

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***BfI***, ***BfI-Adr***, betreffend Beschwerde vom 6. März 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land (nunmehr Finanzamt Österreich), vom 12. Februar 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** beschlossen:

I. Die Beschwerdeverentscheidung vom 8. August 2019 wird gemäß § 279 BAO – ersatzlos – aufgehoben.

Das Beschwerdeverfahren wird eingestellt.

II. Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) i. V. m. § 25a VwGG nicht zulässig.

Begründung

Am 12. Februar 2019 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2017 (Arbeitnehmerveranlagung).

Ein mit 5. März 2019 datiertes, nicht unterschriebenes Beschwerdeschreiben, dessen Eingang dem Schreiben nicht entnommen werden kann, befindet sich in dem vom Finanzamt dem BFG elektronisch übermittelten Akt.

Das Finanzamt führte Ermittlungen betreffend dieses Beschwerdeschreiben durch.

Es übermittelte dem Bf. am 27. Juni 2019 ein Ersuchen um Ergänzung mit folgendem Inhalt:

Sie begehren in der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 die Berücksichtigung der Kosten der doppelten Haushaltsführung.

*Aus Sicht der Abgabenbehörde liegt keine doppelte Haushaltsführung vor, da die Notwendigkeit der Begründung eines Wohnsitzes nicht vorliegt. Fallweise Tätigkeiten am Firmensitz begründen für einen Dienstnehmer mit überwiegender Reisetätigkeit noch keinen Beschäftigungsort. Bei den Fahrten nach ***1*** bzw. in die östlichen Regionen Österreichs handelt es sich viel mehr um Dienstreisen. Anfallende Nächtigungen sind über etwaige Kostenersätze des Dienstgebers bzw. – falls keine Ersätze seitens des Dienstgebers geleistet werden – als Werbungskosten im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung absetzbar.*

*Es ist nicht erkennbar, dass der Dienstort ***1*** ist, von welchem ausgehend Sie Ihrer beruflichen Tätigkeit nachzukommen haben.*

Selbst wenn die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung gegeben wären, ist für die Abgabenbehörde die Zumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den

Beschäftigungsort binnen eines halben Jahres zumutbar.

Gründe für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort sind ua.

- die von vornherein feststehende Befristung der Tätigkeit

- die Unzumutbarkeit der (Mit)Übersiedelung betreuungsbedürftiger Angehöriger

Laut Meldedaten ist Ihre körperlich beeinträchtigte Schwester nicht in Ihrem Haushalt gemeldet, sondern in einer eigenständigen Wohnung – wenn auch nicht weit entfernt von Ihrem Familienwohnsitz wohnhaft.

Auch wenn Ihnen, wie in der Beschwerde vorgebracht, das Enden des Dienstverhältnisses in Aussicht gestellt wurde, so begründet dies noch nicht die bereits mit Dienstbeginn feststehenden Befristung des Dienstverhältnisses.

Sie werden ersucht, dazu Stellung zu nehmen bzw. geeignete Beweismittel einzubringen.

Der Bf. beantwortete dieses Schreiben des Finanzamts am 6. August 2019 auf elektronischem Weg.

Im Bereich „Beantwortung“ übermittelte er folgenden Text:

Sehr geehrte Damen und Herren, im Anhang finden sie die Details zu meiner Ergänzung.

*Mit freundlichen Grüßen ***Bf1****

Als Anhang 1 wurde unter „FA-SL_LSt-2017 Ergänzung zur Beschwerde.pdf“ ein mit 6. August 2019 Schreiben „Ergänzung zur Beschwerde – Einkommensteuerbescheid 2017“ übermittelt, das folgenden Inhalt hat:

„Sehr geehrte Damen und Herren,

mit dieser Ergänzung zur Beschwerde zum Einkommensteuerbescheid 2017 möchte ich folgendes erläutern:

Die doppelte Haushaltsführung war im Jahr 2017 eine Notwendigkeit!

*Laut Dienstvertrag ist mein Dienstort ***1*** mit der Möglichkeit, nach Absprache, auch vom Homeoffice aus zu arbeiten! Siehe Beilage – Seite 1 Dienstvertrag!*

...

Als Anhang 2 wurde unter „***Bf1***_DV all-in Deb 2011 FA-SZG.pdf“ die erste Seite eines Schreibens „Dienstvertrag“ vorgelegt.

Mit Datum 8. August 2019 erließ das Finanzamt eine abweisende Beschwerdevorentscheidung.

Der Bf. erhob dagegen am 2. September 2019 auf elektronischem Weg Vorlageantrag.

Das Finanzamt legte in der Folge die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht (BFG) vor.

In dem Akt, den das Finanzamt dem BFG elektronisch übermittelt hat, befand sich – wie bereits dargelegt – das genannte Beschwerdeschreiben des Bf., datiert mit 05.03.2019, gegen den Einkommensteuerbescheid 2017.

Da auf diesem Beschwerdeschreiben kein Eingangsdatum ersichtlich war, wurde das Finanzamt vom BFG zu einer Stellungnahme aufgefordert.

Das Finanzamt legte in der Folge den Ausdruck einer E-Mail des Bf. vor, mit folgendem Inhalt:

Gesendet: Mittwoch, 06. März 2019 13:18

An: Post, FA93-AV01

*Betreff: Beilage zur Beschwerde – ***BF1StNr1*** ***BF1StNr1****

Anlagen: FA-SL_LSt-2017 Beschwerde.pdf

Sehr geehrte Damen und Herren,

beigefügt finden Sie die Beilage/Erklärung zu meiner Beschwerde vom 05.03.2019

Herzlichen Dank für Ihre Bemühungen

Mit freundlichen Grüßen

****Bf1*** ...*

Da für das BFG nicht ersichtlich war, ob das genannte Beschwerdeschreiben vom 5.3.2019 den Anhang zu der E-Mail darstellte, musste das Finanzamt nochmals dazu befragt werden.

Das Finanzamt hat in Beantwortung der diesbezüglichen Fragen des BFG Folgendes mitgeteilt: „Das E-Mail des Beschwerdeführers vom 6. März 2019 wurde an den offiziellen Postkorb des aktenführenden Teams AV01-FA93 übermittelt. Dieses E-Mail wurde im elektronischen Akt des Beschwerdeführers unter der Steuernummer ***BF1StNr1*** zum Veranlagungsjahr 2017 in der Form, wie es an Sie weitergeleitet worden ist, am 6.3.2019 abgespeichert. Ebenfalls am 6.3.2019 abgespeichert wurde das Schreiben des Beschwerdeführers vom 5.3.2019. In der Folge wurde das E-Mail aus dem Team-Postkorb gelöscht.

Es kann daher mit hoher Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden, dass das Schreiben des Bf. als Beilage zum E-Mail vom 6.3.2019 übermittelt worden ist.

Es ergibt sich auch für die Frage 2, dass ebenfalls mit hoher Wahrscheinlichkeit davon auszugehen ist, dass als Anhang zum E-Mail vom 6.3.2019 keine weitere Beilage/Erklärung zur Beschwerde vom 5.3.2019 durch den Beschwerdeführer übermittelt worden ist. ...

Unterlagen – außer den bereits an das BFG übermittelten Unterlagen –, wonach die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 auf elektronischem oder postalischem Weg, per Fax oder durch persönliche Abgabe mit Eingangsstempel eingebracht worden sei, liegen dem Finanzamt nicht vor.“

Das BFG richtete mit Datum 4. Mai 2021 ein Schreiben an den Bf. mit der Darstellung dieser Ermittlungsergebnisse und gab ihm die Gelegenheit, einen Nachweis zu erbringen, falls die Beschwerde auch auf einem anderen Weg als per E-Mail an das Finanzamt übermittelt worden sei.

Mit Eingangsdatum vom 31. Mai 2021 langte beim BFG folgendes Antwortschreiben ein:
... zu Ihrem Schreiben vom 4. Mai 2021, möchte ich folgendermaßen mit beigefügten Unterlagen Stellung beziehen.

Beilagen:

*A (09.09.2019) – Information (***2***) über Vorlage der Beschwerde beim BFG*

B (08.08.2019) – Beschwerdevorentscheidung

C (06.08.2019) – Screenshot von Finanzonline – Details zur Ergänzung

D (06.03.2019) – eMail „Beilage zur Beschwerde“ Gelesen 06.03.2019; 13:21h

E (05.03.2019) – fax „Beilage zur Beschwerde“ (fax-Nummer siehe Rückseitennotiz

Sollten Sie noch Fragen haben, stehe ich Ihnen gerne zur Verfügung.

Die Beilagen A bis E stellen die im Akt befindlichen bzw. aus der Datenbank abrufbaren Unterlagen, die dem BFG bereits zur Verfügung standen, dar.

Unter Beilage E legte der Bf. eine Kopie des mit 05.03.2019 datierten – diesmal unterschriebenen – Beschwerdeschreibens vor, auf dem sich der folgende, handschriftlich verfasste Vermerk befand:

050-233-507902

Beschwerde per fax

%

Auf der Rückseite des Schreibens war der folgende, handschriftlich verfasste Vermerk zu lesen:

FAX 050-233-5947000 xml

email: post.fa93-av01@bmf.gv.at

Dazu Folgendes:**§§ 85, 86a BAO (Bundesabgabenordnung in der maßgebenden Fassung) lauten:**

§ 85. (1) Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel) sind vorbehaltlich der Bestimmungen des Abs. 3 schriftlich einzureichen (Eingaben).

(2) Mängel von Eingaben (Formgebrehen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) berechtigen 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.

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

a) wenn dies die Abgabenvorschriften vorsehen, oder

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

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

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

(4) Wird ein Anbringen (Abs. 1 oder 3) nicht vom Abgabepflichtigen selbst vorgebracht, ohne daß sich der Einschreiter durch eine schriftliche Vollmacht ausweisen kann und ohne daß § 83 Abs. 4 Anwendung findet, gelten für die nachträgliche Beibringung der Vollmacht die Bestimmungen des Abs. 2 sinngemäß.

(5) Der Einschreiter hat auf Verlangen der Abgabenbehörde eine beglaubigte Übersetzung einem Anbringen (Abs. 1 oder 3) beigelegter Unterlagen beizubringen.

§ 86a. (1) Anbringen, für die Abgabenvorschriften Schriftlichkeit vorsehen oder gestatten, können auch telegraphisch, fernschriftlich oder, soweit es durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen zugelassen wird, im Wege automationsunterstützter Datenübertragung oder in jeder anderen technisch möglichen Weise eingereicht werden. Durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen kann zugelassen werden, daß sich der Einschreiter einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle bedienen darf. Die für schriftliche Anbringen geltenden Bestimmungen sind auch in diesen Fällen mit der Maßgabe anzuwenden, daß das Fehlen einer Unterschrift keinen Mangel darstellt. Die Abgabenbehörde und das Verwaltungsgericht können jedoch, wenn es die Wichtigkeit des Anbringens zweckmäßig erscheinen läßt, dem Einschreiter die unterschriebene Bestätigung des Anbringens mit dem Hinweis auftragen, daß dieses nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt.

(2) Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung im Sinn des Abs. 1 erster Satz bestimmen,

a) unter welchen Voraussetzungen welche Arten der Datenübertragung an Abgabenbehörden und an Verwaltungsgerichte zugelassen sind,

b) daß für bestimmte Arten von Anbringen bestimmte Arten der Datenübertragung ausgeschlossen sind und

c) welche Unterlagen wie lange vom Einschreiter im Zusammenhang mit bestimmten Arten der Datenübertragung aufzubewahren sind.

Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, **VwGH 29.05.2018, Ro 2017/15/0024**, ist (u.a.) Folgendes zu entnehmen:

§ 86a BAO wurde mit dem Abgabenänderungsgesetz 1989 (AbgÄG 1989), BGBl- Nr. 660/1989, ins Abgabenverfahrensrecht eingeführt, womit „in Anbetracht der technischen Entwicklung ... gesetzliche Regelungen über die Verwendung automationsunterstützter Datenübertragungen zur Einbringung von Anbringen an Abgabenbehörden“ geschaffen werden sollten (AB 1162 BlgNR 17. GP 12).

Die aufgrund von § 86a Abs. 2 BAO und § 56 Abs. 2 FinStrG ergangene **Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Zulassung von Telekopierern zur Einreichung von Anbringen lautet:**

„§ 1. Für Anbringen im Sinne des § 86a Abs. 1 erster Satz BAO, die in Abgaben-, Monopol- oder Finanzstrafangelegenheiten an das Bundesministerium für Finanzen, an den unabhängigen Finanzsenat, an eine Finanzlandesdirektion, an ein Finanzamt oder an ein Zollamt gerichtet werden, wird die Einreichung unter Verwendung eines Telekopierers (Telefaxgerätes) zugelassen.

§ 2. § 1 gilt nicht für Abgabenerklärungen, für Anzeigen gemäß § 31 Gebührengesetz 1957, für Anträge auf Rückzahlung, Umbuchung oder Überrechnung sowie Zollanmeldungen im Sinne des Zollkodex.

§ 3. Wird ein Anbringen gemäß § 1 unter Verwendung eines Telekopierers eingereicht, so ist der Einschreiter verpflichtet, das Original des Anbringens vor Einreichung zu unterschreiben und durch sieben Jahre zu Beweis Zwecken aufzubewahren. Diese Frist läuft vom Schluß des Kalenderjahres, in dem das betreffende Anbringen unter Verwendung eines Telekopierers eingereicht worden ist.“

Weder die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Zulassung von Telekopierern zur Einreichung von Anbringen an das Bundesministerium für Finanzen, an die Verwaltungsgerichte sowie an die Finanzämter und Zollämter noch die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Einreichung von Anbringen, die Akteneinsicht und die Zustellung von Erledigungen in automationsunterstützter Form (FinanzOnline-Verordnung 2006 - FOnV 2006) sehen die Zulässigkeit einer elektronischen Einbringung von Anbringen mittels E-Mail vor.

Wie bereits dargelegt, befindet sich im Akt des Finanzamtes lediglich die als Anhang zur E-Mail (an die E-Mail –Adresse post.fa93-av01@bmf.gv.at) vom 6. März 2018 eingebrachte (nicht unterschriebene) Beschwerde.

Im Antwortschreiben des Bf. vom 31. Mai 2021 legte dieser als Nachweis dafür, dass er die Beschwerde nicht nur per E-Mail eingebracht habe, eine Kopie des mit 05.03.2019 datierten – diesmal unterschriebenen – Beschwerdeschreibens vor, auf dem sich folgender handschriftlich verfasster Vermerk befand:

050-233-507902 Beschwerde per fax %

Auf der Rückseite war der folgende, handschriftlich verfasste Vermerk zu lesen:

FAX 050-233-5947000 xml email: post.fa93-av01@bmf.gv.at

Dem Rechtssatz 4 zum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes **VwGH 15.2.2006, 2002/13/0165**, ist zu entnehmen:

Es entspricht ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass die Beförderung einer Sendung durch die Post auf Gefahr des Absenders erfolgt. Die Beweislast für das Einlangen des Schriftstückes bei der Behörde trifft den Absender. Dafür reicht der Beweis der Postaufgabe nicht. Auch wenn üblicherweise der Post übergebene, nicht bescheinigte Briefsendungen den Adressaten erreichen, ersetzt diese Erfahrungstatsache den Beweis des Einlangens nicht (vgl. mit Hinweisen auf die hg. Rechtsprechung Ritz, Bundesabgabenordnung³, Tz. 10 zu § 108). Für die Übermittlung eines im Wege der

elektronischen Datenverarbeitung erstellten Belegs kann nichts anderes gelten. Auch in einem solchen Fall trifft die Beweislast für das Einlangen einer bestimmten Erklärung - sowohl dem Grunde als auch dem Inhalte nach - denjenigen, der diese Erklärung abgegeben und sich dazu bestimmter Formen der Übermittlung bedient hat.

Wird ein Telefax erfolgreich an eine e-Fax-Nummer des Finanzressorts übermittelt, langt dieses also am Server ein, wird der Eingang dieser Faxesendung elektronisch mit Datum und Uhrzeit protokolliert. Diese Daten werden auch am Übertragungsprotokoll des Sendegerätes ausgewiesen.

Ein mit Fax übermitteltes und mit positivem Zustellprotokoll versehenes Dokument gilt als der Behörde zugestellt.

Den Nachweis, dass die Beschwerde vom 5. März 2019 gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 per Fax übermittelt worden ist, hat der Bf. nicht erbracht.

Der – von ihm im Antwortschreiben an das BFG – mit händischem Vermerk erfolgte Hinweis auf eine „Fax-Nummer“ kann das auf dem Sendegerät ausgewiesene Übertragungsprotokoll, das als Nachweis für eine per Fax erfolgte Einbringung erforderlich ist, nicht ersetzen.

Es ist deshalb davon auszugehen, dass der Bf. die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 lediglich per E-Mail vom 6. März 2019 eingebracht hat.

Die Bundesabgabenordnung und die maßgebenden Verordnungen sehen die Einbringung von Anbringen mittels E-Mail nicht vor. Im Hinblick darauf kommt einer E-Mail nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht die Eigenschaft einer Eingabe zu. Eine ausschließlich mit E-Mail dem Finanzamt übermittelte Beschwerde wurde daher unwirksam eingebracht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Rechtsatz 1 seines Erkenntnisses VwGH 27.9.2012, 2012/16/0082 festgelegt:

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

Die ausschließlich mit E-Mail dem Finanzamt übermittelte Beschwerde wurde vom Bf. unwirksam eingebracht.

Ein mit einer E-Mail eingebrachtes Anbringen löst – wie aus der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hervorgeht – weder eine Entscheidungspflicht der Behörde aus, noch berechtigt es die Behörde, eine bescheidmäßige Entscheidung zu fällen.

Die Abgabenbehörde wäre nicht einmal befugt gewesen, das "Anbringen" als unzulässig zurückzuweisen, weil es sich bei einer solchen E-Mail eben nicht um eine Eingabe an die Behörde handelt.

Aufgrund des auf elektronischem Weg rechtswirksam eingebrachten Vorlageantrages ist die rechtswidrig ergangene Beschwerdeentscheidung gemäß § 279 BAO ersatzlos vom Bundesfinanzgericht aufzuheben (vgl. Beschluss des BFG vom 31.03.2015, RV/7101649/2015) und das Verfahren einzustellen.

Zulässigkeit einer Revision

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.

Gegen diesen Beschluss ist eine Revision nicht zulässig, da die Entscheidung der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Salzburg, am 24. Juni 2021