

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht **hat** durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf (Beschwerdeführerin, Bf.), AdrBf, vertreten durch Stb. Steuerberaterin, AdrStb, betreffend die Beschwerde vom 12. September 2016 gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 des Finanzamtes X vom 26. April 2016 zu St.Nr. Y,

**beschlossen:**

I.) Der Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Verwaltungsgericht (Vorlageantrag) gemäß § 264 Abs. 1 BAO vom 17. Dezember 2018 wird gemäß § 264 Abs. 4 lit. e in Verbindung mit (iVm) § 260 Abs. 1 lit. b iVm § 264 Abs. 5 BAO als nicht fristgerecht eingebbracht zurückgewiesen.

II.) Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Die gegenständliche Beschwerde, Vorlageantrag und weitere Beilagen wurden von der belangten Behörde (Finanzamt X) samt Vorlagebericht vom 8. Februar 2019 an das Bundesfinanzgericht (BFG) vorgelegt. Die für die Beschwerdeführerin (Bf.) einschreitende Steuerberaterin ist laut Aktenlage nicht zustellungsbevollmächtigt.

Mit Schreiben des BFG vom 12. Februar 2019, in dem auch der entscheidungswesentliche Verfahrensgang dargestellt ist, wurde der Bf. Folgendes vorgehalten:

“...

*Innerhalb der mit Bescheid des Finanzamtes X vom 8.9.2016 bis zum 15.9.2016 verlängerten Beschwerdefrist wurde per Telefax am 12.9.2016 rechtzeitig Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 erhoben.*

*Das Finanzamt X erließ am 15. Juni 2018 eine abweisende Beschwerdevorentscheidung zur vorgenannten Beschwerde an Sie.*

*Laut Aktenlage wurden zunächst drei Fristverlängerungsanträge zur Rechtsmittelfrist (Frist zur Stellung eines Vorlageantrages gegen die Beschwerdevorentscheidung vom 15. Juni 2018) beim Finanzamt X eingebbracht, und zwar*

- am 13. Juli 2018 zur Verlängerung der Frist bis zum 16. August 2018;*
- am 16. August 2018 zur Verlängerung der Frist bis zum 27. September 2018;*

- am 27. September 2018 zur Verlängerung der Frist bis zum 8. November 2018.

Auch wenn nicht bescheidmäßig über diese drei Fristverlängerungsanträge abgesprochen worden ist, wurde durch die jeweils innerhalb der offenen Frist eingebrachten Anträge die Frist zur Einbringung eines Vorlageantrages durch Hemmung gemäß § 264 Abs. 4 lit. a iVm § 245 Abs. 3 und 4 BAO bis zum 8. November 2018 gehemmt und somit im Ergebnis bis 8. November 2018 verlängert.

Über den am 8. November 2018 eingebrachten Antrag auf Verlängerung der Frist bis zum 22. November 2018 sprach das Finanzamt X mit Bescheid vom 9. November 2018 ab und verlängerte die Frist bis 22. November 2018. Dabei wurde angemerkt, dass die Frist letztmalig verlängert werde.

Am 22. November 2018 wurde ein Antrag auf Verlängerung der Frist bis zum 17. Dezember 2018 gestellt. Damit begann die Hemmung gemäß § 264 Abs. 4 lit. a iVm § 245 Abs. 4 BAO der bis 22. November 2018 verlängerten Frist am letzten Tag der Frist, sodass ein Tag der Frist als Rest verblieb. Das Finanzamt sprach über den Fristverlängerungsantrag vom 22. November 2018 mit Bescheid vom 23. November 2018 ab, indem es ihm nicht stattgab. Dieser Bescheid wurde nach einem Zustellversuch am 27. November 2018 bei der Post zur Abholung ab dem 28. November 2018 hinterlegt. Laut derzeitigem Verfahrensstand deutet dies im Sinne von § 17 Abs. 3 Satz 3 ZustG darauf hin, dass die Zustellung am 28. November 2018 als bewirkt gilt, wodurch gemäß § 264 Abs. 4 lit. a iVm § 245 Abs. 4 Satz 1 BAO die Hemmung der Frist endete. Die Frist zur Einbringung eines Vorlageantrages lief dann noch den einen restlichen Tag weiter (vgl. Ellinger et al., BAO, Anm. 29 zu § 245 und Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 245 Tz 38 f.) und endete am 29. November 2018, 24:00 Uhr. (Danach erfolgte Fristverlängerungsanträge hätten nicht mehr wirksam sein können.)

Somit wäre der am 17. Dezember 2018 eingebrachte Vorlageantrag nach derzeitigem Verfahrensstand als nicht fristgerecht eingebracht gemäß § 264 Abs. 4 lit. e iVm § 260 Abs. 1 lit. b iVm § 264 Abs. 5 BAO vom BFG mit Beschluss zurückzuweisen.

Es wird Ihnen hiermit Gelegenheit gegeben, bis 25. März 2019 eine Stellungnahme bzw. zusätzliches Vorbringen beim Bundesfinanzgericht (BFG) einzubringen

... “.

Laut Rückschein wurde am 15. Februar 2019 versucht, das vorgenannte Schreiben des BFG zuzustellen. Infolge Nichtantreffens der Bf. an der Abgabestelle wurde eine Verständigung im Brieffach hinterlassen und das zuzustellende Dokument bei der Post hinterlegt. Gemäß § 17 Abs. 3 Satz 3 Zustellgesetz (ZustG) gelten hinterlegte Dokumente mit dem ersten Tag der Abholfrist, im gegenständlichen Fall dem 18. Februar 2019, als zugestellt. Beim BFG ist bis dato keine Stellungnahme seitens der Bf. eingelangt.

#### **Erwägungen :**

**Sachverhalt :**

Am 26. April 2016 hat das Finanzamt X (belangte Behörde) den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 erlassen. Daraufhin wurde seitens der Bf. insgesamt fünf Mal um Verlängerung der Rechtsmittelfrist angesucht. Letztmalig wurde die Beschwerdefrist mit Bescheid vom 8. September 2016 bis 15. September 2016 verlängert. Bezuglich der mit Schreiben vom 12. September 2016 eingebrachten Beschwerde hat die belangte Behörde am 15. Juni 2018 eine Beschwerdevorentscheidung erlassen und die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

In der Folge wurde seitens der Bf. (zunächst)

- am 13. Juli 2018 um Verlängerung der Frist bis zum 16. August 2018;
- am 16. August 2018 um Verlängerung der Frist bis zum 27. September 2018;
- am 27. September 2018 um Verlängerung der Frist bis zum 8. November 2018 und
- am 8. November 2018 um Verlängerung der Frist bis zum 22. November 2018 ersucht.

Über den letzten der vorgenannten Anträge hat die belangte Behörde mit Bescheid vom 9. November 2018 entschieden und die Frist letztmalig bis zum 22. November 2018 verlängert. Nach einem Zustellversuch am 15. November 2018 wurde dieser Bescheid bei der Post hinterlegt und gilt am ersten Tag der Abholfrist, dem 16. November 2018, als zugestellt.

Am 22. November 2018 wurde seitens der Bf. abermals um Verlängerung der Frist bis zum 17. Dezember 2018 ersucht. Diesem Ansuchen wurde mit Bescheid vom 23. November 2018 nicht stattgegeben. Nach einem Zustellversuch am 27. November 2018 wurde dieser Bescheid bei der Post zur Abholung ab dem 28. November 2018 hinterlegt. Da dem BFG keine anderen Umstände bekannt gegeben wurden und auch nicht bekannt sind, gilt der Bescheid mit dem 28. November 2018 als zugestellt.

Am 17. Dezember 2018 wurde von der Bf., vertreten durch ihre steuerliche Vertreterin, über FinanzOnline ein Anbringen („... Ich ersuche nun die Beschwerde meiner Klientin positiv zu erledigen.“) bei der belangten Behörde eingebracht, welches als Vorlageantrag gemäß § 264 BAO („Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht“) aufzufassen ist. (Gemäß Art. 129 B-VG ist das BFG das Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen.)

#### **Beweiswürdigung :**

Der vorgenannte Sachverhalt ergibt sich vollständig und widerspruchsfrei aus der Aktenlage. Insbesondere wird mangels gegenteiligen Vorbringens als erwiesen angenommen, dass der Bf. der Bescheid über die Ablehnung der Fristverlängerung vom 23. November 2018 mit Wirkung vom 28. November 2018 zugestellt wurde.

Vor diesem Hintergrund nimmt das BFG die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen an.

#### **Rechtsgrundlagen :**

Die für die Entscheidung wesentlichen Bestimmungen des Bundesgesetzes über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – BAO), BGBl 194/1961, idGf, lauten:

§ 245 Abs. 3 und 4 BAO:

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

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

§ 249 Abs. 1 BAO:

„Die Bescheidbeschwerde ist bei der Abgabenbehörde einzubringen, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat. [...]“

§ 264 Abs. 1, 4 und 5 BAO:

„(1) Gegen eine Beschwerdevorentscheidung kann innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe (§ 97) der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt werden (Vorlageantrag). [...]“

(4) Für Vorlageanträge sind sinngemäß anzuwenden:

a) § 93 Abs. 4 und 5 sowie § 245 Abs. 1 zweiter Satz und Abs. 2 bis 5 (Frist),

b) § 93 Abs. 6 und § 249 Abs. 1 (Einbringung),

c) § 255 (Verzicht),

d) § 256 (Zurücknahme),

e) § 260 Abs. 1 (Unzulässigkeit, nicht fristgerechte Einbringung),

f) § 274 Abs. 3 Z 1 und 2 sowie Abs. 5 (Unterbleiben einer mündlichen Verhandlung).

(5) Die Zurückweisung nicht zulässiger oder nicht fristgerecht eingebrachter Vorlageanträge obliegt dem Verwaltungsgericht.“

§ 17 des Bundesgesetzes über die Zustellung behördlicher Dokumente (Zustellgesetz – ZustG), BGBl 200/1982, idGf, lautet:

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

(2) Von der Hinterlegung ist der Empfänger schriftlich zu verständigen. Die Verständigung ist in die für die Abgabestelle bestimmte Abgabeeinrichtung (Briefkasten, Hausbrieffach oder Briefeinwurf) einzulegen, an der Abgabestelle zurückzulassen oder, wenn dies nicht möglich ist, an der Eingangstüre (Wohnungs-, Haus-, Gartentüre) anzubringen. Sie

*hat den Ort der Hinterlegung zu bezeichnen, den Beginn und die Dauer der Abholfrist anzugeben sowie auf die Wirkung der Hinterlegung hinzuweisen.*

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

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

### **Rechtliche Beurteilung :**

Nach § 264 Abs. 1 BAO besteht innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe die Möglichkeit, gegen eine Beschwerdevorentscheidung einen Vorlageantrag (Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Verwaltungsgericht) zu stellen. Im gegenständlichen Fall hat die belangte Behörde am 15. Juni 2018 eine Beschwerdevorentscheidung erlassen. Bezüglich der einmonatigen Frist zur Stellung des Vorlageantrages iSd § 264 Abs. 1 BAO wurden seitens der Bf. insgesamt fünf Fristverlängerungsanträge bei der belangten Behörde eingebbracht, am 13. Juli 2018, am 16. August 2018, am 27. September 2018 sowie am 8. und 22. November 2018.

Aus § 245 Abs. 3 BAO ergibt sich, dass über Antrag die Beschwerdefrist aus berücksichtigungswürdigen Gründen – auch wiederholt – zu verlängern ist. Ein solcher Antrag auf Fristverlängerung hemmt den Lauf der Beschwerdefrist. Auf Grund des Verweises in § 264 Abs. 4 lit. a BAO sind diese Vorschriften auf Vorlageanträge sinngemäß anzuwenden, sodass Anträgen auf Verlängerung der Vorlageantragsfrist ebenfalls fristhemmende Wirkung zukommt.

Über die Anträge vom 13. Juli 2018, vom 16. August 2018 und vom 27. September 2018 wurde zwar nicht bescheidmäßig abgesprochen. Dennoch wurde – insbesondere mangels gegenteiliger Entscheidung durch die belangte Behörde – die Frist zur Stellung eines Vorlageantrages durch die wiederholte Stellung von Verlängerungsanträgen jeweils innerhalb der offenen Frist durch Hemmung gemäß § 264 Abs. 4 lit. a iVm § 245 Abs. 3 und 4 BAO bis 8. November 2014 verlängert.

Betreffend den Antrag auf Fristverlängerung vom 8. November hat die belangte Behörde einen am 16. November 2018 (Beginn der Abholfrist) zugestellten Bescheid erlassen und die Frist bis 22. November 2018 („letztmalig“) verlängert. Mit 16. November 2018 endete die seit 13. Juli 2018 bestandene Hemmung der ursprünglichen Rechtsmittelfrist. Der nach dem Ende der Hemmung weiterlaufende Rest der ursprünglichen Rechtsmittelfrist konnte gemäß § 245 Abs. 4 letzter Satz BAO nicht zu einem Ablauf der ursprünglichen Rechtsmittelfrist nach dem 22. November 2018 führen. Zugleich hat der mit 16. November

2018 zugestellte Bescheid die Rechtsmittelfrist ausdrücklich bis zum 22. November 2018 verlängert.

Der Vollständigkeit ist klarzustellen, dass der Ausspruch „letztmalig“ in diesem Bescheid nur Warnfunktion hatte und eine nochmalige Verlängerung aufgrund eines neuerlichen Fristverlängerungsantrages nicht unbedingt verhindert hätte (vgl. auch später zu den Überlegungen über die nichtgewährte, zuletzt beantragte Fristverlängerung).

Am letzten Tag der verlängerten Frist, dem 22. November 2018, wurde seitens der Bf. abermals ein Fristverlängerungsantrag bis 17. Dezember 2018 gestellt.

Die belangte Behörde hat dem Antrag auf erneute Fristverlängerung mit Bescheid vom 23. November 2018 nicht stattgegeben. Da die Bf. bei der (versuchten) Zustellung des Bescheides am 27. November 2018 nicht an der Abgabestelle angetroffen werden konnte, wurde das Schriftstück bei der Post zur Abholung ab dem 28. November hinterlegt.

Nach § 17 Abs. 3 dritter Satz ZustG gilt die Zustellung mit dem ersten Tag der Abholfrist, gegenständlich dem 28. November 2018, als zugestellt.

Gemäß § 264 Abs. 4 lit. a iVm § 245 Abs. 4 BAO endet die Hemmung des Fristenlaufes mit dem Tag, an dem die Entscheidung über den Fristverlängerungsantrag zugestellt wird. Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass mit dem 28. November 2018 die Hemmung des Fristenlaufes endete.

Den Antrag auf Fristverlängerung vom 22. November 2018 hat die Bf. am letzten Tag der bis 22. November 2018 verlängerten Frist gestellt. Wird der Antrag erst am letzten Tag der Frist eingegbracht, so steht der Bf. bei Abweisung vor dem von ihr beantragten Fristende nur mehr ein Tag zur Ausarbeitung des Vorlageantrages zur Verfügung, nämlich jener, der dem Tag der Zustellung des die Hemmungswirkung beseitigenden Bescheides folgt (siehe dazu *Ritz*, BAO<sup>6</sup> 2017 § 245 Rz 39 mwN). Der Bf. stand folglich mit der Zustellung des abweisenden Bescheides am 28. November 2018 noch ein restlicher Tag, der 29. November 2018 (bis 24:00 Uhr), zur Einbringung eines Vorlageantrages offen.

Der Vorlageantrag vom 17. Dezember 2018 erweist sich sohin als nicht fristgerecht eingegbracht, weshalb dieser mit Beschluss gemäß § 264 Abs. 4 lit. e iVm § 260 Abs. 1 lit. b iVm § 264 Abs. 5 BAO zurückzuweisen ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dem Rechtsmittelwerber zwecks Wahrung des Parteiengehörs eine offbare Verspätung vorzuhalten (vgl. dazu VwGH 29.8.2013, 2013/16/0050). Dies ist im gegenständlichen Fall nachweislich mit Schreiben des BFG vom 12. Februar 2019 erfolgt. Die Bf. hat auf dieses Schreiben nicht reagiert.

Überlegungen zu der nichtgewährten, am 22. November 2018 beantragten Fristverlängerung:

§ 110 Abs. 3 BAO:

„(3) Gegen die Ablehnung eines Antrages auf Verlängerung einer Frist ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.“

## § 244 BAO:

*„Gegen nur das Verfahren betreffende Verfügungen ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig. Diese können erst in der Bescheidbeschwerde gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid angefochten werden.“*

Nach Erhebung der Beschwerde führt die belangte Behörde (Finanzamt) das Beschwerde-Vorverfahren, bis sie die Beschwerde an das Verwaltungsgericht (BFG) vorlegt. Dem Wortlaut nach ist § 244 BAO auf „nur das Verfahren betreffende Verfügungen“ (verfahrensleitende Verfügungen) der belangten Behörde im Beschwerde-Vorverfahren nach Erlassung der Beschwerdevorentscheidung (BVE) nicht anzuwenden, weil danach kein die Angelegenheit abschließender Bescheid der belangten Behörde mehr ergehen kann. Es erscheint aber naheliegend, § 244 BAO insoweit analog auf das Verfahren nach der Erlassung der BVE anzuwenden, als in diesem Stadium ergehende, nicht gesondert anfechtbare verfahrensleitende Verfügungen der belangten Behörde (z.B. Abweisung eines Antrages zur Verlängerung der Frist zur Stellung des Vorlageantrages) vom BFG bei seiner Entscheidung überprüft werden können.

Demnach steht es dem BFG zu, die von der belangten Behörde mit dem – nicht gesondert anfechtbaren – Bescheid vom 23. November 2018 ausgesprochene Nichtgewährung der Fristverlängerung zu überprüfen und gegebenenfalls abzuändern.

Im vorliegenden Fall wird seitens der Bf. nichts vorgebracht, wonach die Nichtgewährung der am 22. November 2018 beantragten Fristverlängerung mit dem Bescheid vom 23. November 2018 unrichtig gewesen wäre.

Von Amts wegen ist auch nicht erkennbar, dass die Nichtgewährung der Fristverlängerung dem gemäß § 264 Abs. 4 lit. a BAO sinngemäß anwendbaren § 245 Abs. 3 BAO widerspräche: Mit den am 22. November 2018 zur Begründung der Fristverlängerung vorgebrachten Terminkollisionen wird kein berücksichtigungswürdiger Grund vorgebracht, weil für die Stellung eines Vorlageantrages ein Zeitraum (mindestens ein Monat, hier mehrere Monate) zur Verfügung steht, sodass Terminkollisionen durch das Vorziehen der Stellung des Vorlageantrages ausgewichen werden kann, zumal an einen Vorlageantrag keine inhaltlichen Anforderungen iSd § 250 Abs. 1 BAO gestellt werden und dieser daher sehr knapp formuliert werden kann.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

## Zur Unzulässigkeit einer Revision

Gegen einen verfahrensbeendenden Beschluss des Bundesfinanzgerichtes – wie den vorliegenden – ist die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 B-VG zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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.

Da sich die Rechtsfolge der nicht rechtzeitigen Einbringung eines Vorlageantrages unmittelbar aus § 264 Abs. 4 lit. e iVm § 260 Abs. 1 lit. b iVm § 264 Abs. 5 BAO ergibt, liegt hier keine Rechtsfrage vor, der gemäß Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme, denn die Rechtslage ist eindeutig im Sinne des Beschlusses des VwGH vom 28.5.2014, Ro 2014/07/0053. Tatfragen (hier: Sachverhaltsfeststellungen betreffend die Zustellung, Nichterkennbarkeit eines berücksichtigungswürdigen Grundes zur Gewährung der am 22. November 2018 beantragten Fristverlängerung) sind keine Rechtsfragen und somit nicht revisibel. Die Überlegungen zur analogen Anwendung des § 244 BAO auf den vorliegenden Fall erwiesen sich angesichts der Nichterkennbarkeit eines berücksichtigungswürdigen Grundes zur Gewährung der am 22. November 2018 beantragten Fristverlängerung als schließlich nicht entscheidungsrelevant.

Die ordentliche Revision ist daher im vorliegenden Fall nicht zulässig.

Wien, am 9. April 2019