

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache der Erben nach Bf. E. über die Beschwerde vom 11.02.2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 15.01.2014, betreffend Rückzahlung von Kapitalertragsteuer gemäß § 240 BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **Parteienvorbringen und Verfahrensgang**

Die belangte Behörde setzte mit Bescheid vom 9. Jänner 2010 die Einkommensteuer 2008 erklärungsgemäß fest. Die Festsetzung der Einkommensteuer erfolgte unter Berücksichtigung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, sowie der Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit. Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht erklärt.

Die belangte Behörde setzte mit Bescheid vom 20. Dezember 2010 die Einkommensteuer 2009 erklärungsgemäß fest. Die Festsetzung der Einkommensteuer erfolgte unter Berücksichtigung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, sowie der Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit. Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht erklärt.

Mit Anbringen vom 30. Dezember 2013, beim Finanzamt eingebracht am 30. Dezember 2013, beantragte der Beschwerdeführer die Rückzahlung zu Unrecht erfolgte Kapitalertragsteuerabzüge für die Jahre 2008 und 2009.

Mit den Bescheiden vom 15. Jänner 2014 wurden die Rückzahlungsanträge vom 30. Dezember 2013 mit der Begründung abgewiesen, weil die Voraussetzungen des § 240 Abs. 3 lit. c BAO nicht erfüllt seien. Nach dieser Bestimmung hätte die Rückzahlung eines zu Unrecht einbehaltenen Betrages nur insoweit zu erfolgen, als nicht ein Ausgleich im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder im Fall eines Antrages auf Veranlagung zu erfolgen hätte. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen wären (gesamthaft) in die Einkommensteuererklärungen der betreffenden Jahre aufzunehmen gewesen.

Gegen diese Bescheide richtet sich die Beschwerde vom 11. Februar 2014 mit der Begründung, die Bestimmung des § 240 Abs. 3 lit. c BAO sei im gegenständlichen Fall nicht zielführend, weil dadurch der erforderliche „Ausgleich“ nicht hergestellt werden könnte. Die dann anzuwendende Tarifbesteuerung würde in die nächst höhere Progressionsstufe und damit in eine erheblich höhere Belastung gegenüber der Abgeltungssteuer führen. So eine Option könne der Gesetzgeber nicht realistisch im Sinne eines „Ausgleichs“ im Rahmen der Besteuerungsoptionen im Auge gehabt haben. Sie wäre ein ad absurdum. Man könne davon ausgehen, dass die in der Bescheidbegründung gegebene Auslegung des § 240 Abs. 3 lit. c (2. Halbsatz) BAO in der Mehrzahl aller Fälle Ausgleich eines zu hohen Kapitalertragsteuerabzugs ist unmöglich mache, da wegen der höheren Steuerbelastung durch Veranlagung ein Antrag auf Veranlagung nicht gestellt werden könne. Der auf Ausgleich gerichteten Absicht des Gesetzgebers könne nur eine Auslegung gerecht werden, die davon ausgeht, dass im Falle einer höheren Steuerbelastung durch Antrag auf Veranlagung kein „Ausgleich“ des zu Unrecht einbehaltenen Betrages erfolgt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 4. September 2015 hat die belangte Behörde die gegenständliche Beschwerde als unbegründet abgewiesen und begründend ausgeführt, die Behauptung in der Beschwerde, dass ein „Ausgleich“ des zu hohen KEST-Abzuges durch die Bank im Wege der Veranlagung im gegenständlichen Fall aufgrund der für die anderen Einkünfte über 25 % liegenden Progressionsstufe nicht erfolgen könne und deshalb ein Antrag gemäß § 240 BAO zwingend zu stellen sei, sei unrichtig. Vielmehr hätten Wege der Veranlagung der entsprechenden Kapitaleinkünfte mit 25 % und Anrechnung der durch die Bank abgezogenen Kapitalertragsteuer sehr wohl das Richtige steuerliche Ergebnis erzielt werden können. Es seien nur die richtigen Kennzahlen in der Steuererklärung auszufüllen gewesen, nur hätte der Beschwerdeführer in seinen Einkommensteuererklärungen keine Kapitaleinkünfte erklärt. Ein Antrag gemäß § 240 BAO sei aber nur dann möglich, wenn eine Rückzahlung nicht schon im Wege der Veranlagung erfolgen kann. Durch die Veranlagung Kapitaleinkünfte hätte aber ein allfälliger unrichtiger Kapitalertragsteuerabzug durch die Bank berichtigt werden können.

Mit Anbringen vom 7. Oktober 2015 wurde rechtzeitigem Vorlageantrag eingebracht. Darin wurde zur Begründung ausgeführt, dass Kapitalvermögen aus dem Portfolio des einschreitenden Beschwerdeführers bestünden hauptsächlich in inländischen Anleihen, einen wesentlich geringeren Anteil inländischer Aktien und Fonds, sowie einigen deutschen Aktien und dem Y U W Fund. Dieser ausländische Fond sei Gegenstand der Bescheidbeschwerde. Es handle sich dabei um einen sogenannten weißen Fonds bzw. Meldefonds, der gemäß § 93 (2) 1 lit. e EStG steuerabzugspflichtig sei und dessen Substanzgewinne daher nicht unter Kennzahl 409 der E-Erklärung fielen. Die depotführende Bank hätte nicht beachtet, dass ich die KEST nicht nach der tatsächlichen Ausschüttung, sondern nach den ausschüttungsgleichen ordentlichen und außerordentlichen Erträgen (Substanzgewinnen) bemesse (Investmentfondsgesetz 1993). Die Berechnung der vorgenommenen Kapitalertragsteuerabzüge sei nicht nachvollziehbar.

Die Bank hätte weiters die Auslandszinsen-Verordnung, BGBl II 2003/393 nicht beachtet. In der Beschwerdeverentscheidung werde behauptet, dass im Wege der Veranlagung der entsprechenden Kapitaleinkünfte mit 25 % und Anrechnung der durch die Bank abgezogenen Kapitalertragsteuer sehr wohl das Richtige steuerliche Ergebnis hätte erzielt werden können. Es seien nur die richtigen Kennzahlen in der Steuererklärung auszufüllen gewesen. Das sei allerdings ein Irrtum. Mit den richtigen Kennzahlen sei offensichtlich die Kennzahl 409 gemeint, diese gelte aber nur für ausländische Investmentfonds ohne Kapitalertragsteuerabzug. Für diese Kennzahl sei folglich auch die Kapital Ertragsteuer-Anrechnungskennzahl nicht vorgesehen. Alle anderen Kennzahlen führten zur Tarifbesteuerung sämtlicher Einkünfte mit Progression über 25 %.

Die Beschwerde wurde am 25. Jänner 2016 im Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Die Beschwerde wurde der Gerichtsabteilung 6028 zugeteilt, welche seit 1. Dezember 2019 unbesetzt ist. Die Erledigung erfolgt daher durch den vertretungsweise zuständigen Richter der Gerichtsabteilung 6008. Im Vorlagebericht, der dem einschreitenden Beschwerdeführer zur Kenntnis gebracht wurde, brachte die belangte Behörde vor:

*„Es wird die Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt.*

*Betreffend das Jahr 2008 ist auszuführen, dass laut der vorgelegten Info des BMF pro Anteil ein Betrag von € 0,31 auf steuerpflichtige Substanzgewinne entfällt. Das ergibt multipliziert mit den Anteilen des Beschwerdeführers (2712,65) einen Betrag von € 840,92 und entfällt darauf eine KEST (25%) von € 210,23. Aus diesen Substanzgewinn ist KEINE Auslandsquellensteuer laut Auslands-KEST VO 2003, BGBl II 2003/393, anzurechnen, weil dies gem. § 1 Abs. 2 KEST-VO nur für ausländische Dividenden vorgesehen ist.*

*Weiters übersieht der Beschwerdeführer, dass es sich bei dem gegenständlichen Fonds um keinen thesaurierenden, sondern um einen ausschüttenden Fonds handelt (vgl. den Ausdruck von der Homepage der Y Funds vom 26.1.2015) und laut Ausdruck von der BMF-Homepage ja auch Ausschüttungen in Höhe von € 0,08 je Anteil verzeichnet sind.*

*Betreffend 2009 ist festzuhalten, dass keine Ausschüttungen auf dem vorgelegten Ausdruck des BMF vermerkt sind und der Beschwerdeführer keinerlei Nachweise (insbes. Depotauszüge betr. das Depot Nr. 34.505.412) darüber vorgelegt hat welche Ausschüttungen er 2009 aus diesem Fonds erhalten hat.“*

Der als Beschwerdeführer einschreitende Bf am tt.mm.jjjj verstorben. Nach dem Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes X. vom 18.7.2018, Az. Az wurden den im Spruch genannten Erben die Verlassenschaft eingewantwortet. Sie sind daher Rechtsnachfolger gemäß § 19 der Bundesabgabenordnung.

## **Rechtslage**

§ 240 der Bundesabgabenordnung (BAO) idF BGBl. I Nr. 111/2010 lautet:

*"(1) Bei Abgaben, die für Rechnung eines Abgabepflichtigen ohne dessen Mitwirkung einzubehalten und abzuführen sind, ist der Abfuhrpflichtige berechtigt, während eines Kalenderjahres zu Unrecht einbehaltene Beträge bis zum Ablauf dieses Kalenderjahres auszugleichen oder auf Verlangen des Abgabepflichtigen zurückzuzahlen.*

*(Anm.: Abs. 2 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 111/2010)*

*(3) 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."*

§ 46 des Einkommensteuergesetzes 1988 in der hier maßgeblichen Fassung des BGBl. I Nr. 84/2002 lautet:

*"(1) Auf die Einkommensteuerschuld werden angerechnet:*

*1. Die für den Veranlagungszeitraum festgesetzten Vorauszahlungen,*

*2. die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen.*

*Eine Anrechnung von Kapitalertragsteuer ist auch insoweit vorzunehmen, als die Kapitalerträge unter den Veranlagungsfreibetrag nach § 41 Abs. 3 fallen, aber ohne Anwendung des Freibetrages keine oder eine geringere Einkommensteuer zu erheben wäre. Lohnsteuer, die im Haftungsweg (§ 82) beim Arbeitgeber nachgefordert wurde, ist nur insoweit anzurechnen, als sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ersetzt wurde.*

*(2) Ist die Einkommensteuerschuld kleiner als die Summe der Beträge, die nach Abs. 1 anzurechnen sind, so wird der Unterschiedsbetrag gutgeschrieben."*

Gemäß § 37 Abs 8 EStG 1988 sind folgende Einkünfte oder Kapitalerträge bei der Berechnung der Einkommensteuer desselben Einkommensteuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs 2) zu berücksichtigen und mit einem besonderen Steuersatz von 25% zu versteuern:

1. ....

2. Ausländische Kapitalerträge iSd § 93 Abs 2 Z 1 lit a bis c die nicht von einer inländischen auszahlenden Stelle (§ 95 Abs 3 Z 4) ausbezahlt werden, sowie

Zuwendungen einer ausländischen Stiftung oder sonstigen Vermögensmasse, die mit einer Privatstiftung vergleichbar sind.

Gemäß § 93 Abs 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs 3) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Gemäß § 93 Abs 2 EStG 1988 liegen inländische Kapitalerträge vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstitutes ist und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

b) Gleichartige Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften.

c) Gleichartige Bezüge aus Genußrechten und aus Partizipationskapital im Sinne des Kreditwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes.

...

e) Ausländische Kapitalerträge im Sinne der lit. a bis c, die von einer inländischen auszahlenden Stelle (§ 95 Abs. 3 Z 4) ausbezahlt werden.

Gemäß § 1 Abs 2 *Auslands-KEST-Verordnung* 2003, BGBl II Nr. 393/2003 kann beim Abzug von Kapitalertragsteuer von Kapitalerträgen iSd § 93 Abs 2 Z 1 lit e des Einkommensteuergesetzes 1988 der zum Abzug Verpflichtete (§ 95 Abs 3 des Einkommensteuergesetzes 1988) eine tatsächlich entrichtete ausländische Quellensteuer auf die Kapitalertragsteuer anrechnen. Der Anrechnungsbetrag darf jedoch 15% der Kapitalerträge nicht übersteigen.

Beim im Inland erfolgenden Bezug von endbesteuerungsfähigen ausländischen Dividenden erträgen kann, unabhängig vom Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens, die zum Abzug der KEST verpflichtete Bank eine tatsächlich entrichtete ausländische Quellensteuer bis maximal 15% der Bruttokapitalerträge auf die inländische Kapitalertragsteuer anrechnen. Die Anrechnung ist mit dem im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen festgesetzten Prozentsatz begrenzt.

## **Erwägungen**

Die Anrechnung ausländischer Kapitalertragsteuern ist im Veranlagungsverfahren vorgesehen (vgl. dazu grundsätzlich BFG 22.02.2017, RV/7101505/2011 zur Anrechnung ausländischer Quellensteuern). § 240 Abs 3 BAO ist unter anderem insoweit nicht anwendbar, als ein Ausgleich im Fall eines Antrages auf Veranlagung zu erfolgen hätte. Daher ist für die Anwendbarkeit des § 240 Abs 3 BAO bedeutsam, ob einbehaltene

Steuerbeträge (Kapitalertragsteuer) im Veranlagungsverfahren gemäß § 46 Abs 1 Z 2 EStG 1988 angerechnet werden dürfen. Ein Ausgleich im Wege der Veranlagung iSd § 240 Abs 3 BAO hat insbesondere bei einbehaltener Kapitalertragsteuer durch entsprechende Anrechnung im Veranlagungsverfahren nach Maßgabe des § 46 Abs 1 Z 2 EStG zu erfolgen.

Wurde die Kapitalertragsteuer aus der Sicht des Abfuhrpflichtigen zu Recht einbehalten, ist ein Antrag auf Rückzahlung nach § 240 Abs 3 BAO nicht möglich. Eine mit Endbesteuerungswirkung ausgestattete Kapitalertragsteuer kann in solchen Fällen daher nur im Wege des § 97 Abs 4 EStG 1988 angerechnet bzw. rückerstattet werden. Bei tatsächlichen Unrichtigkeiten - etwa bei irrtümlichem Kapitalertragsteuerabzug oder wenn anlässlich der Auszahlung der Erträge eine auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens zustehende Steuerfreistellung, Steuerherabsetzung oder Anrechnung ausländischer Quellensteuern unterblieben ist, ist eine Rückerstattung gemäß § 240 BAO möglich; dem Rückerstattungsantrag ist in diesem Fall eine Erklärung beizufügen, dass keine Entlastung im Wege der Veranlagung in Anspruch genommen werden kann.

Aufgrund der Subsidiarität einer gesonderten Rückerstattung nach § 240 Abs 3 BAO gegenüber einer Rückzahlung oder einem Ausgleich im Rahmen der Veranlagung ist es im Ergebnis nicht so sehr entscheidend, ob die Steuer zu Unrecht einbehalten wurde. Es kommt vielmehr darauf an, ob eine Anrechnung bzw Rückerstattung nach § 97 Abs 4 EStG 1988 im Rahmen eines Veranlagungsverfahrens möglich ist. Ist dies der Fall, kann nur eine solche Entlastung vorgenommen werden. Ein Antrag nach § 240 Abs 3 BAO müsste vom Finanzamt zurückgewiesen werden. Solange der Steuerpflichtige noch nicht rechtskräftig veranlagt ist, sind daher Rückerstattungsanträge nach § 97 Abs 4 EStG 1988 im Rahmen des Veranlagungsverfahrens geltend zu machen.

Es ist unstrittig, dass der einschreitende Beschwerdeführer veranlagungspflichtig war. Eine Rückerstattung iSd § 240 BAO ist daher grundsätzlich nicht möglich. Dabei ist unmaßgeblich, ob in der Einkommensteuererklärung eine entsprechende Kennzahl vorgesehen ist, unter die die Anrechnung zu beantragen ist. Der Anrechnungsanspruch ist jedenfalls im Zuge der Jahresveranlagung, notfalls formlos geltend zu machen. Im Übrigen wird auf die zutreffenden und unwidersprochen gebliebenen Ausführungen der belangten Behörde im Vorlagebericht vom 25.1.2016 verwiesen. Die gegenständliche Antragstellung erweist sich als unzulässig, sodass die Abweisung der Anträge durch die belangte Behörde nicht rechtswidrig war.

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Ist die Rechtslage nach den in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig, dann liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG vor, und zwar selbst dann, wenn zu einer dieser anzuwendenden Normen noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergangen wäre (Vgl. VwGH 19.5.2015, Ra 2015/05/0030). Dieser Fall liegt gegenständlich vor.

Linz, am 16. Jänner 2020