

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Dr. Adebiola Bayer in der Beschwerdesache Bf., Bf.-Adresse, vertreten durch Vertreter, Vertreter-Adresse, über die Beschwerde vom 1. September 2025 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Großbetriebe vom 12. August 2025 über die Zurücknahme des Antrags auf Rückzahlung/Erstattung von Kapitalertragsteuer 2018 (Antragsnummer ***1***) zu Recht:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (im Folgenden „Bf.“) ist ein Pensionsfonds nach kroatischem Recht. Er stellte am 23. Oktober 2023 einen Antrag auf Rückzahlung/Erstattung der österreichischen Abzugsteuer betreffend Kapitalertragsteuer auf Dividenden für das Jahr 2018 gemäß § 6 KStG 1988 iHv EUR 92.042,14. Dieser Antrag langte postalisch am 27. November 2023 bei der belangten Behörde ein.

Am 7. März 2025 erließ die belangte Behörde einen Mängelbehebungsauftrag. Laut diesem liege auf dem entsprechenden Antragsformular die Unterschrift des Antragstellers im Original nicht vor. Die bereits eingereichte Unterschrift sei eine Kopie. Zudem führte die belangte Behörde aus, dass auf dem Formular für das Jahr 2018 die Ansässigkeit von der kroatischen Steuerbehörde bestätigen zu lassen und im Original zu übermitteln sei. Ansässigkeiten, die auf einem separaten Formular, in Kopie, per Fax oder per E-Mail einlangten, dürften nicht anerkannt werden. Die dem Antrag beigelegte Bestätigung werde nicht akzeptiert, da die Bestätigung auf den dafür vorgesehenen Vordrucken zu erfolgen habe.

Im Mängelbehebungsauftrag wurde darauf hingewiesen, dass die Unterlagen postalisch zu übermitteln seien und dass bei Versäumnis der bis zum 7. Mai 2025 gesetzten Frist der Antrag als zurückgenommen gelte.

Am 30. April 2025 sandte der Bf. der belangten Behörde per E-Mail Unterlagen.

In Folge erließ die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid über die Zurücknahme des Antrags auf Rückzahlung/Erstattung der im Abzugsweg entrichteten Abgaben auf Grund von § 6 KStG 1988.

In der dagegen erhobenen Beschwerde wurde insbesondere ausgeführt, der Bf. wisse erst seit der jüngsten Korrespondenz mit der belangten Behörde, dass elektronisch eingereichte Anträge auf Fristverlängerungen oder Antworten auf Anfrageschreiben nicht akzeptiert würden und per Post eingereicht werden müssten, um als gültig zu gelten.

Die belangte Behörde wies die Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung vom 11. September 2025 ab. In ihrer Begründung führte sie insbesondere aus, mit Bescheid sei auszusprechen, dass die Eingabe als zurückgenommen gelte, wenn einem rechtmäßigen Mängelbehebungsauftrag überhaupt nicht, nicht zeitgerecht oder unzureichend entsprochen werde (vgl. zB VwGH 3.6.1993, 92/16/0116).

In seinem Vorlageantrag berief sich der Bf. insbesondere im Hinblick auf sonstige Korrespondenzen mit der belangten Behörde auf „den Grundsatz des Vertrauensschutzes“.

Die belangte Behörde legte den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht vor. In ihrer Stellungnahme führte sie aus, dass die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Eingaben per E-Mail schon seit jeher als „rechtliches Nichts“ qualifiziere, und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. ist ein Pensionsfonds nach kroatischem Recht. Er stellte am 23. Oktober 2023 einen Antrag auf Rückzahlung/Erstattung der österreichischen Abzugsteuer betreffend Kapitalertragsteuer auf Dividenden für das Jahr 2018 gemäß § 6 KStG 1988 iHv EUR 92.042,14. Dafür nutzte der Bf. einen Ausdruck des dafür vorgesehenen Web-Formulars.

Dieser Antrag langte postalisch am 27. November 2023 bei der belangten Behörde ein.

Der Antrag enthielt eine Unterschrift des Antragstellers in Kopie. Auf dem Antragsformular fehlte die Bestätigung der Ansässigkeit durch die kroatische Steuerbehörde.

In Folge erließ die belangte Behörde am 7. März 2025 einen Mängelbehebungsauftrag. In diesem wurde darauf hingewiesen, dass die Unterlagen postalisch zu übermitteln seien und dass bei Versäumnis der bis zum 7. Mai 2025 gesetzten Frist der Antrag als zurückgenommen gelte.

Am 30. April 2025 sandte der Bf. der belangten Behörde per E-Mail Unterlagen.

In Folge erließ die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt geht aus dem vorgelegten Beschwerdeakt wie insbesondere dem Antrag auf Rückzahlung/Erstattung von Kapitalertragsteuer für das Jahr 2018 und dem Mängelbehebungsauftrag der belangten Behörde hervor.

Es ist unstrittig, dass auf dem Formular, mit welchem der Antrag eingebracht wurde, die Unterschrift des Antragstellers im Original fehlt. Es ist zudem zu erkennen, dass auf diesem Formular eine Ansässigkeitsbescheinigung der kroatischen Steuerbehörde fehlt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I: Abweisung

Gemäß § 85 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) sind Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel) vorbehaltlich der Bestimmungen des Abs. 3, welcher auf mündliche Anbringen Bezug nimmt, schriftlich einzureichen (Eingaben).

Das in dieser Bestimmung normierte Schriftlichkeitserfordernis schließt auch das Vorliegen einer Unterschrift ein (VwGH 5.10.2023, Ra 2021/13/0020, Rz 17).

§ 85 Abs. 2 BAO sieht vor, dass Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung berechtigen; 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.

§ 86a Abs. 1 und 2 BAO lauten wie folgt:

„§ 86a. (1) Anbringen können im Wege automationsunterstützter Datenübertragung oder in jeder anderen technisch möglichen Weise eingereicht werden, soweit es durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen zugelassen wird. 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.“

§ 1 der 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, das Zollamt Österreich und das Amt für Betrugsbekämpfung, BGBl. Nr. 494/1991, sieht vor, dass für Anbringen im Sinn des § 86a Abs. 1 erster Satz BAO, die in Abgaben-, Monopol- oder Finanzstrafangelegenheiten an das Bundesministerium für Finanzen, an die Verwaltungsgerichte, an ein Finanzamt, an das Zollamt Österreich oder an das Amt für Betrugsbekämpfung gerichtet werden, die Einreichung unter Verwendung eines Telekopierers (Telefaxgerätes) zugelassen wird.

Die FinanzOnline-Verordnung 2006 (FOnV 2006), BGBl. II Nr. 97/2006, regelt automationsunterstützte Datenübertragungen in Bezug auf Anbringen (§ 86a BAO), Erledigungen (§ 97 Abs. 3 BAO), elektronische Akteneinsicht (§ 90a BAO) und Entrichtung von Abgaben im Wege der Überweisung (§ 211 Abs. 3 BAO), soweit nicht eigene Vorschriften bestehen (§ 1 Abs. 1 FOnV 2006).

Da § 85 und § 86a BAO und die auf Grund § 86a BAO ergangenen beiden erwähnten Verordnungen die Einbringung von Anbringen mittels E-Mail nicht vorsehen, kommt einer E-Mail nicht die Eigenschaft einer Eingabe zu (vgl. etwa VwGH 27.9.2012, 2012/16/0082).

In Bezug auf den Antrag des Bf. auf Rückzahlung/Erstattung der österreichischen Abzugsteuer betreffend Kapitalertragsteuer auf Dividenden für das Jahr 2018 gemäß § 6 KStG 1988 vom 23. Oktober 2023 findet § 240a BAO Anwendung, welcher auszugsweise wie folgt lautet:

„§ 240a. (1) Beschränkt Steuerpflichtige haben vor der Stellung eines Antrags auf Rückzahlung (Zurückzahlung) oder Erstattung (Zurückerstattung) der von Abfuhrpflichtigen einbehaltenen Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer oder Abzugsteuer [...] 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.

(3) Abs. 1 und 2 gelten auch für Anträge auf Rückzahlung an ausländische Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes – PKG, BGBl. Nr. 281/1990, die sich auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 KStG 1988 stützen.“

In den Gesetzesmaterialien zu § 240a Abs. 2 BAO wird ausgeführt, dass der Antrag selbst eigenhändig zu unterfertigen ist und die Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Abgabenbehörde zu enthalten hat (ErlRV 190 BlgNR XXVI. GP 55).

Dem Antrag des Bf. vom 23. Oktober 2023 fehlten auf dem Ausdruck des dafür vorgesehenen Web-Formulars sowohl die eigenhändige Unterschrift des Antragstellers, da dieser lediglich eine Kopie der Unterschrift enthielt, als auch die Bestätigung der Ansässigkeit durch die kroatische Steuerbehörde.

Somit war die belangte Behörde verpflichtet, gemäß § 85 Abs. 2 BAO einen Mängelbehebungsauftrag zu erlassen (vgl. etwa VwGH 27.6.2013, 2010/15/0213).

Nach dieser Bestimmung muss die Behörde eine angemessene Frist zur Mängelbehebung vorsehen. Eine Frist ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs dann angemessen im Sinne der Mängelbehebungsvorschriften, wenn die Fristbemessung den besonderen Verhältnissen sachgerecht Rechnung trägt und der Berufungswerber in die Lage versetzt wird, dem Auftrag innerhalb der gesetzten Frist ordnungsgemäß nachzukommen (vgl. VwGH 30.03.2006, 2006/15/0003).

Der Mängelbehebungsauftrag der belangten Behörde vom 7. März 2025 enthielt den Hinweis, dass der Antrag bei Versäumnis der bis zum 7. Mai 2025 gesetzten Frist als zurückgenommen

gilt. Diese mehrwöchige Frist ermöglichte es dem Bf., die von der belangten Behörde aufgezeigten Mängel ordnungsgemäß zu beseitigen. Die Frist war somit angemessen.

Mit der E-Mail des Bf. vom 30. April 2025, der nicht die Eigenschaft einer Eingabe zukommt, konnten die Mängel nicht behoben werden.

Daher erging der angefochtene Bescheid über die Zurücknahme des Antrags auf Rückzahlung/Erstattung von Kapitalertragsteuer 2018 zu Recht.

In seinem Vorlageantrag berief sich der Bf. insbesondere im Hinblick auf sonstige Korrespondenzen mit der belangten Behörde auf „den Grundsatz des Vertrauensschutzes“.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Grundsatz von Treu und Glauben (vgl. etwa VwGH 19.4.2023, Ra 2022/13/0085, Rz 29) schützt dieser Grundsatz nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Es müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Abgabenbehörde unbillig erscheinen lassen, wie dies z.B. der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der (zuständigen) Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit derselben herausstellt. Überdies kann der Grundsatz von Treu und Glauben nur insoweit Auswirkungen zeitigen, als das Gesetz der Vollziehung einen Vollzugsspielraum einräumt.

Im Mängelbehebungsauftrag vom 7. März 2025 wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Unterlagen postalisch zu übermitteln seien. Auch räumt § 85 Abs. 2 BAO, welcher die rechtliche Grundlage für die Erlassung von Mängelbehebungsaufträgen bildet, der Behörde keinen Vollzugsspielraum ein.

Vor diesem Hintergrund können die Ausführungen des Bf. zum „Grundsatz des Vertrauensschutzes“ nicht näher berücksichtigt werden.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II: 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.

Da sich die Rechtsfolge im Falle der Nichtbefolgung eines Mängelbehebungsauftrages unmittelbar aus § 85 Abs. 2 BAO ergibt und auf diese Rechtsfolge auch im

Mängelbehebungsauftrag hingewiesen wurde, liegt keine Rechtsfrage vor, der gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt. Dass einer E-Mail nicht die Eigenschaft einer Eingabe zukommt, entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 6. Februar 2026