

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache über die Beschwerde vom 11. Mai 2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 21. April 2015, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

### **Darstellung des verwaltungsbehördlichen Verfahrens:**

Der Beschwerdeführer hat am 13. Januar 2015 seine Abgabenerklärung für die Einkommensteuer 2014 (samt Beilagen) mittels ausdrücklich als "E-Mail" bezeichneter elektronischer Übermittlung an den Mailpostkorb des zuständigen Teams der Arbeitnehmerveranlagung und an die eine bestimmte Mitarbeiterin des zuständigen Teams Finanzamtes übersendet. Diese umfasste samt Aufstellungen und Beilagen ein Konvolut von 116 Seiten.

Darin machte er aufgrund einer 50%-igen Behinderung unter Anderem € 3.284,11 an außergewöhnlicher Belastung aufgrund von Kosten für Hilfsmittel und Heilbehandlung geltend (KZ 476).

Weiter ergänzte der Beschwerdeführer die Vorlage seiner Unterlagen aufgrund eines Telefongespräches mit der oben genannten Mitarbeitern des Finanzamtes mit einer weiteren E-Mail vom 27. April 2015, in welchem er ärztliche Berichte und Befunde übersendete.

Diese E-Mails nahm des Finanzamt zum Anlass für den Beschwerdeführer am 21. April 2015 einen Einkommensteuerbescheid 2014 zu erlassen. In diesem wurden auch die zusätzlichen Kosten der außergewöhnlichen Belastung nach KZ 476 auf € 574,99 reduziert und dies damit begründet, dass nach den Lohnsteuerrichtlinien nur vor Antritt der Kur ausgestellte ärztliche Bestätigungen, aus welchen sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergäben oder durch den einen Kostenersatzes durch die Sozialversicherung, der Charakter einer außergewöhnlichen Belastung nachgewiesen

werden könne. Aufwendungen für Erholungsreisen, seien nicht abzugsfähig. Die Belege über Thermenbesuche, Hotels und Ähnliches seien nicht (als außergewöhnliche Belastung) anerkannt worden, da die Umstände, welche dazu ausreichen würden, diese als "zwangsläufig" berücksichtigen zu können, nicht bekannt gewesen seien. Mitgliedsbeiträge des Absolventen-Akademikerklubs (HAK, Alumni) seien keine Werbungskosten. Die Ausgabe 300 Jahre Deutscher Orden in Linz und Oberösterreich sei nicht als Fachliteratur einzustufen, da diese Ausgabe von allgemeinem Interesse sei. Eine CD über die lateinischen Messe aus dem Klosterladen sei nicht berücksichtigt worden.

Abschließend forderte das Finanzamt den Beschwerdeführer ausdrücklich auf "*Abgabenerklärungen in zulässiger Form (Post, FAX, Finanzonline, persönlich), nicht per E-Mail,*" einzubringen.

Gegen diesen Bescheid wandte sich der Beschwerdeführer mit Telefax vom 11. Mai 2015 in der optischen Form einer Höchstgerichtsbeschwerde und begehrte Aufwendungen für Aufenthalte in Thermalbädern in Höhe von € 565,80 und € 716,26 sowie Aufwendungen für die Nutzung von Komplementärmedizin (soweit dies rechtlich zulässig sei) in Höhe von € 1.060,00.

Dem begegnete das Finanzamt mit der abweisenden Beschwerdevorentscheidung datiert vom 12. Mai 2016, die damit begründet wurde, dass die Beschwerde ursprünglich mittels E-Mail eingebracht worden sei und durch eine Eingabe vom 27. April 2015 als eingeschränkt gelte. Die Einzeltherapien zum Preis von € 1.060,00 seien schon nach den Angaben des Beschwerdeführers nicht abzugsfähig, da diese in Österreich nicht anerkannt seien. Bei den Abrechnungen für Aufenthalte in Thermen und Kurbädern würden Angaben über Krankenbehandlungen und absolvierte Therapien fehlen und weswegen auch diese nicht (als außergewöhnliche Belastung) anerkannt werden könnten. Ein Bestätigungsschreiben aus dem Jahr 2003 könne mehr als zehn Jahre später nicht mehr als Grundlage zur Beurteilung außergewöhnlicher Belastungen herangezogen werden. Von einem anderen Arzt seien Heilgymnastik und orthopädische Schuhe verordnet worden. Der Besuch von Thermen und Kurbädern sei daher keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988.

Am 31. Mai 2015 stellte der Beschwerdeführer schriftlich den Antrag die Beschwerde an das Bundesfinanzgericht gemäß § 264 BAO vorzulegen. Darin begehrte er, erneut in der optischen Form einer Höchstgerichtsbeschwerde, die oben erwähnten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen und kritisierte, dass seiner Meinung nach mangelhafte Vorgehen des Finanzamtes, bestätigte aber ausdrücklich am 13. Januar seine Abgabenerklärung für das Jahr 2014 durch E-Mail übermittelt zu haben. Die Richtigkeit seines Vorbringen versuchte er durch neun Beilagen zu belegen (Umfang des Konvolutes gesamt: 110 Seiten).

Der Vorlageantrag des Beschwerdeführers wurde dem Bundesfinanzgericht am 17. Januar 2017 übermittelt.

Dies nahm der Beschwerdeführer zum Anlass eine Stellungnahme per E-Mail am 26. Januar 2017 abzugeben, welche seinen Standpunkt erneut darlegte (gesamt 61 Seiten).

Dem Finanzamt wurde die letztgenannte Stellungnahme am 27. Januar 2017 zur Wahrung des Parteiengehörs und allfälliger eigener Stellungnahme binnen drei Wochen ab Zustellung übermittelt.

Das Finanzamt hat von der Möglichkeit selbst eine Stellungnahme abzugeben, nicht Gebrauch gemacht.

***Beweiswürdigung und sich daraus ergebender entscheidungsrelevanter Sachverhalt:***

Als Beweismittel dienen der unstrittige Akteninhalt und das übereinstimmende Vorbringen der Parteien.

Daraus ergibt sich, dass der Beschwerdeführer seine Abgabenerklärung für die Arbeitnehmerveranlagung 2014 per E-Mail am 13. Januar 2017 als Anhang in Form mehrerer PDF-Dateien abgegeben hat und dass er offensichtlich Zugang zu Computern mit Internetanschluss hat, trotzdem aber die Möglichkeit, seine Abgabenerklärung 2014 im Wege des Finanzonline einzubringen, nicht genutzt hat.

Dass, der Beschwerdeführer seinen Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung im Wege einer E-Mail an das Finanzamt übermittelt hat, haben sogar beide Parteien in ihren Vorbringen schriftlich festgehalten.

Der Beschwerdeführer hat eine Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber für das Jahr 2014 (Freibetragsbescheid) datiert vom 11. April 2013 in Höhe von € 513,68 monatlich (gesamt € 6.164,21) erhalten.

Wie aus dem Jahreslohnzettel ersichtlich, wurde dieser Freibetragsbescheid allerdings bei der Lohnverrechnung für den Beschwerdeführer von seinem Arbeitgeber nicht berücksichtigt, möglicherweise weil der Beschwerdeführer den Freibetragsbescheid nicht beim Arbeitgeber abgegeben hat.

Dafür, dass beim Beschwerdeführer darüber hinaus irgendein Sachverhalt vorläge, welcher für einen Pflichtveranlagungsgrund im Sinne des § 41 Abs. 1 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) in Betracht käme, bietet der Akteninhalt keinen weiteren Hinweis. Der Beschwerdeführer bezog im Jahr 2014 ausschließlich Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit eines einzigen Arbeitgebers.

***Rechtslage und rechtliche Erwägungen:***

Anbringen („Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen [insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmitte]) sind vorbehaltlich der Bestimmungen des Abs. 3 schriftlich einzureichen [Eingaben]“) im Sinne des § 85 Abs. 1 BAO (BGBl. Nr. 194/1961)sind mit wenigen Ausnahmen schriftlich einzubringen.

§ 86a BAO sieht vor, dass Anbringen, für die Abgabenvorschriften Schriftlichkeit vorsehen oder gestatten, 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 können.

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.

Aufgrund dieser Gesetzesbestimmung sind zwei Verordnungen des Bundesministeriums für Finanzen ergangen, nämlich erstens 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 (BGBl. Nr. 494/1991) und 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, BGBl. II Nr. 97/2006).

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 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 oder an ein Zollamt gerichtet werden, die Einreichung unter Verwendung eines Telekopierers (Telefaxgerätes) zugelassen wird (§ 1 leg. cit.).

Nach § 3 leg. cit. ist in diesem Fall der Einschreiter verpflichtet, das Original des Anbringens vor Einreichung zu unterschreiben und durch sieben Jahre zu Beweiszwecken aufzubewahren. Diese Frist läuft vom Schluss des Kalenderjahres, in dem das betreffende Anbringen unter Verwendung eines Telekopierers eingereicht worden ist.

Betrachtet man unter diesem Aspekt das Übermitteln einer E-Mail am 13. Mai 2005, so zeigt sich, dass eben kein Telefaxgerät benutzt worden ist. Das führt dazu, dass es sich nicht einmal um ein Anbringen im Sinne der §§ 85 und 86a BAO gehandelt hat. Ein solcher Kommunikationsversuch führt zu keiner Entscheidungspflicht der Abgabenbehörde und kann auch nicht als unzulässig zurückgewiesen werden. Es hat sich um ein rechtliches Nichts gehandelt.

Theoretisch könnte jedoch im Finanzamt die Abgabenerklärung als Anhang zu einer E-Mail vom 13. Januar 2015 ausgedruckt worden sein und stellt sich die Frage, ob diese dadurch zu einem schriftlichen Anbringen geworden sein könnte.

Zu dieser Fragestellung hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 27. September 2012 (VwGH 27.9.2012, 2012/16/0082) wie folgt Stellung genommen: „*Dabei übersieht die belangte Behörde, dass die zitierten Bestimmungen nicht darauf abstellen, in welcher Form letztlich bei der belannten Behörde ein 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 hier unstrittig nicht gegebenen Fällen der FOnV 2006 mit der Verordnung BGBI. Nr. 494/1991 nur für im Wege eines Telefaxgerätes (unter Verwendung eines Telekopierers) eingebrachte Anbringen zugelassen. ... Da es sich somit nicht um das Erscheinungsbild des letztlich vorliegenden Schriftstückes, sondern um den Weg der Einreichung handelt, die der Gesetzgeber vorschreibt, und da durch die Änderung der BAO (Einfügen eines § 86b BAO mit dem AbgVRefG BGBI. I Nr. 20/2009 für Landes- und Gemeindeabgaben) durchaus eine Regelung für E-Mails getroffen wurde, diese jedoch nicht auf das in Rede stehende Rechtsmittel nach dem ZollR-DG ausgeweitet wurde, kann von einer planwidrigen Lücke, die durch Analogie geschlossen werden müsste, nicht gesprochen werden. Vor diesem rechtlichen Hintergrund durfte die belangte Behörde nicht davon ausgehen, dass der Mitbeteiligte wirksam eine Administrativbeschwerde eingebracht hat.*“

Der Verwaltungsgerichtshof geht übereinstimmend mit dem oben geschilderten Verordnungswortlaut davon aus, dass eine E-Mail (oder auch ein PDF-Dokument wie beim Beschwerdeführer) durch Ausdrucken beim Empfänger oder am Postweg nicht zu einem Schriftstück wird, weil der Weg der Übermittlung gesetzlich vorgeschrieben ist.

Die Möglichkeit den Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung im Wege des FinanzOnline entsprechend der FOnV 2006 einzubringen hat, der Beschwerdeführer nicht genutzt.

Die E-Mail vom 13. Januar 2015 hat daher keinerlei rechtliche Auswirkungen und hätte das Finanzamt darauf nur mit einem rechtssetzenden Akt reagieren dürfen, wenn durch das Vorbringen des Beschwerdeführers oder sonstwie hervorgekommen wäre, dass ein Pflichtveranlagungsgrund im Sinne des § 41 Abs. 1 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBI. Nr. 400/1988) vorläge. Dafür bietet der Akteninhalt allerdings keinen Hinweis.

Nach § 41 Abs. 2 EStG 1988 iVm. § 39 Abs. 1 EStG 1988 erfolgt die Veranlagung eines Steuerpflichtigen, der im Veranlagungszeitraum lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen hat, nur wenn ein Pflichtveranlagungsgrund im Sinne des § 41 Abs. 1 EStG 1988 oder ein Antrag auf Veranlagung des Steuerpflichtigen vorliegt. Der Antrag kann innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraums gestellt werden.

§ 41 Abs. 1 EStG 1988 in der für 2014 geltenden Fassung BGBI. I Nr. 112/2012 lautet:

*Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige zu veranlagen, wenn*

1. *er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 Euro übersteigt,*
2. *im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.*

3. im Kalenderjahr Bezüge gemäß § 69 Abs. 2, 3, 5, 6, 7, 8 oder 9 zugeflossen sind,
4. ein Freibetragsbescheid für das Kalenderjahr gemäß § 63 Abs. 1 bei der Lohnverrechnung berücksichtigt wurde,
5. der Alleinverdienerabsetzbetrag, der Alleinerzieherabsetzbetrag, der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag oder Freibeträge nach § 62 Z 10 berücksichtigt wurden, aber die Voraussetzungen nicht vorlagen.
6. der Arbeitnehmer eine unrichtige Erklärung abgegeben hat oder seiner Meldepflicht gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 nicht nachgekommen ist.
7. der Arbeitnehmer eine unrichtige Erklärung gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b 5. Teilstrich abgegeben hat oder seiner Verpflichtung, Änderungen der Verhältnisse zu melden, nicht nachgekommen ist.
8. er Einkünfte im Sinn des § 3 Abs. 1 Z 32 bezogen hat.
9. er Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27a Abs. 1 oder entsprechende betriebliche Einkünfte erzielt, die keinem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen.
10. er Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen im Sinne des § 30 erzielt, für die keine Immobilienertragsteuer gemäß § 30c Abs. 2 entrichtet wurde, oder wenn keine Abgeltung gemäß § 30b Abs. 2 gegeben ist.
11. der Arbeitnehmer nach § 83 Abs. 3 unmittelbar in Anspruch genommen wird.

Zwar hat der Beschwerdeführer im Rahmen der Veranlagung der Einkommensteuer 2013 einen Freibetragsbescheid beantragt, welcher am 11. April 2013 in einer Mitteilung zur Vorlage an den Arbeitgeber für das Jahr 2014 in Höhe von € 513,68 gemündet hat. Jedoch wurde dieser Freibetragsbescheid bei der Lohnverrechnung, wie aus dem Lohnzettel ersichtlich, nicht berücksichtigt, weswegen § 41 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 (siehe oben) beim Beschwerdeführer nicht angewendet werden kann.

Für die anderen zehn Alternativen des § 41 Abs. 1 EStG 1988 bietet der Akteninhalt und das Vorbringen der Parteien keinen Hinweis und kommt dementsprechend eine Veranlagung des Beschwerdeführers nach § 41 Abs. 1 EStG 1988 (Pflichtveranlagung) nicht in Betracht.

Einen Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung nach § 41 Abs. 2 EStG 1988 für das Jahr 2014 hat der Beschwerdeführer bisher nicht eingebracht, da das Übermitteln der entsprechenden Formulare als E-Mailanhang als rechtliches Nichts zu qualifizieren ist, welches das Finanzamt weder zur Jahresveranlagung ermächtigt noch es dazu verpflichtet.

Fehlt daher dem Einkommensteuerbescheid 2014 des Beschwerdeführers datiert vom 21. April 2015 jede rechtliche Basis ist dieser spruchgemäß nach § 279 Abs. 1 BAO ersatzlos als rechtswidrig aufzuheben.

Doch steht es dem Beschwerdeführer frei, innerhalb der Frist des § 41 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 einen formgerechten Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung, zum Beispiel im Weg des FinanzOnline, stellen.

### **Zulässigkeit einer 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.

Die Frage, ob eine Mitteilung ein E-Mail ist oder schriftlich verfasst wurde ist einerseits auf Sachverhaltsebene durch Beweiswürdigung zu entscheiden, beziehungsweise wurde in diesem Beschluss auf der rechtlichen Ebene der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH 27.9.2012, 2012/16/0082) gefolgt.

Da also in diesem Erkenntnis keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG (Bundes-Verfassungsgesetz, BGBl. Nr. 1/1930) berührt wurden, ist eine Revision unzulässig.

Linz, am 5. April 2017