgl. VwGH 27.9.2012, 2012/16/0082, 21.11.2017, Ra 2017/16/0141).“

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass sämtliche E-Mails, die der Beschwerdeführer bzw. sein rechtlicher Vertreter an das Finanzamt geschickt hat, keine Anbringen oder Eingaben sind, sie sind praktisch rechtlich nicht existent. Das ist letztendlich auch der Grund, warum es für das gegenständliche Verfahren irrelevant ist, ob mit dem E-Mails ein Antrag auf Rechtsmittelfristverlängerung oder eine Beschwerde eingebracht hätte werden sollen.

Gemäß § 86a BAO gilt nach Fischerlehner/Brennsteiner (Abgabenverfahren Kommentar³, § 86a Anm. 7) ein Anbringen, das auf einem nicht zugelassenen Weg der Abgabenbehörde zugeleitet wird, als nicht eingebracht und kann daher auch keine Entscheidungspflicht auslösen (VwGH 28.05.2009, 2009/16/0031; VwGH 03.09.2019, Ra 2019/15/0081).

Ein auf unzulässigem Weg eingebrachtes und daher unbeachtliches Anbringen wird auch nicht dadurch zu einem beachtlichen Anbringen und geheilt, weil es die Abgabenbehörde in Bearbeitung genommen hat (VwGH 3.9.2019, Ra 2019/15/0081 zu Anbringen mittels Email).

Das heißt, auch der Umstand, dass das Finanzamt auf die beschwerdegegenständlichen E-Mails reagiert bzw geantwortet und die Einbringung einer Beschwerde bzw. die Gewährung einer Fristverlängerung in den Raum gestellt hat, macht diese nicht zu beachtlichen Anbringen. Sie bleiben rechtlich nicht existent.

Gemäß § 260 Abs. 1 lit b BAO ist eine Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung zurückzuweisen, wenn sie nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Wie bereits dargelegt wurde, ist vor dem 26.06.2020 weder ein gültiger Antrag auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist noch eine rechtswirksame Beschwerde eingebracht worden. Die Rechtsmittelfrist für den gegenständlichen Haftungsbescheid vom 26.02.2020 ist entsprechend dem 2. COVID-19-Gesetz am 01.06.2020 abgelaufen. Sohin war das Finanzamt gemäß § 260 Abs. 1 lit. b BAO verpflichtet, die am 26.06.2020 eingebrachte Beschwerde vom 23.06.2020 als verspätet zurückzuweisen.

Schließlich beruft sich die beschwerdeführende Partei auf den Grundsatz von Treu und Glauben. Aufgrund des Schriftverkehrs mit dem Finanzamt habe für den Beschwerdeführer kein Zweifel bestanden, dass zumindest der Antrag auf Fristverlängerung durch die Finanzbehörde angenommen worden sei. Vor allem in Hinblick auf die Nachricht von Frau ***SB*** vom 17.04.2020 an die Kanzlei der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers über die schriftliche Bestätigung der Rechtsmittelfristverlängerung hätte der

Beschwerdeführer darauf vertraut, dass die Beschwerdefrist bis 30.06.2020 erstreckt worden sei. Ansonsten wäre die Einbringung der Beschwerde zwischen 17.04.2020 und 01.06.2020 möglich gewesen.

Nach der im Abgabenrecht zu beachtenden ungeschriebenen Rechtsmaxime des Grundsatzes von Treu und Glauben hat jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Verhalten zu stehen und darf sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben. Der Grundsatz von Treu und Glauben ist sowohl bei Ermessensentscheidungen als auch bei der Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe zu beachten und setzt einen Vollzugsspielraum voraus. Der Vollzugsspielraum kann bei der Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe einen Auslegungsspielraum und bei der Ermessensübung einen Rechtsanwendungsspielraum umfassen.

Nach ständiger Rechtsprechung des VfGH ist aber das im Art. 18 B-VG verankerte Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker als jedes andere Prinzip, insbesondere jenes von Treu und Glauben. Das bedeutet, dass die Gesetzesbindung des Behördenhandelns Vorrang vor anderen, allgemeinen Rechtsgrundsätzen, wie eben auch Treu und Glauben, hat. Es besteht daher keine Verpflichtung zur Verwaltungshandlung contra legem. Das Treu-und-Glaubens-Prinzip kann nicht ergebnishaft rechtsfreies Handeln legitimieren.

In einem Rechtssatz zum Beschluss vom 27.04.2017, Ra 2015/15/0007, hat der Verwaltungsgerichtshof Folgendes ausgesprochen: „Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zeitigt der Grundsatz von Treu und Glauben nur insoweit Auswirkungen, als das Gesetz der Vollziehung einen Vollzugsspielraum einräumt (vgl Zorn, Schutz des Abgabepflichtigen durch den Grundsatz von Treu und Glauben, in Lang/Schuch/Staringer, Soft Law in der Praxis, Wien 2005, Seite 89). Der Umstand, dass eine in der Vergangenheit erfolgte Überprüfung durch die Behörde eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise als rechtswidrig zu beurteilen (vgl das hg Erkenntnis vom 21. Dezember 2005, 2002/14/0148, mwN).“

Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I BAO³ (2021), führt zum Grundsatz von Treu und Glauben aus, dass nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit geschützt ist. Es müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Abgabenbehörde unbillig erscheinen lassen. Der Grundsatz von Treu und Glauben kann nur insoweit Auswirkungen zeigen, als das Gesetz der Vollziehung einen Vollzugsspielraum einräumt.

Die Regelungen des § 85 BAO und des § 86a BAO gewähren der Behörde keinen Ermessensspielraum. Nur Anbringen, die so eingebracht wurden, wie es in diesen Bestimmungen bzw. in der dazu ergangenen Verordnung festgelegt ist, entfalten eine rechtliche Wirkung.

Auch der § 260 Abs. 1 lit b BAO, wonach eine nicht fristgerechte Beschwerde zurückzuweisen ist, gibt keinen Vollzugsspielraum.

Wie bereits ausführlich dargelegt wurde, wurde gegenständlich bis zum Ablauf der Rechtsmittelfrist (01.06.2020) weder ein Antrag auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist noch eine Beschwerde eingebracht. Im Zuge der Erledigung der verspätet eingebrachten Beschwerde vom 23.06.2020 erkannte das Finanzamt offensichtlich, dass ein per E-Mail eingebrachtes Anbringen weder eine Entscheidungspflicht der Behörde auslöst noch die Behörde berechtigt, eine bescheidmäßige Entscheidung zu fällen, die von einem Anbringen abhängig ist, sodass es verpflichtet war, die Beschwerde vom 23.06.2020 zurückzuweisen, obwohl zuvor (per E-Mail) eine Rechtsmittelfristverlängerung (unzulässigerweise) zugesagt worden war.

Der Vollständigkeit halber sei auf folgenden Umstand hingewiesen:

Mag. [...] wurde im Schuldenregulierungsverfahren des ***Bf1*** als Masseverwalter bestellt. Durch Eröffnung des Konkurses über das Vermögen eines Steuerpflichtigen wird das gesamte der Exekution unterworfenen Vermögen, das dem Gemeinschuldner zu dieser Zeit gehört oder das er während des Konkurses erlangt (Konkursmasse), dessen freier Verfügung entzogen. Der Masseverwalter ist für die Zeit seiner Bestellung betreffend die Konkursmasse - soweit die Befugnisse des Gemeinschuldners beschränkt sind - gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners im Sinn des § 80 BAO. Auch in einem Abgabenverfahren tritt nach der Konkurseröffnung der Masseverwalter an die Stelle des Gemeinschuldners, soweit es sich um Aktiv- oder Passivbestandteile der Konkursmasse handelt.

Der Schuldner ist demnach nicht berechtigt, ohne Zustimmung des Masseverwalters Beschwerde gegen einen Bescheid, der das zur Konkursmasse gehörige Vermögen betrifft, zu erheben (vgl. VwGH 21.12.2004, 2004/17/0145; VwGH 15.07.1998, 97/13/0090; VwGH 21.02.1996, 96/14/0007).

Aus den vorgelegten Unterlagen ist nicht ersichtlich, ob der Masseverwalter die von ***Bf1*** bzw. dessen steuerlichen Vertreters gesetzten Prozesshandlungen (va Einbringung der Beschwerde vom 23.06.2020, Einbringung des Vorlageantrages vom 13.03.2023) genehmigt hatte.

Auf schriftliche Anfrage der RichterIn gab der Masseverwalter mit Schreiben vom 28.09.2023 bekannt, dass er seine Zustimmung zu den gesetzten Prozesshandlungen erteilt.

Liegt eine Zustimmung des Masseverwalters zu der vom Schuldner erhobenen Beschwerde vor, ist der Schuldner als Bevollmächtigter des Masseverwalters anzusehen und die erhobene

Beschwerde dementsprechend dem zur Beschwerdeführung legitimierten Masseverwalter zuzurechnen (vgl VwGH 14.03.1995, 94/07/0095).

Die gegenständliche, verspätet eingebrachte Beschwerde vom 23.06.2020 und der Vorlageantrag vom 13.03.2023 sind demnach dem Masseverwalter Mag. ***MV*** zuzurechnen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Dieses Erkenntnis findet Deckung in der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bzw. ergibt sich die Zurückweisung eines nicht fristgerecht eingebrachten Rechtsmittels direkt aus § 260 Abs. 1 lit b BAO, sodass eine ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 5. Oktober 2023