

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger über die Beschwerde des Bf., vertreten durch Dr., gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 04.04.2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 beschlossen:

Die Beschwerde wird als verspätet zurückgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) machte mit (elektronischer) Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2014 Fortbildungskosten für die Ausbildung zum Fitnesstrainer als Werbungskosten in Höhe von 2.990,50 Euro geltend.

Mit elektronischem Vorhalt vom 08.02.2016 ersuchte das Finanzamt den Bf. um Mitteilung, welche Berufsausbildungen der Bf. bisher abgeschlossen habe, welchen Beruf er derzeit ausübe und in welchem ursächlichen Zusammenhang diese Kosten mit der derzeitigen oder einer zukünftigen beruflichen Tätigkeit stünden. Dazu sei eine Bestätigung des Arbeitgebers nachzureichen. Ferner wurde er ersucht bekannt zu geben, ob für die Fortbildungskosten Ersätze durch den Arbeitgeber oder von dritter Seite und wenn ja, in welcher Höhe, geleistet worden seien.

In der (schriftlichen) Vorhaltbeantwortung vom 25.3.2016 führte der Steuervertreter aus, der Bf. habe die Ausbildung in der Zeit der Arbeitslosigkeit gemacht. Mit der Ausbildung strebe der Bf. eine Tätigkeit als Fitnesstrainer an.

Mit (elektronischem) Einkommensteuerbescheid 2014 vom 4.4.2016 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer ohne Berücksichtigung der geltend gemachten Werbungskosten für die Fortbildung zum Fitnesstrainer mit -378,00 Euro fest. Zur Begründung führte es in diesem Bescheid aus, die Kosten für die Ausbildung stellten Umschulungsmaßnahmen dar, weil sie derart umfassend seien, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt sei und auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielten. Diese Voraussetzungen seien

in seinem Fall nicht gegeben. Sollte nach Abschluss der Umschulungsmaßnahmen doch eine neue Tätigkeit ausgeübt werden, sei ein Antrag gemäß § 295a BAO auf Änderung des Bescheides möglich.

In der gegen diesen Bescheid am 31.5.2016 (schriftlich) erhobenen Beschwerde führte der Bf. durch seine Steuervertreterung aus, die im angefochtenen Einkommensteuerbescheid vertretene Auffassung entspreche nicht einmal der Meinung des BMF. Denn in den Lohnsteuerrichtlinien Rz 360 heiße es ua: „Abzugsfähig sind Aufwendungen, die zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen. Spricht das Gesamtbild für das Vorliegen dieser Absicht, liegen Werbungskosten vor, und zwar auch dann, wenn die tatsächliche Ausübung des angestrebten Berufes letztlich scheitert“.

Diese Voraussetzungen lägen im Beschwerdefall eindeutig vor. Zudem würden die durch diese Ausbildung gewonnenen Kenntnisse erheblichen Nutzen im gegenwärtig ausgeübten Beruf des Bf. als Sportartikel-Fachverkäufers erbringen. Der Bf. sei in der Lage, Kunden, gleichviel ob „normale“ Leute oder „Profis“, beim Kauf von Sportgeräten und auch bei Trainingsmethoden umfassend zu beraten. Der Verweis auf § 295a BAO sei nicht zielführend. Denn einerseits sei die im angefochtenen Bescheid vertretene Rechtsansicht verfehlt und andererseits sei nach Ablauf von 5 Jahren eine Geltendmachung der Kosten nicht mehr möglich.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit (an den seit dem 20.5.2016 mit einer Zustellvollmacht ausgestatteten Vertreter per Post zugestellten) Beschwerdevorentscheidung vom 13.6.2016 zurück. Zur Begründung gab es an, der angefochtene Bescheid sei im Wege der elektronischen Zustellung über FinanzOnline an den Bf. übermittelt worden. Als Zeitpunkt der Zustellung gelte gemäß § 98 Abs. 2 BAO jener, in dem die Daten in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers gelangt seien. Das sei der Zeitpunkt der Einbringung der Daten in die „Databox“. Im Beschwerdefall sei der Einkommensteuerbescheid 2014 am 4.4.2016 in die Databox des Bf. eingebracht und an diesem Zeitpunkt zugestellt worden. Die am 2.6.2016 postalisch eingebachte Beschwerde sei daher als verspätet zurückzuweisen.

Im Vorlageantrag vom 21.6.2016 entgegnete der Steuervertreter dem Finanzamt, er habe mit Schreiben vom 19.5.2016 mitgeteilt, dass der Bf. seinen FinanzOnline-Zugang nicht benütze. Dieser wisse nicht einmal, ob der ihn je aktiviert habe. Der Bf. habe dies der zuständigen Sachbearbeiterin oder eventuell am Info-Center bekannt gegeben und ersucht, dass er wie bisher die Schriftstücke per Post zugestellt bekomme. Gemäß § 5a Abs. 3 der FinanzOnline-VO sei der Verzicht auf Zustellung via FinanzOnline möglich. Der Bf. werde seit einigen Jahren vom Steuervertreter betreut, bis vor kurzem sei er nicht Schriftempfänger gewesen, es seien aber sämtliche Schriftstücke und insbesondere die Steuerbescheide per Post zugestellt worden. Nun plötzlich werde in einem sensiblen Verfahren elektronisch zugestellt. Damit werde einerseits gegen den erklärten Willen des Bf. und andererseits gegen das Überraschungsverbot verstößen.

## II. Sachverhalt

Für die zunächst zu beurteilende formalrechtliche Streitfrage, ob die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 rechtzeitig eingebracht wurde oder nicht, geht das Bundesfinanzgericht von folgendem Sachverhalt aus:

Der Bf. hat am 20.6.2012 durch persönliche Vorsprache beim Finanzamt die Teilnahme an FinanzOnline beantragt und sich dabei mit seinem Führerschein ausgewiesen. Dafür hat er einen Zugangscode erhalten. Damit er über behördliche Zustellungen in die Databox informiert werden kann, hat er in FinanzOnline seine E-Mail-Adresse hinterlegt. Einen Verzicht auf die elektronische Zustellung hat er in FinanzOnline nicht abgegeben.

Der Einkommensteuerbescheid 2014 wurde am 5.4.2016 um 1:38:18 in die Databox zugestellt. Die Beschwerde gegen diesen Bescheid wurde am 31.5.2016 erhoben und ist am 2.6.2016 per Post beim Finanzamt eingelangt.

Die Feststellungen betreffend die Anmeldung des Bf. bei FinanzOnline ergeben sich zweifelsfrei aus den Eintragungen unter der Steuernummer des Bf. zum Anmeldeverfahren FinanzOnline im AIS-DB2, und zwar:

Antragsdaten:

„Anmeldung: 20.06.2012

Dokument: Führerschein xxx

Erledigung erstellt: durch FA98, persönlich

Zugangscode versendet am 20.06.2012“

Ebenso zweifelsfrei ergibt sich der Zustellungsstatus des Bf. durch eine Abfrage in FinanzOnline:

Danach ist das Feld „*Elektronische Zustellung*“ aktiviert, nicht aber das Feld „*Ich verzichte auf die elektronische Zustellung gemäß § 5b Abs. 3 FOnV 2006*“. Ferner ist diesen Eintragungen zu entnehmen, dass der Bf. in FinanzOnline seine E-Mail-Adresse (bf@gmail.com) eingetragen hat, um bei behördlichen Zustellungen in die DataBox verständigt zu werden.

Der Zeitpunkt der Zustellung des angefochtenen Bescheides in die Databox ist der elektronischen Signatur auf diesem Bescheid zu entnehmen.

Der Zeitpunkt der Erhebung der Beschwerde ergibt sich aus dem Datum auf dem diesbezüglichen Schriftsatz.

## III. Rechtslage und rechtliche Würdigung

Gemäß § 243 BAO sind gegen Bescheide, die Abgabenbehörden erlassen, Beschwerden an die Verwaltungsgerichte zulässig, soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist.

Die Beschwerdefrist beträgt gemäß § 254 Abs. 1 BAO einen Monat.

Für den Beginn der Beschwerdefrist ist gemäß § 109 BAO der Tag maßgebend, an dem der Bescheid bekannt gegeben worden ist. Bei schriftlichen Erledigungen erfolgt die Bekanntgabe, sofern nicht in besonderen Vorschriften die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen vorgesehen ist, durch Zustellung (§ 97 Abs. 1 lit. a BAO). Bei schriftlichen Bescheiden beginnt die Frist daher am Tag von dessen Zustellung (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 245 Rz 5).

An die 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 öffentlichrechtlichen 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 nachprüfbaren Weise erfolgt und den Erfordernissen des Datenschutzes genügt. Der Empfänger trägt die Verantwortung für die Datensicherheit des mitgeteilten Inhalts der Erledigung im Sine des Datenschutzgesetzes 2000, BGBI. I Nr. 165/1999. § 96 letzter Satz gilt sinngemäß (§ 97 Abs. 3 BAO).

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 (§ 98 Abs. 2 BAO).

Der Zeitpunkt, in dem Daten in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers gestellt sind, ist bei FinanzOnline der Zeitpunkt der Einbringung der Daten in die DataBox (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO 3. Aufl., § 98 Anm 8; VwGH 31.7.2015, 2009/13/0135)).

Die Verordnung im Sinnes des § 97 Abs. 3 BAO ist die über die Einreichung von Anbringen, die Akteneinsicht und die Zustellung von Erledigungen im automationsunterstützter Form, BGBI. II 2006/07 (FOnV).

Gemäß § 5b Abs. 1 FOnV haben die Abgabenbehörden nach Maßgabe ihrer technischen Möglichkeiten Zustellungen an Empfänger, die Teilnehmer von FinanzOnline sind, elektronisch vorzunehmen.

Gemäß § 5b Abs. 2 FOnV kann jeder Teilnehmer in FinanzOnline eine elektronische Adresse angeben, an welche er über eine elektronische Zustellung zu informieren ist. 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 elektronischen Adresse nicht gehindert.

Ein Teilnehmer kann in FinanzOnline auf die elektronische Form der Zustellung verzichten. Zu diesem Zweck ist ihm bei seinem ersten nach dem 31. Dezember 2012 erfolgenden Einstieg in das System unmittelbar nach erfolgreichem Login die Verzichtsmöglichkeit aktiv anzubieten. Die Möglichkeit ist auch nach diesem Zeitpunkt jederzeit zu gewährleisten (§ 5b Abs. 3 FOnVO).

Vor dem 1. Jänner 2013 erteilte Zustimmungen zur elektronischen Zustellung im Sinn des § 97 Abs. 3 vierter Satz BAO in der Fassung vor dem BGBl. I Nr. 22/2012 bleiben bis zu einem allfälligen Verzicht nach Abs. 3 wirksam, wobei Abs. 3 zweiter Satz nicht anzuwenden ist (§ 5b Abs. 4 FOnVO).

Nach den zum Sachverhalt getroffenen Feststellungen wurde der angefochtene Bescheid am Dienstag, den 5.4.2016 in die DataBox des Bf. gestellt und damit an diesem Tag gemäß § 98 Abs. 2 BAO zugestellt. Die Frist von einem Monat zur Einbringung einer Beschwerde hat daher am Donnerstag, den 5.5.2016 geendet. Die am 31.5.2016 erhobene und am 2.6.2016 beim Finanzamt eingelangte Beschwerde war daher verspätet.

Ob der Bf. seinen FinanzOnline-Zugang genutzt hat oder nicht oder ob er gewusst hat, dass er in FinanzOnline angemeldet ist oder nicht, ändert nichts an der Tatsache, dass der Einkommensteuerbescheid 2014 in die DataBox eingebracht und damit zugestellt wurde. Denn für die wirksame Zustellung kommt es nicht darauf an, ob der Empfänger die Zustellung auch tatsächlich registriert hat. Da der Bf. seine E-Mail-Adresse hinterlegt hat, kann davon ausgegangen werden, dass er regelmäßig von elektronischen Zustellungen per E-Mail verständigt worden ist. Es lag daher in seiner Verantwortung, von diesen Benachrichtigungen Kenntnis zu nehmen. Der Einwand, der Bf. habe den Fon-Zugang gar nicht benutzt oder nicht davon gewusst, ist zudem unglaublich. Denn sämtliche Erklärungen zu Arbeitnehmerveranlagungen 2012 bis 2015 sind elektronisch eingebracht worden, was eine Benutzung von FinanzOnline voraussetzt. Ferner wurde der am 8.2.2016 elektronisch zugestellte Vorhalt am 25.3.2016 beantwortet. Auch dies setzt voraus, dass der Bf. von der elektronischen Zustellung erfahren und diesen in FinanzOnline gelesen hat.

Die elektronische Zustellung des angefochtenen Bescheides wäre nur dann unwirksam gewesen, wenn der Bf. auf die elektronische Zustellung verzichtet hätte. Das hat er aber nicht. Die im Vorlageantrag nicht näher angegebene noch gar nachgewiesene

angebliche Äußerung des Bf. gegenüber dem Finanzamt, dass er FinanzOnline nicht benütze und die Schriftstücke wieder wie bisher schriftlich zugesandt bekommen wolle, stellt jedenfalls keinen Verzicht im Sinne der FOnVO dar. Ein solcher kann nämlich nach der ausdrücklichen Bestimmung des § 5b Abs. 3 FOnVO nur durch den Teilnehmer in FinanzOnline erfolgen. Ein solcher ist aber, wie im Sachverhalt dargestellt, nicht erfolgt. Das Bundesfinanzgericht geht zudem davon aus, dass der Bf. im Falle einer tatsächlich in irgendeiner Weise gemachten Äußerung im vorgenannten Sinn vom Finanzamt darauf hingewiesen wurde, dass er und nur er selbst die Verzichtserklärung in FinanzOnline abgeben müsse.

Von einem Verstoß gegen das Überraschungsverbot kann keine Rede sein. Das im Abgabenverfahren nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geltende Überraschungsverbot schützt lediglich davor, dass die Abgabenbehörde von einem bisher zwischen dem Finanzamt und der Partei unstrittigen Standpunkt nicht teilt, ohne dies der abgabepflichtigen Partei bekannt zu geben und ihr Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben (vgl. z.B. VwGH vom 1.9.2015, 2013/15/0295; *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 115 Rz 16). Ein solcher Fall liegt gegenständlich nicht vor. Es ist weder erkennbar, welche Überraschung vorliegen soll, wenn dem Bf. entsprechend seinem geäußerten Willen Bescheide elektronisch zugestellt wurden, noch, von welchem zwischen den Parteien unstrittigen Standpunkt das Finanzamt durch die elektronische Bescheidzustellung abgegangen sein soll. Das Finanzamt war zudem schon von Gesetzes wegen (§ 5b Abs. 1 FOnVO) gehalten, die Zustellung elektronisch vorzunehmen.

Die Beschwerde war daher verspätet und gemäß § 260 Abs. 1 lit. b BAO zurückzuweisen.

#### IV. 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.

Vorliegende Entscheidung beruht auf einer eindeutigen gesetzlichen Grundlage sowie auf über den Einzelfall hinaus nicht bedeutenden Sachverhaltsfeststellungen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor und ist eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Feldkirch, am 19. Oktober 2017