

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Dieter Fröhlich über die Bescheidbeschwerde vom 1.09.2020 des Herrn Bf., X1 geboren, in Singapur, Str., S. wohnhaft, vertreten durch Ernst&Young, Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 1220 Wien, Wagramer Straße 19 etabliert, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vom 29.07.2020, Antragsnummer: X2 betreffend Rückzahlung von Abzugssteuer des Jahres 2014

zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Antrag auf Rückzahlung zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer nach § 240 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung (BAO) i.V.m. DBA-Singapur, vom 22.09.2019, eingebracht am 3.9.2020, wird gemäß § 85 Abs. 2 i.V.m. § 240a Abs. 2 BAO für zurückgenommen erklärt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer (in der Folge Bf. genannt) hatte bis Juli 2013 einen Dienstvertrag mit einem österreichischen Arbeitgeber, der A. Österreich GmbH. Mit Wirksamkeit vom 1. August 2011 wurde der Bf. konzernintern zu einer A.-Gesellschaft in Tschechien entsandt. Im unmittelbaren Anschluss an die Beendigung dieser Entsendung erhielt der Bf. direkt einen Dienstvertrag mit A. Tschechien s.r.o. und der Dienstvertrag mit dem österreichischen Arbeitgeber wurde in diesem Zusammenhang beendet. Der Bf. hatte in den Jahren 2013 und 2014 in Österreich keinen Wohnsitz und auch keine Anwesenheits- und Arbeitstage im Inland.

Im Jahr 2014 erhielt der Bf. für seine Tätigkeit während der Entsendung zu A. Tschechien für den Zeitraum Jänner bis Juli 2013 nachträglich eine Provision (€ 11.233) von seinem ehemaligen zivilrechtlichen Arbeitgeber, der A. Österreich, wobei dieser von der Provision Lohnsteuer (€ 4.725) einbehielt und abführte.

Der steuerliche Vertreter des Bf. (in der Folge StV genannt) reichte, so wie bereits für das Jahr 2013, auch für das Kalenderjahr 2014 beim Finanzamt Wien 12/13/14/Purkersdorf einen Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung (am 8.3.2016) ein. Vom ehemaligen Wohnsitz-FA wurde mit Bescheid vom 15.11.2016 festgestellt, dass eine Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2014 nicht durchzuführen ist. In der Bescheidbegründung des Nichtveranlagungsbescheides wurde ausgeführt, dass der Bf. 2014 weder unbeschränkt steuerpflichtig gewesen sei, noch über steuerpflichtige Einkünfte im Inland verfügt habe. Im Übrigen wurde auf die Begründung der Beschwerdeentscheidung betreffend Einkommensteuer 2013 verwiesen.

Mit Schreiben vom 18.08.2017 teilte das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart dem Bf. mit, dass sein ehemaliges Wohnsitzfinanzamt (FA Wien 12/13/14 Purkersdorf) den mit Nichtveranlagungsbescheid erledigten Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung übermittelt habe. Für eine Lohnsteuerrückerstattung auf Grundlage des Doppelbesteuerungsabkommens sei es jedoch erforderlich, dass beim FA BEO ein entsprechender Rückzahlungsantrag mit dem Formular ZS-RD1 oder ZS-RE1 (englischsprachige Antragsversion) samt Antragsbeilage (Formblatt ZS-RD/RE 1c) eingebracht werde. Es werde darauf hingewiesen, dass die Ansässigkeitsbescheinigung der Steuerbehörde seines Ansässigkeitsstaates auf dem Antragsformular (ZS-RD/E 1) unter Punkt 4 im Original angebracht sein muss.

Mit Wirksamkeit vom 1.1.2019 wurde mit § 240a BAO, BGBl. 62/2018, das Rückerstattungsverfahren für alle Arten der Abzugssteuern beim FA BEO völlig neu geregelt. Es wurde eine verpflichtende elektronische Vorausmeldung unter Verwendung eines dabei generierten Web-Formulars gesetzlich vorgeschrieben. Jede andere Form der Antragstellung wurde ausdrücklich ausgeschlossen (§ 240a Abs. 2 BAO). Durch die Verordnung des Bundesministers für Finanzen (BGBl. II Nr. 22/2018 vom 25.01.2019) und den Erlass des BMF vom 29.01.2019 wurde das geänderte Antragsverfahren für die Rückzahlung, bzw. Rückerstattung von Abzugssteuern bei beschränkt Steuerpflichtigen unter zwingender Anwendung einer elektronischen Vorausmeldung im Detail dargelegt.

Mit Begleitschreiben vom 7.06.2019 reichte die StV des Bf. mittels des - zu diesem Zeitpunkt nicht mehr zulässigen – Formulars ZS-RD1 und ohne Vornahme der seit 1.1.2019 gesetzlich vorgeschriebenen elektronischen Vorausmeldung einen Antrag auf Rückzahlung von im Jahr 2014 zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer von € 4.725,75 beim FA BEO ein. Der Eingabe war eine Ansässigkeitsbescheinigung Republik Singapur für die Jahre 2014 und 2015 (Certification of Singapore Tax Residence) im Original angeschlossen und das Antragsformular enthielt die Unterschrift des Antragstellers im Original.

Das FA teilte dem StV des Bf. im Schreiben vom 13.06.2019 Folgendes mit:

„Ab 1. Jänner 2019 erfolgt die Erstattung der österreichischen Abzugssteuern über ein eigenes Verfahren, bei dem zwingend eine Vorausmeldung auf elektronischem Wege mittels Web-Formular zu erfolgen hat. Dabei ist wie folgt vorzugehen:

Der geeignete Antrag ist im Web-Formular auszufüllen und elektronisch zu übermitteln (Vorausmeldung).

- 1. Die elektronisch übermittelte Vorausmeldung inklusive der Übermittlungsbestätigung (samt Transaktionsnummer) ist auszudrucken und vom Antragsteller zu unterschreiben. Zudem ist die auf der ausgedruckten Vorausmeldung vorgesehene Bestätigung der ausländischen Steuerbehörde (Ansässigkeitsbestätigung) vom Antragsteller einzuholen.*
- 2. Nach Einholung der Ansässigkeitsbestätigung ist die ausgedruckte Vorausmeldung gemeinsam mit allfälligen Unterlagen postalisch an das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart zu übermitteln. Nur auf diese Weise eingebrachte Anträge sind gemäß § 240a Abs 2 BAO zulässig.*

Ausführlichere Informationen finden Sie auf der Homepage des österreichischen Finanzministeriums unter folgendem Link: <https://www.bmf.gv.at/steuern/int-steuerrecht/rueckerstattuno/rueckerstattungoesterreichischer-abzuasteuer.html#headingq> Verfahren.

Im Hinblick auf diese neuen Rechtsbestimmungen wird Ihr Antrag, den Sie bereits an das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart im Juni 2019 übermittelten, samt den beiliegenden Unterlagen retourniert. Sie werden ersucht, eine Antragsstellung für Zwecke der Abzugssteuererstattung, wie oben beschrieben, vorzunehmen.“

Der Bf. reichte durch seinen StV in der Folge beim zuständigen FA -mittels des im elektronischen Voranmeldungsverfahren angelegten Web-Formulars – neuerlich einen Antrag auf Rückzahlung zu Unrecht einbehaltener österreichischer Lohnsteuer ein. Dieser wurde mit Begleitschreiben vom 2.10.2019 unter Anschluss der originalen Ansässigkeitsbescheinigung der Finanzbehörde von Singapur (Inland Revenue Authority of Singapore) sowie der steuerlichen Vollmachtsurkunde dem FA BAO im Postwege zugesandt.

Mit verfahrensleitenden Bescheid gemäß § 85 Abs. 2 BAO vom 19.03.2020 richtete das FA folgenden Mängelbehebungsauftrag an den Bf.:

Sie haben einen Rückzahlungsantrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO in Verbindung mit dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Singapur (DBA-Singapur) betreffend einbehaltene Lohnsteuer 2014 gestellt. Der Antrag weist nachstehende Mängel auf:

- 1. Bei ihrem Rückerstattungsantrag fehlt die Anbringung der Bestätigung der Ansässigkeit durch die Steuerbehörde von Singapur direkt auf dem Web-Antragsformular, ZS-RD-LNSA (Punkt 8).*

Die Beilage einer Ansässigkeitsbescheinigung in einem gesonderten Dokument – wie von Ihnen vorgenommen – wird vom FA entsprechend der Erlassregelung des BMF nicht akzeptiert.

Zur inhaltlichen Erledigung ihres Rückzahlungsantrages muss daher Punkt 8 des Web-Antragsformulars vollständig ausgefüllt werden, indem die Steuerbehörde in Singapur die Ansässigkeitsbestätigung direkt auf dem dafür vorgesehenen Vordruck (ZS-RD-LNSA bzw. ZS-RELNSA) vornimmt.

Sollte die Bestätigung der Ansässigkeit NICHT auf dem Formular ZS-RD-LNSA bzw. ZS-RELNSA (Punkt 8) erfolgen, dann haben Sie die Möglichkeit, beim Finanzministerium in Singapur ein Verständigungsverfahren einzuleiten.

2. *Bei ihrem Rückerstattungsantrag fehlt außerdem die Unterschrift des Antragstellers (Punkt 9) im Original.*

Bitte beheben Sie die Mängel bis 18.05.2020. Achtung! Bei Versäumung dieser Frist gilt Ihr Antrag als zurückgenommen.,,

Der Bf. beantwortete diesen Mängelbehebungsauftrag ausschließlich durch E-Mail. In der E-Mail vom 13.05.2020 teilte der StV ausdrücklich zur Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages vom 19.3.2019 Folgendes mit:

„Die Finanzverwaltung in Singapur unterfertigt ausländische Formulare grundsätzlich nicht. Eine derartige Verfahrensweise ist auch gesetzlich nicht vorgesehen. Das ist auch in vielen anderen Ländern so der Fall. Wir haben deshalb eine Ansässigkeitsbescheinigung aus Singapur (im Original) anstatt der Bestätigung auf dem österreichischen Antragsformular übermittelt. Diesbezüglich bitten wir darum, dass dem Inhalt hier Vorrang gegenüber der Form gegeben wird und dass die vollkommen korrekte und unzweifelhafte Ansässigkeitsbescheinigung in einem eigenen von der hierfür zuständigen „Inland Revenue Authority of Singapore“ errichteten Dokument der Bestätigung auf dem Formular gleichgestellt wird.

Das Antragsanschreiben vom 2.10.2019 wurde von uns als bevollmächtigter steuerlicher Vertreter unterschrieben und enthält somit eine Originalunterschrift. Diesem Anbringen wurde das vom Antragsteller am 22.9.2019 unter Punkt 9. eigenhändig unterschriebene Web-Antragsformular angeschlossen. Dieses Antragsformular wurde uns vom Antragsteller per Email übermittelt, sodass nicht das Originaldokument sondern ein Ausdruck (Kopie) davon beim FA eingereicht wurde.

Da wir momentan im Homeoffice arbeiten, haben wir leider keinen Zugriff auf unser Archiv in Papierform. Wir hoffen aber, dass diese Erläuterung und die beigefügten Unterlagen ausreichend sind, um unseren Antrag positiv zu erledigen. Sollten weitere Unterlagen oder Informationen benötigt werden, bitten wir Sie um entsprechende Rückmeldung.

Zum Sachverhalt wird angemerkt, dass von A. Österreich schriftlich bestätigt wurde, dass der Antragsteller nur bis Juli 2013 bei A. Österreich angestellt war, wobei er von August 2011 bis Juli 2013 konzernintern nach Tschechien entsandt worden ist. Danach hat er einen Dienstvertrag mit A. Czech Republic s.r.o. abgeschlossen. Im Rahmen der Lohnverrechnung von A. Österreich wurde im Jahr 2014 eine dem Bf. geleistete Provision berücksichtigt, welche sich auf seine Tätigkeit im Jahr 2013 bezog. Bereits vom Wohnsitzfinanzamt wurde festgestellt, dass der Bf. auch im Jahr 2013 keinen österreichischen Wohnsitz und keine inländischen Aufenthalts- und Arbeitstage hatte. Deswegen wurde von uns zunächst eine Arbeitnehmerantragsveranlagung 2014 mit dem Anliegen einer Lohnzettelkorrektur gestellt und nachdem diese nicht durchzuführen war, der Antrag auf die Rückzahlung der Abzugssteuer beim FA BEO eingebracht.

Dieser E-Mail schließen wir in Beantwortung des FA-Schreibens vom 19.05.2020 weiters folgende Unterlagen als Anlage an:

- *Die Bestätigung von A., dass Herr ***** (Bf) kein Dienstverhältnis mit A. Österreich und keine Arbeitstage in Österreich im Jahr 2014 hatte;*
- *Die Kalenderaufzeichnung des Antragstellers über seine Aufenthaltstage im Jahr 2014;*
- *Die Ansässigkeitsbescheinigung aus Singapur, welche Ihnen bereits im Original übermittelt wurde;*
- *Die Bescheide und Schreiben des ehemaligen Wohnsitzfinanzamtes FA Wien 12/13/14 Purkersdorf.“*

Wir ersuchen um die antragsgemäße Erledigung.“

Zu dieser E-Mail schrieb das FA der StV folgende E-Mail-Nachricht vom 14.5.2020:

„Mit 1.1.2019 erfolgte hinsichtlich des Rückzahlungs- und Erstattungsverfahrens von Abzugsteuern (u. a. auch Lohnsteuer) eine Gesetzesänderung durch § 240a BAO. Seitdem hat einerseits eine elektronische Antragsanmeldung mittels Web-Formular zu erfolgen und andererseits ist der Ausdruck des bei der elektronischen Vorausmeldung erstellten Antragsformulars mit einer Ansässigkeitsbestätigung der ausländischen Finanzbehörde im Original zu versehen. Laut Bundesministerium für Finanzen darf das FA gesonderte Ansässigkeitsbescheinigungen nur von den Staaten USA, Türkei, Thailand und Mexiko (auf Grundlage der Ergebnisse von durchgeführten Konsultationsverfahren) akzeptieren.

Wenn Sie keine Ansässigkeitsbescheinigung der singapurischen Finanzverwaltung auf dem Antragsformular erhalten sollten, wird der Rückzahlungsantrag abzuweisen sein. Es besteht auch die Möglichkeit die englische Version des Rückzahlungsantrages zu verwenden. Vielleicht funktioniert es damit.

Sollten Sie tatsächlich nicht am Antragsformular die Ansässigkeitsbescheinigung der Finanzbehörde von Singapur erhalten, haben Sie die Möglichkeit ein Verständigungsverfahren

nach Art. 24 Doppelbesteuerungsabkommen Österreich - Singapur zu bestragen. Ein solcher Antrag muss aber bei der Finanzverwaltung in Singapur gestellt werden. In diesem Verständigungsverfahren verhandeln dann Vertreter der Finanzministerien von Singapur und Österreich über diesen Fall mit dem Ziel eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

Außerdem muss sich auf dem Antragsformular unter Punkt 9. die Unterschrift des Antragstellers oder dessen Vertreters im ORIGINAL befinden. Eine Kopie des Antragsformulars oder ein Ausdruck eines E-Mail-Anhanges genügt daher nicht.

Auch wir arbeiten derzeit im Homeoffice. Trotzdem sind wir an rechtlichen Vorgaben gebunden. Da uns bewusst ist, dass bedingt durch COVID-19 die Beschaffung der Unterlagen im Original erschwert ist, kann die Frist des Mängelbehebungsauftrages gerne verlängert werden. Dazu bitte um kurze Mitteilung.“

Die StV übermittelte folgende E-Mail-Antwort vom 18.05.2020:

„Es ist aus den übermittelten Unterlagen eindeutig ersichtlich, dass der Antragsteller im Jahr 2014 in Österreich nicht steuerpflichtig war, weil er im Inland weder einen Wohnsitz noch einen tageweisen Aufenthalt hatte und er daher auch keine steuerpflichtigen Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit bezogen hat.

Wir möchten daher ein Verständigungsverfahren, welches erfahrungsgemäß mehrere Jahre dauern kann, vermeiden, zumal in diesem Fall bereits nach nationalem Recht Österreich eindeutig keinen Besteuerungsanspruch hat. Es wird daher um eine antragsgemäße Erledigung ersucht.“

Da FA entgegnete mit E-Mail-Antwort vom 20.05.2020, dass der Rückzahlungsantrag, das ist das ausgedruckte Web-Formular, beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart nicht mit einer ORIGINALUNTERSCHRIFT des Antragstellers eingelangt ist und dieser Antrag auch vom steuerlichen Vertreter nicht unterzeichnet worden sei.

Nach Rechtsmeinung des Bundesministeriums für Finanzen müsse die Ansässigkeitsbescheinigung direkt am ausgedruckten Web-Formular an der dafür vorgesehenen Stelle angebracht sein. Eine Ausnahme dafür gebe es auf Grund von Konsultationsverfahren nur für in vier Staaten ansässige Personen, nämlich USA, Thailand, Mexiko und Türkei. Es werde darauf hingewiesen, dass die Frist zur Nachreichung dieser Unterlagen mit 18.05.2020 abgelaufen sei.

Mit Bescheid vom 29.07.2020 wurde vom FA der Rückzahlungsantrag vom 2.10.2019 gemäß §§ 240 Abs. 3 und 240a BAO iVm. DBA-Singapur betreffend zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer im Jahr 2014 abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass der Bf. mit Mängelbehebungsauftrag vom 19.03.2020 aufgefordert worden ist, auf dem Web-Antragsformular unter Punkt 8 die fehlende Ansässigkeitsbescheinigung der singapurischen

Abgabenbehörde und unter Punkt 9 die fehlende Unterschrift im Original nachzureichen. Diese beiden Mängel seien bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht behoben worden und keine entsprechenden Unterlagen eingelangt, weshalb der Antrag abzuweisen gewesen sei.

Im Schriftsatz vom 1.9.2020 erhob der Bf. durch seinen StV gegen den Abweisungsbescheid vom 29.07.2020, zugestellt am 4.08.2020, form- und fristgerecht Bescheidbeschwerde. Unter Verweis auf das bisherige Vorbringen wurde die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und die Rückzahlung der zu Unrecht abgeführten Lohnsteuer (€ 4.275,75) sowie eine Direktvorlage an das Bundesfinanzgericht ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 BAO beantragt.

Mit Vorlagebericht vom 20.10.2020 wurde das Rechtsmittel mitsamt den bezugshabenden Verwaltungsakten dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht, außer in den Fällen des § 278, immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Das BFG hat volle Kognitionsbefugnis und daher die beschwerdegegenständliche Sache so zu entscheiden, als ob diese Sache erstmals nach den für sie geltenden materiell-rechtlichen Bestimmungen behandelt würde. Dabei ist dem BFG in Ermessensfragen eine uneingeschränkte eigene Ermessensübung übertragen (Art. 130 Abs. 3 B-VG).

1. Beweiswürdigung

Der vorstehend geschilderte Sachverhalt ist aktenkundig. Auf Grund des vorgelegten Verwaltungsaktes, insbesondere durch übereinstimmende Parteivorbringen, steht Folgendes fest: Der Bf. hat durch seinen StV mit Begleitschreiben vom 7.6.2019, entgegen der Bestimmung des § 240a BAO, ohne elektronische Antrags-Vorausmeldung, einen Rückzahlungsantrag, welcher mit der eigenhändigen und urschriftlichen Unterschrift des Antragstellers samt Datums- und Ortsangabe (Prag, 6.5.2019) versehen war, am 11.6.2019 beim FA BEO eingebracht. Der Antragsteller verwendete dazu das ab 1.1.2019 nicht mehr gültigen Antragsformular ZS-RD1.

Da Anträge auf Rückzahlung ohne Vornahme einer elektronischen Vorausmeldung nach dem Wortlaut des § 240a Abs. 2 BAO gar nicht gestellt werden können, hat das Finanzamt mit Schreiben vom 13.6.2019 den Antrag samt Beilagen retourniert und den Antragsteller im Detail

informiert, in welcher Art und Weise der Rückzahlungsantrag gemäß § 240a BAO eingebracht werden muss.

Erwiesen ist ferner, dass nach Vornahme der elektronischen Vorausmeldung das dabei erstellte Web-Antragsformular auf Rückzahlung von Lohnsteuer mit Begleitschreiben vom 2.10.2019, welches die eigenhändige Unterschrift des StV aufwies, beim FA eingebracht worden ist. Dieses Web-Antragsformular wurde unter Punkt 9. zwar vom Antragsteller am 22.9.2019 eigenhändig samt Ortsangabe (Prag) unterschrieben. Der Antragsteller hat dem StV aber nicht den unterschriebenen Originalantrag im Postwege zugesandt, sondern diesen Originalantrag eingescannt und per E-Mail als Scann-Anhang dem StV übermittelt. Das Web-Antragsformular mit der Originalunterschrift verblieb dem Antragsteller und ein Ausdruck des eingescannten Originalantrages – quasi eine Kopie - wurde vom StV dem Antragsbegleitschreiben vom 2.10.2019 angeschlossen und dem FA zugesandt.

Unbestritten ist auch, dass in einem gesonderten Dokument der zuständigen Steuerbehörde von Singapur die Ansässigkeit des Bf. für das Jahr 2014 zweifelsfrei bestätigt wurden ist. Diese Urkunde der Ansässigkeitsbestätigung vom 22.04.2019 lag dem FA im Original vor. Auf dem eingereichten Web-Formular unter den dafür vorgesehenen Punkt 8 ist keine Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Abgabenbehörde angebracht.

Der Mängelbehebungsauftrag vom 19.03.2020 ist dem StV zugestellt worden. In diesem verfahrensleitenden Bescheid wurde als Mangel das Fehlen der eigenhändigen Unterschrift des Antragstellers oder des StV im Original (in Urschrift) auf dem Web-Antragsformular und das Fehlen der Ansässigkeitsbescheinigung direkt auf dem Web-Antragsformular bezeichnet und die Behebung dieses Mangels bis 18.05.2020 – aufgetragen.

Die Beantwortung erfolgte unter ausdrücklicher Bezugnahme auf den Mängelbehebungsauftrag, mit E-Mail des StV vom 13.5.2020 an die zuständige Sachbearbeiterin des FA. Der StV argumentiert, dass der eingebrachte Rückzahlungsantrag keine Mängel aufweise. Die Antragsbegleitschreiben sei integraler Bestandteil des Rückzahlungsantrages und dieses Dokument sei mit der Originalunterschrift des StV eingebracht worden. Auf dem Web-Antragsformular müsse daher nicht zusätzlich eine Originalunterschrift enthalten sein. Zudem befinde sich bereits auf dem zuerst gestellten Rückzahlungsantrag mittels des Antragsformulars, ZS-RD1, die eigenhändige und urschriftliche Unterschrift des Antragstellers.

2. Rechtliche Beurteilung

Da A. Österreich der rechtliche Arbeitgeber des Bf. im Sinne des § 47 EStG war, hat dieser von der Provisionszahlung für die im Jahr 2013 geleistete nichtselbständige Arbeit einen Lohnsteuerabzug vorzunehmen gehabt.

Der Umstand, dass der Bf. von seinem ehemaligen inländischen Arbeitgeber im Jahr 2014 für 2013 außerhalb Österreichs geleisteter Tätigkeit eine erfolgsabhängige Gehaltsnachzahlung erhalten hat, gibt Österreich aber kein finales Besteuerungsrecht an diesen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Durch [Art. 15 DBA-Singapur](#) wird das zunächst bestehende innerstaatliche Recht auf Erhebung einer Lohnsteuer auf einer zweiten Rechtsstufe Österreich wieder entzogen, weil das Abkommensrecht den Besteuerungsanspruch auf diese Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ausschließlich zwischen dem Ansässigkeitsstaat (Singapur) und dem Tätigkeitsstaat (insb. Tschechien) verteilt.

Hinsichtlich dieser materiell-rechtlichen Beurteilung besteht zwischen dem FA und der beschwerdeführenden Partei Einigkeit. Die Abgabenbehörde hat jedoch die Rückzahlung erhobener Abzugssteuern in einem rechtmäßigen Verfahren vorzunehmen.

In Streit steht die Rechtsfrage, ob im gegenständlichen Antragsverfahren vom Bf. rechtswirksam und zulässig, die Rückzahlung der 2014 einbehaltenen Lohnsteuer gemäß [§ 240a BAO](#) i.V.m. [§ 240 Abs. 3 BAO](#) und dem DBA-Singapur beantragt wurde.

[§ 240 Abs. 3 BAO](#) lautet:

„Auf Antrag des Abgabepflichtigen (Abs. 1) hat die Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages insoweit zu erfolgen, als nicht

- a) eine Rückzahlung oder ein Ausgleich gemäß Abs. 1 erfolgt ist,*
- b) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung erfolgt ist,*
- c) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder im Fall eines Antrages auf Veranlagung zu erfolgen hätte.*

Der Antrag kann bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt, gestellt werden. Für das Verfahren über die Rückzahlung ist die Abgabenbehörde zuständig, der die Erhebung der betroffenen Abgabe obliegt. Betrifft der Antrag im Einkommensteuerrecht geregelte Abzugsteuern, so ist das Finanzamt für das Verfahren über die Rückzahlung örtlich zuständig, dem die Erhebung der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer des Antragstellers obliegt.“

Nach [§ 18 Abs. 1 Z. 1 AVOG 2010](#) obliegt dem Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart für das gesamte Bundesgebiet die auf Grund völkerrechtlicher Verträge vorgesehene Rückzahlung von

Abgaben.

[§ 240a BAO](#) Abs. 1 und Abs. 2 idF [BGBl. 62/2018](#) normiert:

„(1) Beschränkt Steuerpflichtige haben vor der Stellung eines Antrags auf Rückzahlung (Zurückzahlung) oder Erstattung (Zurückerstattung) der von Abfuhrpflichtigen einbehaltenen Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer oder Abzugsteuer gemäß § 99 EStG auf der Grundlage von § 240 Abs. 3, § 94 Z 2 oder Z 10 oder [§ 98](#) oder [§ 99 EStG 1988](#), [§ 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988](#) oder einer Bestimmung eines Doppelbesteuerungsabkommens eine Vorausmeldung bei dem für die Rückzahlung oder Erstattung zuständigen Finanzamt abzugeben. Die Vorausmeldung ist erst nach Ablauf des Jahres der Einbehaltung zulässig. Die Abgabe der Vorausmeldung hat elektronisch zu erfolgen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Vorausmeldung mit Verordnung festzulegen.

(2) Der Antrag auf Rückzahlung (Zurückzahlung) oder Erstattung (Zurückerstattung) kann ausschließlich mittels des mit einer Übermittlungsbestätigung versehenen, unterfertigten und mit der Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Abgabenverwaltung ergänzten Ausdruckes der Vorausmeldung (Abs. 1) gestellt werden.“

In den Erläuternden Bemerkungen (Regierungsvorlage 190 der Beilagen XXVI. GP) betreffend die Novellierung dieser Rechtsnorm wird ausgeführt:

„Das Verfahren zur Rückzahlung oder Erstattung österreichischer Kapitalertragsteuer aufgrund von unionsrechtlichen oder völkerrechtlichen Vorgaben oder weil die Kapitalertragsteuer zu Unrecht einbehalten worden ist, soll neu geregelt werden. Ebenso soll das Verfahren zur Rückzahlung oder Erstattung österreichischer Lohnsteuer und Abzugsteuer gemäß [§ 99 EStG 1988](#) neu geregelt werden.

Um das Verfahren zu beschleunigen und effizienter zu gestalten, ist eine elektronische Vorausmeldung erforderlich, die der eigentlichen Antragstellung vorgelagert ist. Der Antrag selbst ist eigenhändig zu unterfertigen und hat die Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Abgabenbehörde zu enthalten.“

Gemäß [§ 85 Abs. 2 BAO](#) berechtigen Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

§§ 1 und 2 der Telekopierverordnung ([BGBl. 494/1991](#)) bestimmt, dass Abgabenerklärungen und Anträge auf Rückzahlung nicht unter Verwendung eines Telekopierers (Telefaxgerätes) eingebracht werden dürfen.

Rückzahlungsanträge gemäß [§ 240a BAO](#) sind als Abgabenerklärungen im Sinne des [§ 133 BAO](#) zu qualifizieren. Insbesondere in den Fällen der Rückzahlung von Lohnsteuer bilden sie ein Pendant zur Antragsveranlagung gemäß § 41 Abs. 2 EStG (Arbeitnehmererklärung). Ferner unterliegen derartige Rückzahlungsanträge der abgabenbehördlichen Prüfung durch ein Vorhalteverfahren gemäß [§ 161 BAO](#) sowie der Auskunftspflicht gemäß [§ 143 BAO](#) und unter bestimmten Voraussetzungen auch der Nachschau und Außenprüfung.

Bereits aus der Eigenschaft als Abgabenerklärung folgt, dass Rückzahlungsanträge beschränkt Steuerpflichtiger und anderer ausländischer Antragsteller mit einer eigenhändigen und urschriftlichen Unterschrift versehen sein müssen. Unterzeichner kann der Antragsteller oder dessen ordnungsgemäß bevollmächtigten Vertreter sein.

Ist die Verwendung eines bestimmten Antragsformulars vorgeschrieben, muss die Originalunterschrift an der auf dem Formular vorgesehenen Stelle unzweifelhaft angebracht sein (VwGH vom 24.11.1964, [1373/64](#)).

Das Erfordernis der eigenhändigen Originalunterschrift auf dem Ausdruck des Web-Rückzahlungsantrages wurde mit dem Jahressteuergesetz 2018 für alle Rückzahlungs- und Erstattungsverfahren nach [§ 240a BAO](#) im Absatz 2 dieser Bestimmung explizit normiert. Der Gesetzeswortlaut, dass „der Antrag [...] ausschließlich mittels des mit einer Übermittlungsbestätigung versehenen, unterfertigten [...] Ausdruckes der Vorausmeldung (Abs. 1) gestellt werden kann“, ist eindeutig. In den Gesetzesmaterialien wurde dazu ausgeführt, dass „der Antrag selbst eigenhändig zu unterfertigen ist“. Es bleibt somit kein Spielraum für Zweifel, am Vorliegen dieser wichtigen Antragsvoraussetzung.

In der Vollzugspraxis sind die Rückerstattungsverfahren an ausländische Antragsteller mit besonderer Sorgfalt zu führen. Bei unberechtigter Rückzahlung ist eine spätere Rückforderung und Einbringung oft problematisch. Daher müssen Mehrfachanträge und malversive Gestaltungen verlässlich erkannt und behandelt werden. Dem an den Antragsteller zurückgezahlten Betrag steht nicht in allen Fällen die an den Fiskus tatsächlich abgeführte Abgabe gegenüber.

Die Reform der Abgabenrückerstattungen nach [§ 240a BAO](#) bezweckt daher sowohl die Effektivität als auch die Rechtssicherheit in diesen Verfahren auch für den Fiskus zu verbessern. Das Vorliegen einer eigenhändigen Originalunterschrift am Antragsende – an der am Antragsformular vorgesehenen Stelle – dient einer eindeutigen Zuordnung des Erklärungsinhaltes an eine natürliche Person, die für die Richtigkeit und Gesetzmäßigkeit dieser Angaben rechtlich verantwortlich ist.

Im Rückerstattungsverfahren gemäß [§ 240a BAO](#) bildet das bei der elektronischen Vorausmeldung generierte und mit einer Transaktionsnummer und Übermittlungsbestätigung versehene Web-Antragsformular den gesetzlich vorgeschriebenen Rückzahlungsantrag. Daher muss sich am Web-Antragsformular an der vorgesehenen Stelle (Punkt 9) die eigenhändige und urschriftliche Unterschrift des Antragstellers oder dessen bevollmächtigten Vertreters befinden. Die Originalunterschrift des StV auf dem Begleitschreiben zur Antragsübermittlung ersetzt nicht die Unterschrift auf dem Antragsformular. Den Rückzahlungsantrag gemäß [§ 240a BAO](#) bildet der Ausdruck des bei der elektronischen Vorausmeldung generierten Web-Formulars. Das Begleitschreiben stellt lediglich eine Beilage zum Antrag dar. Dies selbst dann, wenn im Begleit- oder Anschreiben relevante Sachverhaltsdarstellungen enthalten sein sollten, die den Antrag ergänzen. Beim gegenständlichen Begleitschreiben vom 2.10.2019 liegt aber auch keine inhaltliche Antragsergänzung vor.

Ebenso ersetzt die Originalunterschrift des Antragstellers auf dem 2019 nicht mehr zulässig verwendbaren Rückzahlungsantragsformular ZS-RD1 nicht die eigenhändige und urschriftliche Unterzeichnung des im elektronischen Voranmeldeverfahren angelegten Web-Rückzahlungsantrages. Es handelt sich bei dem Antragsformular vom 6.5.2019 um eine andere und zudem unzulässige Eingabe. Es liegt in der Natur der Sache, dass mit der Unterzeichnung dieses Anbringens vom 6.5.2019 nicht der später mittels elektronischer Vorausmeldung am 7.8.2019 erzeugte Web-Rückzahlungsantrag unterschrieben sein kann.

Faktum ist, dass ausschließlich das bei der elektronischen Vorausmeldung generierte Web-Antragsformular auf Rückzahlung zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer als Antrag gemäß § 240 Abs. 3 i.V.m. [§ 240 Abs. 3 BAO](#) gilt und dieser - eine Abgabenerklärung darstellende - Antrag entgegen dem gesetzlichen Erfordernis nicht mit einer eigenhändigen und urschriftlichen Unterschrift des Antragstellers oder dessen bevollmächtigten Vertreters versehen war.

Es handelte sich bei dem an das Finanzamt gesandte Web-Antragsformular nämlich um einen Ausdruck eines -E-Mail-Anhanges (offenbar eine eingescannte pdf-Datei). Ein solcher Ausdruck enthält jedoch keine Originalunterschrift sondern stellte eine Kopie des Originals dar.

In dem Mängelbehebungsauftrag vom 19.3.2020 wurde daher das Fehlen der eigenhändigen und urschriftlichen Unterschrift auf dem Web-Antrag zu Recht bemängelt und die Behebung dieses Mangels binnen einer angemessenen Frist (18.05.2020) aufgetragen. Der Mängelbehebungsauftrag enthielt auch den ausdrücklichen Hinweis, dass bei Versäumung der Frist der Rückzahlungsantrag als zurückgenommen gilt.

Da erwiesen ist, dass der Mangel der fehlenden Originalunterschrift auf dem Web-Rückzahlungsantrag an der dafür vorgesehenen Stelle von Bf. nicht behoben wurde, ist die gesetzliche Versäumniswirkung der Antragszurücknahme eingetreten.

Wird einem rechtmäßigen Mängelbehebungsauftrag überhaupt nicht, nicht zeitgerecht oder nur unzureichend entsprochen, so ist mit Bescheid auszusprechen, dass die Eingabe als zurückgenommen gilt (Ritz, BAO⁶, § 85 Tz. 18; VwGH 28.2.1995, [90/14/0225](#)). Der Zurücknahmebescheid ist feststellend (VwGH 15.11.1995, [95/13/0233](#)).

Der angefochtene Bescheid war daher insoweit abzuändern, als der Antrag nicht abzuweisen war, sondern die Feststellung zu treffen war, dass dieser gemäß [§ 85 Abs. 2 BAO](#) als zurückgenommen gilt.

Von der vom FA ausdrücklich angebotenen Verlängerung der Frist des Mängelbehebungsauftrages, wollte der Bf., bzw. sein StV bewusst keinen Gebrauch machen, weil er die Rechtsauffassung vertreten hat, der Antrag sei nicht mangelhaft. Damit war der Bf. jedoch nicht im Recht und es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit der 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. Im gegenständlichen Fall basiert die Lösung der zu behandelnden Rechtsfragen auf der einhelligen Rechtsprechung des VwGH zum Mangel der fehlenden Originalunterschrift bei relevanten abgabenbehördlichen Anbringen und auf dem eindeutigen Gesetzeswortlaut im [§ 240a Abs. 2 BAO](#), der dieses Antragserfordernis ausdrücklich normiert. Da somit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorlag, war die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 12. November 2020