

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, vertreten durch die Verlassenschaftskuratorin ***V***, ***Adresse V***, diese vertreten durch die ***A*** GmbH, ***Adresse A***, zur Beschwerde der Abgabepflichtigen vom 8. Februar 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 17. November 2021 zu Steuernummer ***Bf1StNr1*** beschlossen:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 260 Abs 1 lit b BAO als nicht fristgerecht eingebracht zurückgewiesen.

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

Begründung

1. Verfahrensgang:

Für die Verlassenschaft nach ***E*** wurde am 02.07.2021 die Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2020 eingereicht. Am 17.11.2021 erging der Einkommensteuerbescheid, der wie folgt adressiert wurde:

Verl. n***E***

z.H. ***V***

Adresse V

Der Bescheid wurde elektronisch der Databox der Verlassenschaftskuratorin, Frau ***V***, übermittelt.

Am 08.02.2022 erhob die Verlassenschaftskuratorin, vertreten durch die Kanzlei ***A***, Beschwerde gegen diesen Bescheid, weil nicht sämtliche von der Beschwerdeführerin geltend

gemachten Ausgaben als außergewöhnliche Belastungen beachtet worden seien. Der Bescheid sei erst am 03.02.2022 durch Abrufen über FinanzOnline zugegangen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 21.12.2022 (adressiert an „Verl. n. ***E***, z. Hd. ***A*** GmbH“) des Finanzamtes wurde der Beschwerde stattgegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben. Nach Einbringen eines Vorlageantrages vom 17.01.2023 durch die Verlassenschaftskuratorin, vertreten durch ***A*** GmbH, verfügte das Bundesfinanzgericht einen Beschluss nach § 281a BAO, da eine Beschwerdeverentscheidung mangels korrekter Bescheidadressierung nicht erlassen wurde (siehe dazu BFG vom 17.04.2024, RV/2100121/2024).

Sodann erließ das Finanzamt am 15.05.2024 erneut eine Beschwerdeverentscheidung, mit der die Beschwerde vom 08.02.2022 zurückgewiesen wurde. Als Begründung führte das Finanzamt an, dass die Zustellung des Bescheides mit dem Einstellen in die Databox von Frau Mag. ***V*** als bewirkt gelte. Auf ein Abrufen / Lesen in FinanzOnline – das nach Feststellungen des Finanzamtes am 26.01.2022 erfolgte - komme es nicht an. Die Beschwerde sei daher verspätet.

Am 13.06.2024 brachte die Verlassenschaftskuratorin, vertreten durch die Kanzlei ***A***, einen Vorlageantrag gegen die Beschwerdeverentscheidung des Finanzamtes ein. Es wird ausgeführt, dass die Verlassenschaft nach ***E*** Adressat und damit auch Empfänger des verfahrensgegenständlichen Bescheides sei. Die Verlassenschaft habe sich niemals entsprechend § 3 der FinanzOnline-Verordnung 2006 zur Verwendung von FinanzOnline angemeldet, sodass die Zustellung auf diesem Wege nicht richtig gewesen sei. Auch habe die Verlassenschaftskuratorin niemals eine Zustimmung zur Zustellung über FinanzOnline in ihrer Funktion als verlassenschaftsgerichtlich bestellte Vertreterin erteilt.

Ferner wurde vorgebracht, dass eine Zustellung mit Zustellnachweis verfügt hätte werden müssen. Des Weiteren habe die Kuratorin auf Grund von Krankheit vom Zustellvorgang keine Kenntnis erlangen können. Diesbezüglich wurde die Einvernahme der Kuratorin als Zeugin beantragt.

Der Beschwerdeakt wurde am 09.08.2024 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mittels Vorhaltes vom 26.08.2024 des Bundesfinanzgerichtes wurden an das Finanzamt Fragen zum FinanzOnline-Zugang der Kuratorin gerichtet. Die Beantwortung hierzu erfolgte am 02.09.2024 und wurde die Korrespondenz am 19.11.2024 den beiden Parteien zur Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis gebracht.

Am 27.08.2024 wurde vorliegende Beschwerdesache der Gerichtsabteilung GA 3002 zugeteilt.

Am 19.11.2024 ersuchte das BFG mittels Vorhaltes um Vorlage von Beweismitteln zum Gesundheitszustand der Kuratorin (gemäß ihrem Vorbringen im Vorlageantrag). In der in der Folge eingebrachten Stellungnahme wurde unter Punkt 1. vorgebracht, dass die Beschwerdeführerin selbständig erwerbstätig sei und über keine anerkannte Krankenstandsbestätigung verfüge; ein Aufenthalt in einem Krankenhaus lag nicht vor. Es sei daher die Einvernahme als Zeugin beantragt worden.

In Punkt 2. der oa. Stellungnahme wurde erstmals die Verfassungskonformität der FinanzOnline Verordnung in Zweifel gezogen.

Zur Erörterung der Sach- und Rechtslage fand am 20.02.2025 ein Erörterungstermin statt, an dem neben der Vertreterin des Finanzamtes auch die Verlassenschaftskuratorin und ihre anwaltliche Vertretung teilnahmen.

2. Festgestellter Sachverhalt:

Frau ***E*** verstarb am TT.11.2020. Bereits zu Lebzeiten kümmerte sich Frau Mag. ***V*** um verschiedene Dinge der Verstorbenen – insbesondere um die Einreichung der Abgabenerklärungen. Dazu beantragte sie auch die Ausstellung von Finanz-Online-Zugangsdaten für Frau ***E***. Frau Mag. ***V*** verfügte ebenfalls über eine Vorsorgevollmacht für die Verstorbene (Seite 2 & 3 der Niederschrift zum Erörterungstermin vom 20.02.2025).

Nach dem Tod von Frau ***E*** wurde mangels Vertretung des ruhenden Nachlasses mit Beschluss des Bezirksgerichtes ***Gericht*** vom 18.12.2020 zu GZ ***Beschluss 1*** (vgl OZ 7 des BFG-Beschwerdeaktes, erster Beschluss des BG ***Gericht***) Frau Mag. ***V*** als Verlassenschaftskuratorin nach § 156 Abs 2 AußStrG zur *„Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für die Verstorbene samt Entgegennahme von Bescheiden“* bestellt.

Die Verlassenschaftskuratorin reichte in der Folge die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2020 am 02.07.2021 in Papierform ein, nachdem der FinanzOnline Zugang der Verstorbenen automatisch vom Finanzamt gesperrt wurde (OZ 8 des BFG-Beschwerdeaktes, Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2020; Seite 4 der Niederschrift zum Erörterungstermin vom 20.02.2025; Vorhaltsbeantwortung des Finanzamtes vom 02.09.2024, Punkt 3.).

Nach Einreichen der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung erließ das Finanzamt Österreich am 17.11.2021 den Einkommensteuerbescheid 2020 und richtete diesen an: *„Verl. n. ***E***, z.H. Mag. ***V***“*. Der Einkommensteuerbescheid wurde elektronisch via Finanz Online in die Databox der Kuratorin am 17.11.2021 zugestellt. Der Bescheid wurde am 26.01.2022 gelesen (vgl Vorlagebericht des Finanzamtes vom 09.08.2024, Seite 5; Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes vom 15.05.2024, Seite 2; Seite 3 der

Niederschrift zum Erörterungstermin vom 20.02.2025; OZ 2 & OZ 3 des BFG-Beschwerdeaktes: Schriftverkehr des Finanzamtes mit der „Verfahrensbetreuung JVP“ betreffend Zustellzeitpunkt und Lesezeitpunkt des Bescheides). Die Verlassenschaftskuratorin war im Zeitpunkt der Zustellung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides als FinanzOnline-Teilnehmerin registriert und hat nicht gem § 5b Abs 3 FOnV 2006 auf die elektronische Zustellung verzichtet (siehe Vorhaltsbeantwortung des Finanzamtes vom 02.09.2024).

Die Kuratorin hat keine Verständigung betreffend die Zustellung des Bescheides in ihre Databox erhalten (vgl Seite 3 der Niederschrift zum Erörterungstermin vom 20.02.2025).

Herr Dr. ***A1*** nahm am 03.02.2022 elektronische Akteneinsicht in den Steuerakt zu Steuernummer der Verlassenschaft ***Bf1StNr*** und er erlangte so von der Zustellung des Abgabenbescheides an seine Mandantin Kenntnis (vgl Seite 2 & 3 der Niederschrift zum Erörterungstermin vom 20.02.2025). Zuvor hatte die Verlassenschaftskuratorin auf postalischem Wege eine Mahnung für die Verlassenschaft erhalten, die sie am 02.02.2022 Herrn Dr. ***A1*** übermittelte (vgl Beilage ./1 zur Niederschrift zum Erörterungstermin sowie Seite 4 der Niederschrift zum Erörterungstermin vom 20.02.2025).

Am 08.02.2022 reichte Frau Mag. ***V*** in ihrer Funktion als Verlassenschaftskuratorin, vertreten durch die ***A*** GmbH, eine Beschwerde gegen den Bescheid ein (vgl OZ 4 des BFG-Beschwerdeaktes, Beschwerde).

Zwischenzeitig wurde die Verlassenschaftskuratorin mit Beschluss des Bezirksgerichtes ***Gericht*** zu GZ ***Beschluss 2*** vom 12.01.2022 (rechtskräftig am 28.02.2022), welcher am 04.03.2022 im Finanzamt Österreich einlangte, ihres Amtes enthoben (vgl OZ 9 des BFG-Beschwerdeaktes, zweiter Beschluss des BG ***Gericht***).

Mit Beschluss vom 24.10.2023 (beim Finanzamt eingelangt am 11.12.2023) zu GZ ***Beschluss 3*** (vgl OZ 14 des BFG-Beschwerdeaktes, dritter Beschluss des BG ***Gericht***) wurde Frau Mag. ***V*** auf Antrag des Finanzamtes Österreich vom Bezirksgericht ***Gericht*** abermals zur Verlassenschaftskuratorin zur Vertretung des ruhenden Nachlasses beim Finanzamt bzw Bundesfinanzgericht bestellt.

Die Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes Österreich vom 15.05.2024, mit der die Beschwerde zurückgewiesen wurde, wurde an „Verl. n. ***E***, vertreten durch Mag. ***V***, z. Hd. ***A*** GmbH, ***Adresse A***“ adressiert und zugestellt.

Der sich gegen die Beschwerdevorentscheidung richtende Vorlageantrag vom 13.06.2024 wurde von der *Verlassenschaft nach ***E***, vertreten durch die Verlassenschaftskuratorin Mag. ***V***, vertreten durch die ***A*** GmbH*, beim Finanzamt Österreich eingebracht.

3. Beweiswürdigung:

Die Eigenschaft von Frau Mag. ***V*** als Verlassenschaftskuratorin der Beschwerdeführerin sowie die zeitliche Abfolge der Bestellung(en) hierzu ergeben sich aus den dem Gericht vorliegenden drei Beschlüssen des Bezirksgerichtes ***Gericht***.

Dass der FinanzOnline-Zugang der Verstorbenen seitens des Finanzamtes auf Grund ihres Todes gesperrt worden war und die Kuratorin die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung händisch einreichen musste, ist den übereinstimmenden Ausführungen der Kuratorin sowie des Finanzamtes (zuletzt im Erörterungstermin) zu entnehmen.

Der Zeitpunkt des Einstellens des Einkommensteuerbescheides 2020 in die FinanzOnline-Databox der Verlassenschaftskuratorin ergibt sich aus den Feststellungen des Finanzamtes, die der beschwerdeführenden Partei (zuletzt im Erörterungstermin) zur Kenntnis gebracht wurden.

Dass die Kuratorin den Abgabenbescheid erst am 26.01.2022 in ihrer Databox gelesen hat, geht ebenfalls aus der Abfrage des Finanzamtes (dieser Umstand wurde in der Beschwerdevorentscheidung als auch im Zuge des Erörterungstermines vorgehalten) hervor (vgl Niederschrift zum Erörterungstermin vom 20.02.2025, Seite 3; Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes Seite 2; OZ 2 des BFG-Beschwerdeaktes: Schriftverkehr des Finanzamtes mit der „Verfahrensbetreuung JVP“ betreffend Zustellzeitpunkt und Lesezeitpunkt des Bescheides).

4. Rechtliche Würdigung:

4.1. Zurückweisung der Beschwerde (Spruchpunkt I):

Strittig ist vorliegend, ob die (elektronische) Zustellung des Einkommensteuerbescheides 2020 (gerichtet an die Verlassenschaft) am 17.11.2021 in die FinanzOnline-Databox der Verlassenschaftskuratorin rechtens war und die Bescheidbeschwerde vom 08.02.2022 sohin verspätet eingebracht wurde.

Gemäß § 260 Abs 1 BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss zurückzuweisen, wenn sie a) nicht zulässig ist oder b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Die Beschwerdefrist beträgt gem § 245 Abs 1 BAO einen Monat.

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

Für vorliegenden Beginn des Fristenlaufes der einmonatigen Beschwerdefrist betreffend den Einkommensteuerbescheid 2020 ist maßgeblich, wann dieser zugestellt wurde.

Im Erkenntnis des VwGH vom 22.11.2023, Ra 2023/13/0048 befasste sich dieser bereits mit der Frage der Richtigkeit einer elektronischen Zustellung (Bescheide betr. WiEReG wurden der Gesellschaft in ihre eigene Finanz-Online-Databox und nicht in jene Databox des vertretungsbefugten Geschäftsführers eingestellt). Er führte aus, dass elektronisch zugestellte Dokumente als zugestellt gelten, sobald sie in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers gelangt sind. Voraussetzung für die Wirksamkeit dieser Zustellung ist, dass der Empfänger Zugang zu diesem Speicherbereich hat (vgl. - mit näheren Hinweisen - VwGH 31.7.2013, 2009/13/0105; VwGH 26.01.2013, Ra 2022/16/0112).

Als Empfänger ist im Zustellrecht im Allgemeinen der „formelle“ Empfänger gemeint; dieser ist von der Behörde in der Zustellverfügung (§ 5 ZustG) zu bestimmen. Es handelt sich hiebei zwar im Regelfall um die Person, für die der Inhalt des zuzustellenden Dokuments bestimmt ist („materieller Empfänger“); dies muss aber nicht der Fall sein (zB gesetzlicher Vertreter, Zustellungsbevollmächtigter; vgl. VwGH 15.12.2022, Ra 2022/13/0023 mwN).

Ist der Empfänger keine natürliche Person, so ist das Dokument nach § 13 Abs 3 ZustG einem zur Empfangnahme befugten Vertreter zuzustellen. Bei dieser Bestimmung handelt es sich um eine vom Zusteller zu beachtende Regelung (vgl. VwGH 19.12.2000, 2000/14/0161). Sie schließt nicht aus, dass bereits die Behörde in der Zustellverfügung ein Organ der juristischen Person als „Empfänger“ bestimmt (vgl. VwGH 31.10.2000, 95/15/0198; 28.5.2010, 2004/10/0082; 30.3.2016, Ro 2016/09/0002). Diesfalls ist nicht die juristische Person, sondern das betreffende Organ „Empfänger“ im formellen Sinn (vgl. VwGH 23.4.1992, 90/16/0187; 21.4.2010, 2007/03/0173, je mwN).

Für die Wirksamkeit der Zustellung wäre es daher erforderlich, dass die Erledigungen in den Verfügungsbereich des in der Zustellverfügung genannten Vertreters (bei Zustellung im Wege von FinanzOnline also in dessen „Databox“) gelangten (vgl. auch VwGH 15.12.2022, Ra 2022/13/0023; die Zustellung der Dokumente in die „Databox“ der Gesellschaft war somit in oa. Anlassfall des VwGH zu 22.11.2023, Ra 2023/13/0048 nicht rechtens).

Damit liegt nach den Erwägungen des VwGH eine wirksame Zustellung in dem Zeitpunkt vor, in dem das Dokument dem in der Zustellverfügung genannten Empfänger (im Anlassfall des VwGH: dem Geschäftsführer) tatsächlich zugekommen ist (§ 7 ZustG).

In vorliegendem Fall wurde der Einkommensteuerbescheid 2020 der Verlassenschaftskuratorin Frau Mag. ***V*** elektronisch zugestellt. Dies war auch durch die auf dem Bescheid angebrachte Zustellverfügung „zH. Mag. ***V***“ ersichtlich. Als Verlassenschaftskuratorin war (und ist) Frau Mag. ***V*** gesetzliche Vertreterin der Verlassenschaft iSd § 80 BAO (so wie auch der Geschäftsführer einer GmbH; *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 80 Rz 1) und hat somit die abgabenrechtlichen Rechte und Pflichten des Vertretenen (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 80 Rz 8, 9). Insbesondere war die Kuratorin auch dazu berufen, Bescheide für die Verlassenschaft in

Empfang zu nehmen (siehe auch den Bestellungsbeschluss vom 18.12.2020 zu GZ ***Beschluss 1*** des BG ***Gericht***).

Zustellrechtlich ist die Verlassenschaftskuratorin formelle Empfängerin des Bescheides.

Erledigungen der Abgabenbehörde werden dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt bei schriftlichen Erledigungen, wenn nicht in besonderen Vorschriften die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen vorgesehen ist, durch Zustellung (§ 97 Abs 1 lit a BAO).

An Stelle der Zustellung der schriftlichen Ausfertigung einer behördlichen Erledigung kann deren Inhalt auch telegraphisch oder fernschriftlich mitgeteilt werden. Darüber hinaus kann durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen die Mitteilung des Inhalts von Erledigungen auch im Wege automationsunterstützter Datenübertragung oder in jeder anderen technisch möglichen Weise vorgesehen werden, wobei zugelassen werden kann, daß sich die Behörde einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle bedienen darf. In der Verordnung sind technische oder organisatorische Maßnahmen festzulegen, die gewährleisten, daß die Mitteilung in einer dem Stand der Technik entsprechenden sicheren und nachprüfaren Weise erfolgt und den Erfordernissen des Datenschutzes genügt. Der Empfänger trägt die Verantwortung für die Datensicherheit des mitgeteilten Inhalts der Erledigung. § 96 Abs. 2 gilt sinngemäß (§ 97 Abs 3 BAO).

Die FOnV 2006 ist eine Verordnung iSd § 97 Abs 3 zweiter Satz BAO.

§ 98 BAO normiert Folgendes:

(1) Soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, sind Zustellungen nach dem Zustellgesetz, BGBl. Nr. 200/1982, vorzunehmen; das gilt nicht für den 3. Abschnitt des ZustG (Elektronische Zustellung).

(2) Elektronisch zugestellte Dokumente gelten als zugestellt, sobald sie in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers gelangt sind. Im Zweifel hat die Behörde die Tatsache und den Zeitpunkt des Einlangens von Amts wegen festzustellen. Die Zustellung gilt als nicht bewirkt, wenn sich ergibt, dass der Empfänger wegen Abwesenheit von der Abgabestelle nicht rechtzeitig vom Zustellvorgang Kenntnis erlangen konnte, doch wird die Zustellung mit dem der Rückkehr an die Abgabestelle folgenden Tag wirksam.

§ 5b der FinanzOnline – Verordnung 2006 (FonV 2006) in der im Streitjahr geltenden Fassung mit der Überschrift „Elektronische Zustellung“ lautet auszugsweise wie folgt:

(1) Die Abgabenbehörden haben nach Maßgabe ihrer technischen Möglichkeiten Zustellungen an Empfänger, die Teilnehmer von FinanzOnline sind, elektronisch vorzunehmen.

(2) Jeder Teilnehmer, der an der elektronischen Form der Zustellung über FinanzOnline teilnimmt, hat in FinanzOnline eine E-Mailadresse anzugeben, wenn er über die elektronische Zustellung informiert werden möchte. Die Wirksamkeit der Zustellung der Erledigung selbst wird durch die Nichtangabe, durch die Angabe einer nicht dem Teilnehmer zuzurechnenden oder durch die Angabe einer unrichtigen oder ungültigen E-Mailadresse nicht gehindert.

[...]

Der Zeitpunkt, an dem die Daten in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers gelangt sind, ist bei FinanzOnline der Zeitpunkt der Einbringung der Daten in die Databox, zu der der Empfänger Zugang hat. Auf das tatsächliche Einsehen der Databox durch den FinanzOnline-Teilnehmer (zB Öffnen, Lesen, oder Ausdrucken eines Bescheides) kommt es nicht an.

Irrelevant ist das Datum der Information über die in die Databox erfolgte Zustellung. Der Zeitpunkt der Einbringung der Daten in die Databox ist auch dann der Zustellzeitpunkt, wenn die in § 5b Abs 2 FOnV 2006 vorgesehene Information an der vom Teilnehmer angegebenen elektronischen Adresse unterblieben ist. Diese Information hat lediglich Service-Charakter. Sie ist keine Voraussetzung für die Wirksamkeit der elektronischen Zustellung (vgl zu dem und den vorstehenden Absätzen *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 98 Rz 4mwN auf die Rechtsprechung des BFG).

Die Nichtangabe einer E-Mailadresse (bzw die nicht erteilte Zustimmung) zur Verständigung über die Zustellung per E-Mail hindert nach § 5b Abs 2 FOnV 2006 die Wirksamkeit der Zustellung nicht (VwGH 26.1.2023, Ra 2022/16/0112; BFG 1.8.2023, RV/7101939/2023).

Die Verlassenschaftskuratorin verfügte über einen eigenen aufrechten FinanzOnline-Zugang und hatte Zugriff zu dessen Databox bzw Speicherbereich (vgl die Vorhaltsbeantwortung des Finanzamtes vom 02.09.2024, Punkt 2.). Dieser Umstand wird umso mehr ersichtlich, als der Bescheid aktiv von der FinanzOnline-Teilnehmerin „Mag. ***V***“ gelesen wurde. Dass die Zustellung nicht über die Databox der Verlassenschaft mit der Steuernummer ***BF1StNr1*** erfolgte, war im Lichte der eingangs angeführten Rechtsprechung des VwGH korrekt, zumal die Abgabenbehörde durch Angabe der Zustellverfügung den formellen Empfänger – nämlich die Kuratorin – ausdrücklich bezeichnete.

Somit erfolgte die Zustellung des Einkommensteuerbescheides am 17.11.2021 durch Einstellen in die FinanzOnline-Databox der Verlassenschaftskuratorin zu Recht.

Im Vorlagebericht wird ferner vorgebracht, dass eine Zustellung mit Zustellnachweis iSd § 102 BAO zu verfügen gewesen wäre, zumal mit Bescheidzustellung eine Rechtsmittelfrist zu laufen begonnen habe. Hierzu ist auszuführen, dass die Abgabenbehörde bei Vorliegen wichtiger Gründe zu verfügen hat, dass schriftliche Ausfertigungen mit Zustellnachweis zuzustellen sind. Liegen besonders wichtige Gründe vor, hat sie die Zustellung zu eigenen

Handen des Empfängers zu verfügen (§ 102 Abs 1 BAO). Im Falle einer elektronischen Zustellung kann die Abgabenbehörde bei Vorliegen wichtiger Gründe die Zustellung mit Zustellnachweis (§ 35 ZustG) verfügen (Abs 2 leg cit).

§ 102 Abs 2 BAO, der mit BGBl I 104/2018 eingeführt wurde, normiert im Falle der elektronischen Zustellung ein Wahlrecht für die Abgabenbehörde. Die erläuternden Bemerkungen (ErlRV 381 GP XXVI.) führen Folgendes aus:

In Abs. 2 wird als Sonderregelung für elektronische Zustellungen festgelegt, dass es im Ermessen der Abgabenbehörde liegt, bei Vorliegen wichtiger Gründe eine elektronische Zustellung mit Zustellnachweis zu verfügen. Die von Abs. 1 abweichende Sonderregelung ist darin begründet, dass sich auch bei nicht nachweislichen elektronischen Zustellungen aufgrund der eingesetzten technischen Verfahren der Zustellzeitpunkt präzise und mit hoher Beweiskraft nachweisen lässt. Selbst bei Vorliegen wichtiger Gründe muss daher nicht zwingend die elektronische Zustellung mit Zustellnachweis erforderlich sein. Andererseits kann für die Abgabenbehörde in Einzelfällen das Bedürfnis bestehen, im Wege einer nachweislichen elektronischen Zustellung ausdrücklich vom Abholvorgang durch den Empfänger Kenntnis zu erlangen.

Unabhängig von dieser Normierung hat schon der Verwaltungsgerichtshof zu vergleichbaren Regelungen betreffend die postalische Zustellung ausgesprochen, dass die Zustellung eines Bescheides nicht zwingend mit Zustellnachweis vorzunehmen ist (vgl dazu mit Hinweis auf weitere Erkenntnisse: VwGH 18.09.2000, 97/17/0149).

Zu dem Einwand der anwaltlichen Vertretung in der Stellungnahme vom 09.12.2024, dass die Finanz-Online-Verordnung verfassungskonform dahingehend zu interpretieren sei, dass ähnlich den beruflichen Parteienvertretern auch die Beschwerdeführerin (gemeint die Kuratorin) eine ausdrückliche Zustimmung zur Zustellung auf elektronischem Wege abgeben müsse, ist auszuführen, dass zwischen gesetzlichen und gewillkürten Vertretern schon per Gesetzes wegen eine Unterscheidung getroffen wird: Während das Handeln gewillkürter Vertreter privatrechtlich determiniert ist, handeln gesetzliche Vertreter auf gesetzlicher Grundlage (zB GmbHG, IO, AußStrG, etc). Zweitere haben die abgabenrechtlichen Rechte und Pflichten der von ihnen vertretenen Partei und trifft sie uU die Haftung nach § 9 BAO. Auch unterscheidet die FinanzOnline-Verordnung selbst an einigen Stellen zwischen gesetzlichen Vertretern und Parteienvertretern (zB §§ 2, 3 FOnV 2006).

Nach Auffassung des Gerichts ist die sachliche Differenzierung zwischen gesetzlichen und gewillkürten Vertretern gerechtfertigt und liegt vorliegend keine erkennbare Verfassungswidrigkeit der FinanzOnline-Verordnung vor. Im Übrigen ist final der Verfassungsgerichtshof zur Beurteilung verfassungsrechtlicher Fragen berufen.

Wenn die Verlassenschaftskuratorin im Vorlageantrag - erstmals - vorbringt, sie sei zum vermeintlichen Zustellzeitpunkt krankheitsbedingt nicht in der Lage gewesen, Abfragen über FinanzOnline durchzuführen, so handelt es sich dabei nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes um eine unsubstantiierte Zweckbehauptung. Denn die Kuratorin hat ihre diesbezüglichen Angaben nicht konkretisiert. Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass eine Krankheit in dem Ausmaß, die ein Abfragen über Finanz Online faktisch unmöglich machte, nicht vorlag.

Zusammenfassend ist nun festzuhalten, dass der Einkommensteuerbescheid 2021 am 17.11.2021 elektronisch zugestellt wurde und die einmonatige Beschwerdefrist daher am 17.12.2021 endete.

Die Beschwerde vom 08.02.2022 wurde daher verspätet eingebracht, weshalb sie wegen Versäumung der Beschwerdefrist zurückzuweisen war.

Gem § 274 Abs 3 Z 1 iVm Abs 5 BAO kann von einer mündlichen Verhandlung (die Abhaltung dieser wurde in der Beschwerde beantragt) abgesehen werden. Hinsichtlich des Umstandes, dass bereits ein Erörterungstermin (der maßgeblich der Wahrung des Parteienghörs diene) durchgeführt wurde, fand keine mündliche Verhandlung statt.

4.2. Zulässigkeit einer Revision (Spruchpunkt II):

Gegen einen Beschluss 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.

Mit vorliegender Entscheidung folgt das Bundesfinanzgericht der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung (VwGH 22.11.2023, Ra 2023/13/0048, ergangen zum WiEReG), die auch in vorliegendem Fall Anwendung findet. Die Voraussetzungen für die Revisionszulassung sind demnach nicht erfüllt.

Im Hinblick auf die vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, nach der verfassungsrechtliche Rechtsfragen nicht zur Zulässigkeit der Revision führen können (vgl. zB VwGH 5.2.2021, Ra 2019/13/0109 mwN).

Graz, am 20. Mai 2025