

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Dieter Fröhlich, den Richter Mag. Christian Seywald, die fachkundigen Laienrichter Mag. Johannes Denk und Michael Kamper MSc über die Berufungen vom 27.09.2012 der Bf., Fonds Commun de Placement, ISIN: , Str.1, O. situiert, vertreten durch StB., O-2, gegen die Zurückweisungsbescheide vom 30.08.2012 betreffend die Anträge vom 02.03.2012 auf vollständige Rückerstattung der in den Jahren 2008 und 2009 einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragssteuer von inländischen Dividendenerträgen, Evidenznummer: X1 und X2, des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart (nunmehr Finanzamt Großbetriebe), nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 15. Mai 2023 in Anwesenheit des Schriftführers Dietmar Gratz

zu Recht erkannt:

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die beschwerdeführende Bf. ist ein in Frankreich ansässiger, thesaurierender Investmentfonds in der Rechtsform eines Fonds commun de placement (FCP). Nach französischem Recht ist dieses Rechtsgebilde kein Körperschaftssteuersubjekt. Es ist ein vertraglich geregeltes Sondervermögen zum Zwecke der risikogestreuten Vermögensveranlagung durch eine Verwaltungsgesellschaft im ausschließlichen Interesse und auf Rechnung der Anteilhaber.

An der Bf. waren 2008 und 2009 zwei Anteilhaber beteiligt: Die Verwaltungsgesellschaft selbst, VG., eine Aktiengesellschaft nach französischem Recht (Beteiligungsausmaß 2008:

0,002% u. 2009: 0,003%, jeweils 1 Fondsanteil) und die französische Pensionskasse für AN, K. k., die 99,99% der Fondsanteile hielt (exakt, 2008: $\frac{45688}{45689}$ Anteile = 99,998% und 2009: $\frac{30436}{30437}$ Anteile = 99,997%).

Die Bf. erhielt aus Kleinstbeteiligungen an inländischen börsennotierten Aktiengesellschaften im Jahr 2008 Dividenden von € 76.280,15, wovon 25%ige KEST (€ 19.070,04) einbehalten und abgeführt wurde und im Jahr 2009 Dividenden von € 186.463,08, wovon 25%ige KEST (€ 46.615,77) einbehalten und abgeführt wurde.

Mit Schriftsatz vom 2.03.2012 beantragte Bf. FCP (in der Folge Bf. genannt) durch ihren steuerlichen Vertreter (StV) einerseits die Rückerstattung der KEST im Umfang von 10% der erhaltenen Bruttodividende (2008: € 7.628,02; 2009: € 18.646,31) nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Österreich und der Französischen Republik (DBA-Frankreich idF BGBl III 2012/77) und andererseits die Rückerstattung der gesamten restlichen KEST im Umfang von 15% der Bruttodividende (2008: € 11.442,02; 2009: € 27.969,46) auf Grundlage der Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art 63AEUV in Verbindung mit § 240 Abs. 3 BAO. Hierzu wurde im Antrag Folgendes vorgebracht:

„1. Erstattung nach Art 10 DBA-Frankreich

Nach Abs. 5 des Protokolls zum DBA-Frankreich kann auch ein Investmentfonds hinsichtlich Zinsen und Dividenden die Begünstigungen des Doppelbesteuerungsabkommens in Anspruch nehmen.

Österreich darf daher nach Art 10 Abs. 1 lit a DBA-Frankreich Dividenden nur im Ausmaß von 15 % der Dividenden besteuern. Der darüber hinaus erfolgte KEST-Abzug (2008: € 7.628,02; 2009: € 18.646,31) ist daher an den französischen Investmentfonds Bf. zu erstatten.

2. Erstattung aufgrund der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 63 AEUV (ex-Art. 56 EGV)

a) Zur Antragsberechtigung eines ausländischen Investmentfonds

Nach § 42 InvFG 1993 idF vom 31.12.2011 werden ausländische Investmentfonds grundsätzlich inländischen Investmentfonds gleichgestellt. In beiden Fällen werden Investmentfonds nach österreichischem Steuerrecht grundsätzlich als transparent angesehen, was zur Folge hat, dass ein ausländischer Investmentfonds grundsätzlich nicht die Erstattung der zu viel abgeführten Quellensteuer beantragen kann, sondern die Erstattung vom Anteilsinhaber beantragt werden müsste.

Bf. wurde entsprechend der Richtlinie zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften betreffend bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW), 85/611/EWG, gegründet. Diese Richtlinie stützt sich auf Artikel 57 Abs. 2 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft. Die Richtlinie

soll daher die Umsetzung der Kapitalverkehrsfreiheit in der Europäischen Union gewährleisten. Ein Organismus für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren soll daher ebenfalls vom Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit umfasst sein.

Versagt allerdings das österreichische Steuerrecht einem ausländischen Investmentfonds die Erstattung der Kapitalertragssteuer, ist ein ausländischer Investmentfonds nicht in der Lage, seine aufgrund der Kapitalverkehrsfreiheit garantierten Rechte geltend zu machen. Damit verstößt die österreichische Rechtsordnung gegen die Kapitalverkehrsfreiheit iSd. Art. 63 ff des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union. § 42 InvFG 1993 hat daher unangewendet zu bleiben und § 240 Abs. 3 BAO ist unionsrechtskonform auszulegen. Dies kann nur derart erfolgen, dass auch einem ausländischen Investmentfonds das Recht auf Erstattung der Kapitalertragsteuer über Antrag eingeräumt wird.

Abschließend ist eine unterschiedliche Behandlung desselben Investmentfonds auch vor dem Hintergrund des verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatzes bedenklich. Bf. wird nämlich aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommen das Recht eingeräumt, einen Antrag auf Erstattung der Quellensteuer zu stellen (siehe oben). Wäre gleichzeitig ein Antrag auf Erstattung aufgrund Unionsrechts nicht zulässig, würde Gleiches ungleich behandelt werden. Auch aus diesem Grund hat § 42 InvFG 1993 unangewendet zu bleiben und ist der Antrag als zulässig zu erachten.

b) Zur Rechtswidrigkeit der Einbehaltung von Quellensteuer

Gemäß § 93 EStG erfolgt bei der Ausschüttung von Dividenden einer österreichischen Gesellschaft an einen inländischen oder ausländischen Investmentfonds der Abzug einer Kapitalertragsteuer in Höhe von 25%. Dagegen erfolgt bei Erträgen aus Zinsen (§ 94 Z 10 EStG), welche einem inländischen Investmentfonds zufließen, kein Abzug einer Kapitalertragsteuer.

Erfolgt im nächsten Schritt eine Zuwendung des Investmentfonds an den Anteilsinhaber, ist zu unterscheiden, ob ein inländischer oder ein ausländischer Investmentfonds vorliegt. Bei einem inländischen Investmentfonds unterliegt die Zuwendung des Investmentfonds an den Anteilsinhaber nur insoweit der Kapitalertragsteuer, als bei der Ausschüttung an den Fonds keine Kapitalertragsteuer einbehalten wurde. Hingegen unterliegt die Zuwendung eines ausländischen Investmentfonds mit einer auszahlenden Stelle im Inland an einen inländischen Anteilsinhaber stets der Kapitalertragsteuer.

Vergleicht man daher einen inländischen und einen ausländischen Investmentfonds, erfolgt beim ausländischen Investmentfonds eine doppelte Belastung mit Kapitalertragsteuer, während bei einem inländischen Investmentfonds nur eine einmalige Belastung mit Kapitalertragsteuer erfolgt.

Damit sind ausländische Investmentfonds im Vergleich zu inländischen Investmentfonds massiv benachteiligt. Eine derartige Benachteiligung ist daher als verschleierte Beschränkung im Sinne des Art 65 Abs. 3 AEUV anzusehen.

Investiert nämlich eine in Österreich ansässige Person in einen ausländischen Investmentfonds mit auszahlender Stelle im Inland, so kommt es bei Veranlagung des Fonds in inländische Wertpapiere zu einer doppelten Kapitalertragssteuerbelastung. Zum einen ist die Ausschüttung der inländischen Gesellschaft an den Investmentfonds mit Kapitalertragsteuer belastet, zum anderen die Zuwendung des Investmentfonds an den Anteilseigner.

Zwar ist nach Ansicht der Finanzverwaltung eine Rückerstattung der Kapitalertragsteuer gemäß § 240 Abs. 3 BAO möglich, es erscheint aber fraglich, ob eine Erstattung aufgrund § 240 Abs. 3 BAO gesetzlich gedeckt ist (vgl. Dietmar Aigner/Georg Koffer, InvFR 2003: Doppelte KEST bei ausländischen Investmentfonds?, RdW 2003, 600).

Allerdings liegt auch im Falle einer Erstattung der Kapitalertragsteuer eine verschleierte Beschränkung vor. Im Gegensatz zu inländischen Investmentfonds muss der Anteilsinhaber eines ausländischen Investmentfonds erst die Kapitalertragsteuer abführen und erhält sie später erstattet. Um die Opportunitätszinsen für den Zeitraum zwischen Abzug und Erstattung der Kapitalertragsteuer und die Kosten eines Erstattungsantrages abzudecken, muss der ausländische Investmentfonds aus Sicht eines inländischen Anteilseigners ungleich höhere Renditen erzielen um mit einem inländischen Investmentfonds konkurrenzfähig zu sein. Zusätzlich hat der Anteilseigner die Kosten des Rückerstattungsantrages zu tragen.

Aufgrund dieser Nachteile wird ein inländischer Anteilseigner einen inländischen Investmentfonds einem ausländischen Investmentfonds vorziehen, wodurch sich eine nichtgerechtfertigte Benachteiligung von ausländischen Investmentfonds ergibt.

Um eine derartige Benachteiligung ausländischer Investmentfonds hintanzuhalten, ist daher die Ausschüttung von Dividenden (analog zur Zahlung von Zinsen) an den Investmentfonds zu befreien und die Kapitalertragsteuer erst bei Zuwendung an den Anteilseigner zu erheben. Es hat daher eine vollständige Erstattung der verbleibenden Kapitalertragsteuer (2008 € 11.442,02; 2009: € 27.969,46) zu erfolgen. Bf.“

Dem Punkt 1. des Antrag auf KEST-Rückerstattung nach Art 10 DBA-Frankreich iVm Pkt. 5. des Protokolls zum Doppelbesteuerungsabkommen (BGBl. III 2012/77), wurde vom Finanzamt entsprochen und dieser Abgabebetrag an die Bf. zurückbezahlt (Überweisung am 13.08.2015: KEST 2008 € 8278 und KEST 2009 € 20.156 inklusive Anspruchszinsen).

Die ausdrücklich auf Grundlage der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 63ff AEUV in Verbindung mit § 240 Abs. 3 BAO gestellten Anträge auf vollständige Rückzahlung der KEST (Evidenznummern X1 und X2) sind vom FA mit Bescheid vom 30.08.2012, zugestellt am

31.08.2012, wegen fehlender Antragslegitimation der Bf. FCP als unzulässig zurückgewiesen worden.

Gegen diese beiden Zurückweisungsbescheide wurde mit Schreiben vom 27.09.2012 von der StV namens der Bf. frist- und formgerecht Berufung erhoben, die Aufhebung der angefochtenen Bescheide begehrt und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat beantragt. Zur Begründung der Rechtswidrigkeit der Bescheide wurde Folgendes vorgebracht:

„Antragsberechtigung nach dem DBA-Frankreich:

Nach Abs. 5 des Protokolls zum DBA-Frankreich kann auch ein Investmentfonds hinsichtlich Zinsen und Dividenden die Begünstigungen des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Frankreich in Anspruch nehmen. Auch ein Investmentfonds ist daher grundsätzlich berechtigt, die DBA-konforme KEST-Entlastung für sich in Anspruch zu nehmen. Als Nachweis der berechtigten Inanspruchnahme der DBA-konformen KEST-Entlastung wurde der Finanzbehörde die Ansässigkeitsbescheinigung des Investmentfonds Bf. für das beantragte Jahr als Beilage des entsprechenden Antrages übermittelt.

Nachdem die Ansässigkeit des französischen Investmentfonds Bf. im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens von der französischen Steuerbehörde für das Jahr der Antragstellung bestätigt wurde, kommt dem Investmentfonds Bf. daher bereits auf Grundlage des Doppelbesteuerungsabkommens die Antragsberechtigung zu.

Weiters führt Rz 54 InvFR 2008 aus: Für nach dem 31.12.2007 gestellte Anträge [kann] eine Rückzahlung inländischer KEST an einen ausländischen Kapitalanlagefonds nur dann erfolgen, wenn für den Fonds eine Ansässigkeitsbescheinigung erteilt worden ist, und dieser Fonds nachweist oder in schlüssiger Form glaubhaft macht, in welchem Ausmaß die österreichischen Kapitalerträge begünstigungsfähigen Anteilhabern zugehen. Begünstigungsfähig sind Anteilhaber, die in Staaten ansässig sind, mit denen Österreich ein dem OECD-MA im gegebenen Zusammenhang (insb. Dividenden) entsprechendes Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat. Ist an einem Fonds ein Anteilhaber zumindest zu 10 % beteiligt, ist für eine Erstattung inländischer KEST zusätzlich die Ansässigkeitsbescheinigung dieses Anteilhabers erforderlich.

Gemäß Randziffer 54 Investmentfondsrichtlinie (InvFR 2008) erfolgt die Erstattung der Kapitalertragssteuer nur in jenem Ausmaß, in welchem die Fondsbeteiligten Abkommensberechtigung besitzen. Dementsprechend wurde im dafür vorgesehenen Feld des Formulars „Declaration of widely-held foreign Investment funds“ bekannt gegeben, dass die Abkommensberechtigung 100% der Fondsbeteiligten zukommt. Zudem wurde der Fondsbeteiligte K-k als Fondsbeteiligter, der zumindest zu 10 % am Investmentfonds beteiligt ist, bekanntgegeben. Da gemäß Unterpunkt 1 der Randziffer 54 InvFR 2008 in Fällen, in denen

an einem Fonds ein Anteilhaber zumindest zu 10 % beteiligt ist, zusätzlich die Ansässigkeitsbescheinigung dieses Anteilhabers erforderlich ist, wurde in der Eingabe vom 12.07.2012 in Entsprechung des Mängelbehebungsauftrages vom 04.04.2012 auch die Ansässigkeitsbescheinigung des zu mindestens 10 % beteiligten Anteilhabers K-k übermittelt.

Die Finanzbehörde hält in ihrer Bescheidbegründung fest, dass laut den ihr vorgelegten Unterlagen nur ein Investor am Investmentfonds Bf. beteiligt sei und schließt daraus, dass nicht der Fonds, sondern nur sein Anteilhaber zur Antragstellung berechtigt sei. Die Finanzbehörde stellt hinsichtlich der Antragsberechtigung eines Investmentfonds somit offensichtlich auf die Anzahl der Anteilhaber ab. Abgesehen von der Tatsache, dass von der Finanzbehörde aus der Angabe des Fondsbeteiligten K-k im Feld „Disclosure of Investors holding at least 10 % in the Investment Vehicle“ irrtümlich der Schluss gezogen wurde, dass es sich hierbei um den einzigen, zu 100% beteiligten Anteilhaber handle, wobei tatsächlich drei Anteilhaber beteiligt sind (siehe „Confirmation of tax exemption on the level of the fund of the received dividends“), kann aus der Anzahl der beteiligten Investoren kein Rückschluss auf die Antragsberechtigung weder des Fonds noch seiner Beteiligten gezogen werden.

Die Versagung der Antragsberechtigung des Investmentfonds steht mit der Rechtsauffassung des Bundesministeriums für Finanzen auch insofern in Widerspruch, als im dritten Unterpunkt der Randziffer 54 InvFR 2008 weiters ausgeführt wird, dass eine KEST-Erstattung beim Anteilhaber sogar unzulässig ist, wenn für den Fonds eine Ansässigkeitsbescheinigung ausgestellt wurde oder auszustellen wäre. Eine Ansässigkeitsbescheinigung für den Investmentfonds Bf. wurde der Finanzbehörde jedoch mit der Eingabe in Entsprechung des Mängelbehebungsauftrages am 12.07.2012 vorgelegt.

Aus Unterpunkt drei der Randziffer 54 InvFR 2008 folgt nicht nur, dass die KEST-Erstattung beim Fonds zu erfolgen hat, wenn für diesen eine Ansässigkeitsbescheinigung beigebracht wird, sondern gleichzeitig, dass den Anteilhabern in diesem Fall gerade kein Antragsrecht zukommt.

Erfolgt bei Vorliegen einer Ansässigkeitsbescheinigung des Fonds die KEST-Erstattung daher an den Fonds, so ist dessen eigene Antragsberechtigung denknotwendige Voraussetzung für die KEST-Erstattung. Das Antragsrecht des Investmentfonds Bf. ergibt sich somit auch aus Unterpunkt drei der Randziffer 54 InvFR 2008.

Antragsberechtigung auf Grundlage des Unionsrechtes:

Darüber hinaus wurde die Antragsberechtigung auf Grundlage des Unionsrechtes bereits im Antrag vom 02.03.2012 erörtert. Der Investmentfonds Bf. wurde entsprechend der Richtlinie zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften betreffend bestimmte Organismen für

gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW), 85/61 1/EWG, gegründet. Diese Richtlinie stützt sich auf Artikel 57 Abs. 2 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft. Die Richtlinie soll daher die Umsetzung der Kapitalverkehrsfreiheit in der Europäischen Union gewährleisten. Ein Organismus für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren soll daher ebenfalls vom Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit umfasst sein.

Nach § 42 InvFG idF vom 31.12.2011 werden ausländische Investmentfonds grundsätzlich inländischen Investmentfonds gleichgestellt. In beiden Fällen werden Investmentfonds nach österreichischem Steuerrecht grundsätzlich als transparent angesehen, was zur Folge hat, dass ein ausländischer Investmentfonds grundsätzlich nicht die Erstattung der zu viel abgeführten Quellensteuer beantragen kann, sondern die Erstattung vom Anteilsinhaber beantragt werden müsste. Versagt allerdings das österreichische Steuerrecht einem ausländischen Investmentfonds die Erstattung der Kapitalertragssteuer, ist ein ausländischer Investmentfonds nicht in der Lage, seine aufgrund der Kapitalverkehrsfreiheit garantierten Rechte geltend zu machen. Damit verstößt die österreichische Rechtsordnung gegen die Kapitalverkehrsfreiheit iSd. Art. 63 ff des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union. § 42 InvFG hat daher unangewendet zu bleiben und § 240 Abs. 3 BAO ist unionsrechtskonform auszulegen. Dies kann nur derart erfolgen, dass auch einem ausländischen Investmentfonds das Recht auf Erstattung der Kapitalertragsteuer über Antrag eingeräumt wird. Der EuGH hat diese Rechtsauffassung in seiner Vorabentscheidung vom 10. Mai 2012 (vgl. EuGH 10.5.2012, C 338/11) bestätigt.

Zusammenfassung

Im Ergebnis ist der französische Investmentfonds Bf., dem die französische Ansässigkeitsbescheinigung erteilt wurde, auf Grundlage des österreichisch-französischen Doppelbesteuerungsabkommens und aufgrund der Kapitalverkehrsfreiheit iSd. Art. 63 ff des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union berechtigt, die Rückerstattung der österreichischen Kapitalertragsteuer von ihren österreichischen Dividendenerträgen zu beantragen.“

Im Vorhalt vom 17.09.2014 teilte das FA der Bf. mit, dass lediglich die KEST-Erstattung nach Art 10 DBA-Frankreich auf Grund der hierfür ausdrücklich normierten Abkommensberechtigung für alle Arten von Investmentfonds in Punkt 5. des Protokolls zum DBA-Frankreich (BGBl. III 2012/77) vom Fonds selbst beantragt werden könne. Für eine Erstattung der restlichen KEST müssten aber die beiden Anteilsinhaber – die Pensionskasse K. k. und die am Fonds beteiligte Verwaltungsgesellschaft, VG. selbst im eigenen Namen einen Erstattungsantrag stellen, wobei für ausländische Pensionskassen die Bestimmung des § 6 Abs. 1 KStG 1988 die maßgebende Rechtsgrundlage bilde. Es werde deshalb ein entsprechender Rückerstattungsantrag der Pensionskasse mit Formular ZS-RD1 benötigt.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 28.11.2014 wurde unter Verweis auf die Argumentation im Erstattungsantrag und der Berufung mitgeteilt, dass die Antragsberechtigung zur vollständigen

Rückerstattung der KEST auf Grundlage des Unionsrechts unmittelbar dem Investmentfonds Bf. selbst zukomme, dies unabhängig von der Rechtsnatur seiner beiden Anteilsinhaber (insb. Pensionskasse K. k.). Dementsprechend seien auch ein eigener, neuer Antrag des Anteilsinhabers, K. k. mit weiteren Nachweisen zu seiner Pensionskasseneigenschaft für eine positive Entscheidung über den eingebrachten Rückerstattungsantrag vom 2.03.2012 nicht erforderlich. Zusammenfassend sei festzuhalten, dass der französische Investmentfonds Bf. nicht nur auf Grundlage des DBA-Frankreich, sondern auch auf Grund der Kapitalverkehrsfreiheit iSd Art 63ff AEUV und einer unionsrechtskonformen Anwendung des § 240 Abs. 3 BAO berechtigt sei, die volle Rückerstattung der KEST von den inländischen Dividendenerträgen zu beantragen.

Vom FA wurde schließlich gemäß § 323 Abs. 37 BAO die als Bescheidbeschwerde behandelte Berufung mit Beschwerdevorentscheidung vom 27.08.2015, zugestellt am 31.08.2015, als unbegründet abgewiesen. Die Anteilsinhaber und nicht die Bf. seien nach der maßgebenden innerstaatlichen Rechtslage Abgabepflichtige der kapitalertragssteuerpflichtigen Dividenden. Ein zulässiger Rückzahlungsantrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO setze die Antragslegitimation des Antragstellers voraus. Das subjektive Recht eine Rückzahlung von Abzugssteuern nach § 240 Abs. 3 BAO zu beantragen, habe aber ausschließlich der abgabepflichtige Empfänger der Kapitalerträge (Steuerschuldner der KEST).

Gegen die BVE wurde rechtzeitig der Vorlageantrag vom 28.09.2015 eingebracht. Mit Vorlagebericht vom März 2016 (KESt 2009) und März 2023 (KESt 2008) wurden die Rechtsmittel mitsamt den bezugshabenden Verwaltungsakten dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Beschluss des BFG vom 28.03.2023 wurde der Bf. Gelegenheit gegeben, zu den von ihr im Rückzahlungsantrag ausdrücklich geltend gemachten gesetzlichen Antragsgrundlagen und zum Prozessgegenstand des Beschwerdeverfahrens Stellung zu nehmen. Im Anbringen vom 27.04.2023 führte die Bf. hierzu ergänzend Folgendes aus:

„1. Ausgangslage

Die Beschwerdeführerin Bf. ist kein OGAW entsprechend der OGAW-RL (85/611/EWG). Bei Bf. handelt es sich um einen alternativen Investmentfonds. Bf. ist ein FCP gemäß Art. 214 des französischen Währungs- und Finanzgesetzes (Art. 214 et seq. of the French Code Monétaire et Financier). Es können maximal 20 verschiedene Rechtspersonen Anteile an der Beschwerdeführerin halten. Die Dividendenerträge, welche dem Fonds zufließen, werden nicht an die Anteilsinhaber ausgeschüttet, sondern reinvestiert.

Die verfahrensgegenständlichen Rückerstattungsanträge betreffen die Jahre 2008 und 2009. Es kommt somit das InvFG 1993 zur Anwendung.

Die Beschwerdeführerin ist ein rechtsfähiger Investmentfonds der auch gegenwärtig rechtlich existiert. Als Beweis dafür wird ein Zertifikat der französischen Finanzmarktaufsicht AMF vorgelegt (Beilage 1.).

An der Beschwerdeführerin waren 2008 und 2009 zwei Anteilsinhaber beteiligt: die französische Pensionskasse der zugelassenen Wirtschafts- und Abschlussprüfer, K. k. und die Verwaltungsgesellschaft selbst, VG., eine Aktiengesellschaft nach französischem Recht.

Die Pensionskasse K. k. ist eine Einrichtung für zusätzliche Altersversorgung nach Art. L922-1 des französischen Sozialversicherungsgesetzes (Institution de k. complémentaire Supplementary pension institutions - Art. L.922-1 of the French Social Security Code). Es handelt sich bei dieser um eine Körperschaft des privaten Rechts, die nach französischem Recht Körperschaftsteuersubjekt ist. Die Einrichtung dieser Pensionskasse war gesetzlich vorgeschrieben. Der Investitionsausschuss von K. k. bereitet die Investitionsentscheidungen des Verwaltungsrats des K. im Rahmen der vom Verwaltungsrat beschlossenen strategischen Aufteilung und der im französischen Sozialversicherungsgesetzbuch festgelegten Aufsichtsregeln vor. Die Pensionskasse gewährt den ehemaligen Wirtschaftsprüfern und Buchhaltern direkt Renten und nicht den Unternehmen, bei welchen die Wirtschaftsprüfer und Buchhalter beschäftigt waren. K. k. ist daher mit einer österreichischen Pensionskasse gemäß § 6 KStG vergleichbar, bzw stellt daher eine ausländische Einrichtung iSd § 5 Z 4 Pensionkassengesetz dar.

Das Investmentfondsgesetz 1993 idF von 2009 trifft keine Aussagen darüber, dass ein Kapitalanlagefonds keine Rechtspersönlichkeit hat. Ein Kapitalanlagefonds wird ertragsteuerlich zwar als transparent behandelt, weshalb die Dividendenerträge, welche dieser empfängt, steuerlich den Anteilsinhabern zuzurechnen sind. Das InvFG 1993 regelt jedoch nicht, wer aufgrund des angeordneten Durchgriffsprinzip einen Antrag auf Rückerstattung der Kapitalertragsteuer stellen kann, weshalb hierfür auf die allgemeinen Regeln der BAO sowie der materiellen Abgabengesetze zurückzugreifen ist.

Ein Investmentfonds ist kein Steuersubjekt, aber ein Steuerermittlungssubjekt. Aufgrund der Ausschüttung an Dividendenerträgen an den Investmentfonds wird Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt. Das Steuerermittlungssubjekt kann formell nach dem DBA einen Antrag auf Rückerstattung der Quellensteuer bis zum DBA-Quellensteuersatz stellen. Die Rückerstattung erfolgt jedoch nur, wenn der Fonds nachweist, dass seine Anteilsinhaber in einem Vertragsstaat ansässig sind, mit welchem Österreich ein DBA abgeschlossen hat, welches die Rückerstattung der Quellensteuer für die Anteilsinhaber vorsieht. Es ist somit nach den Abgabenvorschriften grundsätzlich möglich, dass ein Investmentfonds als Steuerermittlungssubjekt einen Antrag auf Rückerstattung von Kapitalertragsteuer stellt, sofern der Nachweis erbracht wird, dass die hinter dem Fonds stehenden Anteilsinhaber die Voraussetzungen erfüllen, einen solchen Antrag in Ihrem eigenen Namen stellen zu können und

eine Rückerstattung möglich ist. Es steht somit fest, dass ein Investmentfonds Parteistellung in Abgabenverfahren haben kann und die Rückerstattung von Quellensteuer beantragen kann.

Hinsichtlich des nach DBA nicht rückerstattungsfähigen Betrages wird argumentiert, dass aufgrund der angeordneten steuerlichen Transparenz nicht der Fonds, sondern lediglich die Anteilsinhaber berechtigt wären, einen Antrag auf Rückerstattung der Kapitalertragsteuer zu stellen.

Wird dem Investmentfonds jedoch das Antragsrecht hinsichtlich des nach DBA nicht rückerstattungsfähigen Betrages an Quellensteuer abgesprochen, mit der Begründung, dass nicht der Fonds sondern nur die Anteilsinhaber einen solchen Antrag stellen können, so wird Gleiches ungleich behandelt. Sofern der Investmentfonds den Nachweis erbringt, dass die Anteilsinhaber auch hinsichtlich des nach dem DBA nicht rückerstattungsfähigen Betrages, also des darüberhinausgehenden Betrages, die Voraussetzung für die Entlastung bzw Rückerstattung von der Kapitalertragsteuer erfüllen, so darf dieser aus gleichheitsrechtlichen Gründen nicht deshalb zurückwiesen werden, dass der Fonds kein Antragsrecht hat. Die Anteilsinhaber erfüllen die Voraussetzung der vollen Quellensteuerentlastung, weil es sich bei diesen einerseits um eine ausländische Pensionskasse handelt und andererseits um eine Aktiengesellschaft.

Wenn ein Investmentfonds, welcher in seinem eigenen Namen, vertreten durch die Verwaltungsgesellschaft, Anteile an österreichischen Kapitalgesellschaften erwerben kann, und somit durch eine nachfolgende Dividendenausschüttung für seine Anteilsinhaber steuerlich relevante Tatbestände erfüllen kann, so kann es im umgekehrten Fall nicht sein, dass der Investmentfonds in seinem eigenen Namen, vertreten durch die Verwaltungsgesellschaft, keine Antragsberechtigung auf Rückerstattung der Kapitalertragsteuer hat, wenn er nachweist dass die materiellen Voraussetzungen für eine Rückerstattung der Kapitalertragsteuer auf Ebene der Anteilsinhaber erfüllt sind.

§ 80 ff BAO besagt, wenn eine Vermögensverwaltung anderen Personen als den Eigentümern des Vermögens oder deren gesetzlichen Vertretern zusteht, so haben die Vermögensverwalter, soweit Ihre Verwaltung reicht, die im Abs. 1 bezeichneten Pflichten und Befugnisse. Daher haben die Vermögensverwalter gem. § 80 Abs. 1 BAO alle Pflichten Ihrer Vertretenen zur erfüllen und sind befugt, die diese zustehenden Rechte wahrzunehmen.

K. k. hat einen Teil des von Ihm zu veranlagenden Vermögens dem Investmentfonds Bf. übertragen. Die Verwaltung des Fondsvermögens steht weder K. k. selbst zu, noch dem gesetzlichen Vertreter von K. k.. Die Verwaltung des Fondsvermögens obliegt VG. welche durch eine Treuhand (Fondsvereinbarung) verpflichtet ist, das dem Fonds zugeführte Vermögen zu verwalten und den Fonds, und somit seine Anteilsinhaber hinsichtlich des Fondsvermögens zu vertreten. Von dieser Vertretung ist nicht nur die Veranlagung des Fondsvermögens, somit des Vermögens der Anteilsinhaber umfasst, sondern auch die steuerliche Vertretung im

Zusammenhang mit diesem Vermögen, also die steuerliche Vertretung der Anteilsinhaber im Zusammenhang mit dem Fondsvermögen. Dürfte die Verwaltungsgesellschaft steuerlich den Fonds, und somit die Anteilinhaber hinsichtlich der Fondserträge nicht vertreten, so hätte auch ein Antrag auf Rückerstattung nach DBA nicht gestellt bzw bewilligt werden dürfen. Der Fonds repräsentiert seine Anteilsinhaber. Stellt der Investmentfonds einen Antrag auf Rückerstattung der Quellensteuer, so ist dieser Antrag seinen Anteilsinhabern zuzurechnen, genauso wie wenn der Fonds Dividenden empfängt, diese seinen Anteilsinhaber zugerechnet werden. Daher ist ein Antrag des Investmentfonds als Antrag seiner Anteilsinhaber zu qualifizieren.

In einem ersten Schritt wurde durch die Treuhandvereinbarung (Fondsvereinbarung) die steuerliche Vertretung von K. k. an VG. hinsichtlich der Vertretung in Angelegenheiten betreffend den Investmentfonds Bf. erteilt. In einem zweiten Schritt wurde uns, der StB. die Vollmacht zur Vertretung des Fonds erteilt, welcher zu 99,99% den Anteilsinhaber K. k. repräsentiert, eine von der Körperschaftsteuer befreite ausländische Pensionskasse und zu 0,01% eine französische Aktiengesellschaft.

Die Dividendenerträge, welche dem Fond zufließen, müssen wieder veranlagt werden und fließen nicht den Anteilsinhabern zu. Die Kapitalertragsteuer, welche auf Grundlage des DBA auf Antrag des Fonds dem Fonds rückerstattet wurde, fließt nicht den Anteilsinhabern zu und wird reinvestiert. Auch dies erfolgt ohne Mitwirkung der Anteilseigner. Gleiches muss auch für über den DBA-Satz hinausgehende Kapitalertragsteuern gelten.“

In der mündlichen Verhandlung hielt das FA unter Verweis auf ihr bisheriges Vorbringen an seiner Rechtsauffassung fest. Von der Bf. wurde ergänzend Folgendes vorgebracht:

„Der Investmentfonds habe mit der Antragstellung klar erkennbar für die Anteilinhaber gehandelt. Es sei offenkundig gewesen, dass der Investmentfonds ein transparentes Rechtsgebilde ist und deshalb eindeutig kein Ertragssteuersubjekt habe sein können. Daraus folge aus der Logik, dass die Bf. nicht als Nichtsteuersubjekt für sich selbst einen unzulässigen Rückzahlungsantrag stellen wollte, sondern für die Anteilinhaber tätig geworden sei. Die Prozesshandlungen des beschwerdeführenden Investmentfonds, insbesondere die KEST-Rückerstattungsanträge, seien daher als für die Anteilsinhaber gestellte Anträge zu betrachten.

Diese Auffassung finde auch in der Bestimmung des § 80 Abs. 2 BAO ihre Bestätigung und bilde das Transparenzprinzip die dogmatische Rechtsgrundlage dazu.

Das FA habe mit dem Ergänzungsersuchen vom 7.08.2013, dass sich sowohl auf die DBA-Rückerstattung als auch die vollständige Rückerstattung der KEST an die Bf. bezogen habe, den Eindruck erweckt, die Rechtsauffassung zur Antragsberechtigung der Bf. akzeptiert zu haben, weil in Punkt 1 betreffend K. folgender Satz angeführt worden sei: ‚Die Anspruchsberechtigung des Antragstellers wird anerkannt.‘

Hinsichtlich der DBA Anspruchsberechtigung sei das FA dann von seiner ursprünglichen Rechtsauffassung auch abgewichen und habe mit stattgebender BVE die Antragsberechtigung anerkannt. Hätte die StV schon damals (2013) eindeutig erkannt, dass das FA die Zurückweisung betreffend die vollständige KEST-Erstattung nicht abzuändern bereit sei, hätte die StV auch noch fristgerecht einen eigenen Antrag des Anteilsinhabers K. stellen können. Durch den oben zitierten Vorhalt, habe die StV jedoch darauf vertraut, dass die Antragsberechtigung im vollen Umfang der KEST-Erstattung anerkannt werden wird. Dies unter anderem deshalb, weil im Zuge des Vorhalteverfahrens die Ansässigkeit des Anteilseigners (K.) und seine Ansässigkeit, entsprechend den Vorhalteverlangen vollständig offengelegt worden sei.

Nach französischer Rechtslage und Rechtsprechung müsse auch ein transparenter thesaurierender Investmentfonds den Antrag auf KEST-Rückerstattung iZm dem verlangten Fondsvermögen stellen, weil die Anteilsinhaber die gesamte Rechtsmacht der Vermögensverwaltung der Verwaltungsgesellschaft übertragen haben und daher gar kein eigenes Antragsrecht auf KEST-Rückerstattung haben könnten. In Übereinstimmung mit dem französischen Zivilrecht, sei daher von der Verwaltungsgesellschaft im Namen des Investmentfonds, jedoch erkennbar für die offengelegten Anteilsinhaber als Einkünftezurechnungssubjekt, der Rückerstattungsantrag gestellt worden.

Demgemäß werde beantragt, die Zulässigkeit des Rückerstattungsantrages anzuerkennen und die Zurückweisungsbescheide ersatzlos aufzuheben.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt

Von Bf. FCP wurde die vollständige Erstattung der von den inländischen Dividendenerträgen einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer 2008 und 2009 beantragt. Auf Grundlage der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 63ff AEUV und der unionsrechtskonformen Auslegung des § 240 Abs. 3 BAO sei die gesamte KEST an Bf. zurückzuzahlen.

Diese KEST-Erstattungsanträge wurden vom FA wegen mangelnder Antragslegitimation des Investmentfonds mit Zurückweisungsbescheide vom 30.08.2012 erledigt. Gegen diese an Bf. gerichteten Bescheide wurde vom Investmentfonds im eigenen Namen Berufung erhoben und gegen die – an Bf. adressierte - abweisende BVE von dieser ein Vorlageantrag eingebracht.

Partei der beantragten KEST-Erstattung und des Beschwerdeverfahrens betreffend die Zurückweisung dieser Steuererstattungsanträge ist somit der in Frankreich ansässige und rechtsfähige Investmentfonds Bf..

Antragsgegenstand ist die vollständige Rückerstattung der KEST 2008 und 2009 an den antragstellenden ausländischen Investmentfonds. Im Vergleich mit einem inländischen Investmentfond bestehe nach Ansicht der Bf. eine doppelte Belastung mit KEST und eine verschleiernde Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit, weshalb auf Grund des Art 63ff AEUV und des unionsrechtskonform angewandten § 240 Abs. 3 BAO die gesamte KEST der Bf. zurückzuzahlen sei.

Anteilsinhaber der antragstellenden Bf. ist zu 99,997% K. k., eine Pensionskasse für Buchhalter und Wirtschaftsprüfer in Frankreich und zu 0,003% VG., die satzungsgemäße Vermögensverwaltungsgesellschaft dieses Kapitalanlagefonds.

Bf. ist ein alternativer, thesaurierender Investmentfonds, der auf Grund seiner Transparenz in Frankreich nicht der Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterliegt. Es wurde von der französischen Finanzverwaltung bestätigt, dass eine Anrechnung der österreichischen KEST auf die von den Anteilseignern des Fonds erhaltenen Erträge (Wertzuwächse) nicht vorgenommen werden kann (Attest v. 22.01.2013).

2. Beweiswürdigung

Der vorstehende Sachverhalt liegt der Entscheidung zu Grunde. Der entscheidungsrelevante Sachverhalt ist aktenkundig und steht nicht in Streit.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung (E. 03.05.2021, Ra 2020/13/0004) die Auffassung, wenn von einer Behörde ein Antrag zurückgewiesen worden ist und gegen den Zurückweisungsbescheid Beschwerde erhoben wird, Sache des Beschwerdeverfahrens vor dem Verwaltungsgericht ausschließlich die Rechtmäßigkeit dieser Zurückweisung ist. Wenn sich im Rechtsmittelverfahren erweisen sollte, dass die Zurückweisung der Anträge rechtswidrig war und daher von der belangten Behörde eine Sachentscheidung zu treffen gewesen wäre, hat vom Verwaltungsgericht eine ersatzlose Aufhebung der Zurückweisungsbescheide zu erfolgen. Damit wären die Anträge wieder unerledigt und die Abgabenbehörde hätte nunmehr neuerlich unter Bindung an die Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtes darüber zu entscheiden.

Strittig ist die Rechtsfrage, ob der nach französischem Recht transparente Investmentfonds Bf. einen Anspruch auf vollständige Rückerstattung der KEST von Inlandsdividenden hat.

Die Rechtmäßigkeit der Zurückweisung hängt von der Beurteilung der Person der Antragstellerin und vom Bestehen ihres im Antrag geltend gemachten subjektiven Rechts ab.

3.1.1. Zur Person der Antragstellerin

Ein Investmentfonds handelt hinsichtlich der Verwaltung des ihm von den Anlegern übertragenen Vermögens als indirekter Stellvertreter. Indirekte Stellvertretung bedeutet ein Handeln im eigenen Namen, aber auf fremde Rechnung (hier auf Rechnung der Anteilinhaber des Investmentfonds). Entsprechend der Stellung als indirekter Stellvertreter der Anteilinhaber hat die Bf. den KEST-Rückerstattungsantrag eindeutig im eigenen Namen gestellt.

Die Handlungen eines indirekten Stellvertreters sind Eigengeschäfte. Die von ihm im eigenen Namen getätigten Prozesshandlungen sind daher seine Rechtshandlung und ihm zuzurechnen und nicht den mittelbar Vertretenen (VwGH, 28.11.1984, 83/03/0013; VwGH, 26.02.2003, 2002/17/0332; VwGH, 30.06.2016, Ro 2016/16/0010). Das Tätigen von eigenen Rechtshandlungen durch den indirekten Stellvertreter ist der essentielle rechtserhebliche Unterschied zur direkten Stellvertretung, die ein offengelegtes, erkennbares Handeln im Namen des Vertretenen voraussetzt.

Auch wenn die Bf. im wirtschaftlichen Interesse der Anteilinhaber tätig wird, wurde nach dem objektiven und eindeutigen Bedeutungsinhalt ihrer Erklärung im eigenen Namen die KEST-Rückerstattung beansprucht. In den angefochtenen Zurückweisungsbescheiden wurde somit folgerichtig ausschließlich über die Antragsberechtigung von Bf. – und nicht über Rückerstattungsantrag der beiden Anteilsinhaber entschieden.

Prozessgegenstand dieses Beschwerdeverfahrens ist somit lediglich die Beurteilung, ob der an die Bf. gerichtete Zurückweisungsbescheid wegen ihrer fehlenden Antragsberechtigung rechtmäßig ergangen ist. Die Frage, ob die gesamten Anbringen iZm der begehrten vollständigen KEST-Rückerstattung auch einen Antrag der Anteilsinhaber, insb. von K. begründen, war vom Verwaltungsgericht schon deshalb nicht zu behandeln, weil ein Bescheid, der über einen solchen Antrag entschieden hätte, nicht aktenkundig und nicht Gegenstand dieses Beschwerdeverfahrens ist.

Damit erübrigt es sich weiter darauf einzugehen, ob die beiden Anteilsinhaber der Bf. einen KEST-Rückerstattungsanspruch, insbesondere nach § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG 1988 oder wegen der Steuerbefreiung nach § 6 KStG 1988, haben. Ein Abgabenbescheid, der über einen Antrag auf KEST-Rückerstattung der (beiden) Anteilinhaber des beschwerdeführenden Investmentfonds abgesprochen hat, existiert nach der Aktenlage nicht.

Der angefochtene Bescheid hat den Rückerstattungsantrag der antragstellenden Bf. zurückgewiesen und nur von dieser Rechtsperson wurde Bescheidbeschwerde gegen den Zurückweisungsbescheid erhoben.

Es stellt sich daher ausschließlich die Frage, ob die beschwerdeführende Bf. FCP ein subjektives Recht auf die beantragte vollständige Rückerstattung der KEST hat. Trifft dies zu, dann ist der

angefochtene Zurückweisungsbescheid aufzuheben. Wenn ein Antragsrecht des Investmentfonds auf vollständige Rückerstattung der KEST aber nicht besteht, ist die Zurückweisung zu Recht erfolgt und daher die Beschwerde abzuweisen.

Punkt 5. des Protokolls zum Art. 10 und 11 des DBA-Frankreich lautet:

„In Bezug auf Artikel 10 und 11 darf eine Investmentgesellschaft oder ein Investmentfonds, der in einem Vertragsstaat errichtet ist, wo er keiner in Artikel 2 Absatz 3 lit. a i) oder ii) oder lit. b i) oder ii) genannten Steuer (Anmerkung: ESt oder KSt) unterliegt, und der aus dem anderen Vertragsstaat stammende Dividenden oder Zinsen bezieht, die im Abkommen vorgesehenen Steuerermäßigungen, Steuerbefreiungen und anderen Vorteile für jenen Teil dieser Einkünfte global in Anspruch nehmen, die den Gesellschafts- oder Fondsrechten entsprechen, die die im erstgenannten Staat ansässigen Personen halten und die hinsichtlich dieser Personen besteuert werden.“

Durch diese gesetzliche Bestimmung wird transparenten Investmentfonds das Antragsrecht für KEST-Rückerstattung nach Art 10 DBA-Frankreich (Herabsetzung auf den 15%igen Quellensteuersatz) für jene Anteilhaber eingeräumt, die im Sitzstaat des Investmentfonds ansässig sind. Nur im Rahmen dieser Sonderbestimmung zur Geltendmachung von DBA-Ansprüchen nach Art 10 (Dividenden) und Art 11 (Zinsen) ist deshalb der Investmentfonds antragsberechtigt. Der Ausnahmecharakter dieser Bestimmung zeigt sich im Schlusssatz, der klar zum Ausdruck bringt, dass es um Kapitaleinkünfte der Anteilhaber aus ihrem Fondsvermögen geht, die bei ihnen – als Zurechnungssubjekt dieser Kapitalerträge - besteuert werden.

Für die Rückerstattung von Quellensteuern außerhalb des Art 10 und 11 DBA-Frankreich kann auf Grund der ausdrücklich eingeschränkten Antragslegitimation in Pkt. 5 des Protokolls zum DBA (BGBl. III 2012/77) daher von inländischen und französischen Investmentfonds kein Anspruch auf eine Steuererstattung abgeleitet werden. Ob es sich bei dem Investmentfonds um einen ausschüttenden oder thesaurierenden Fonds handelt ist nicht maßgebend. Tatsache ist, dass die Anteilsinhaber Empfänger der Dividendenerträge und Schuldner der Kapitalertragssteuer sind. Ob die einem thesaurierenden Investmentfonds auf Grund seiner besonderen Antragslegitimation nach Pkt. 5 des Protokolls zum DBA-Frankreich erstattete KEST von diesem reinvestiert oder als erstattete Steuer der Anteilsinhaber diesen vergütet wird, ist für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit des Zurückweisungsbescheides nicht von Belange.

Von der StV wurde in ihrer Stellungnahme vom 27.04.2023 klargestellt, dass es sich bei der Bf. um einen alternativen Investmentfonds handelt und um keinen OGAW nach der OGAW-Richtlinie. Die im Antrag vorgebrachten Argumente, dass die Bf. als OGAW aus der in Umsetzung der Kapitalverkehrsfreiheit erlassenen OGAW-Richtlinie ein Recht auf Erstattung der österreichischen Kapitalertragsteuer habe, erweisen sich somit im Lichte des eigenen nachträglichen Vorbringens als nicht stichhaltig.

Auch der – mit Hinweis auf den Fachbeitrag „Aigner/Kofler, InvFG 2003: Doppelte KEST bei ausländischen Investmentfonds?, RdW 2003, 600“ erhobene Einwand, dass eine doppelte KEST-Belastung eintrete, wenn ein ausländischer Investmentfonds, der in Österreich eine kuponauszahlende Stelle hat, an einen in Österreich ansässigen (privaten) Anleger eine Zuwendung leistet, geht ins Leere, weil ein solcher Sachverhalt überhaupt nicht vorliegt.

Die Bf. ist ein nach dem Rechts ihres Ansässigkeitsstaates transparentes Rechtsgebilde, das in Österreich keine Zahlstelle hat und deren beiden Anleger nicht in Österreich ansässig sind und keine Ausschüttung von dem Fonds erhalten haben.

3.1.2. Zum Antragsgegenstand

Feststeht, dass die Bf. ein nach französischem Recht transparenter Investmentfonds ist und daher nicht Subjekt der Körperschaftssteuer oder Einkommensteuer und somit auch nicht Zurechnungssubjekt der betreffenden inländischen Kapitalerträge sein konnte.

Wie bei Miteigentumsgemeinschaften fließen auch einem rechtsfähigen Sondervermögen in der Rechtsform eines Fonds commun de placement im Rahmen seiner Tätigkeiten die Einnahmen zu. Die daraus resultierten Einkünfte sind aber nach den Regeln der steuerrechtlichen Zurechnung unmittelbar den Miteigentümern oder Anteilhabern zuzurechnen und bei diesen ertragssteuerpflichtig. Demgemäß sind die beiden Anteilhaber des beschwerdeführenden Investmentfonds – wie auch im Schlusssatz des Pkt. 5 des DBA-Protokolls-Frankreich zum Ausdruck kommt – die Empfänger der Kapitalerträge (inländischen Dividenden) und Schuldner der davon einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 77 Abs. 1 BAO ist Abgabepflichtiger, wer nach den Abgabenvorschriften als Abgabenschuldner in Betracht kommt. Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge.

Da die Bf. nach dem Recht ihres Ansässigkeitsstaates nicht Einkommens- oder Körperschaftssteuersubjekt und damit übereinstimmend mit dem maßgebenden innerstaatlichen Steuerrecht nach § 1 Abs. 3 Z. 1 KStG und § 1 Abs. 1 EStG auch nicht Steuersubjekt der inländischen KEST ist, konnte bei ihr keine doppelte Belastung mit Kapitalertragsteuer und folglich auch keine offene oder verschleiende Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit vorliegen.

Ein Anspruch der Bf. auf Rückzahlung von Quellensteuer in unmittelbarer Rechtswirkung des Unionsrechts würde voraussetzen, dass aus diesen gemeinschaftsrechtlichen Normen, eine eindeutige, klare und uneingeschränkte Verpflichtung des Quellenstaates (Österreich) hervorgeht, die einbehaltene KEST – entgegen dem Art 10 DBA-Frankreich – zur Gänze dem antragstellenden Investmentfonds zu erstatten.

Derartiges ist aber aus dem Wortlaut der Regelung der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 63ff AEUV in keiner Weise zu entnehmen. Diese Bestimmungen des Primärrechtes schaffen nach Auffassung des BFG keine unmittelbare Anspruchsgrundlage für die von der Bf. begehrte KEST-Rückerstattung.

Im Rückerstattungsantrag und der Beschwerde wurde auch ins Treffen geführt, dass die Bestimmung des § 240 Abs. 3 BAO unionsrechtskonform derart auszulegen sei, dass jedem ausländischen Investmentfonds – und somit auch der Bf. – ein Recht auf vollständige Erstattung der Kapitalertragsteuer über Antrag zustehe.

§ 240 Abs. 3 BAO idgF 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. Soweit nicht § 61 Abs. 4 anzuwenden ist, ist für die Rückzahlung jene Abgabenbehörde zuständig, der die Erhebung der betroffenen Abgabe obliegt.“

Der Auffassung der Bf. ist entgegenzuhalten, dass der Tatbestand des § 240 Abs. 3 BAO in einer „zu Unrecht erfolgten Einbehaltung“ einer inländischen Abzugssteuer besteht. Im gegenständlichen Fall wurde die KEST im rechtlichen Verhältnis zur Bf. aber rechtskonform einbehalten, weil im Umfang von 15% der Bruttodividende in Übereinstimmung mit dem DBA-Frankreich dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht zugeteilt ist.

Der Standpunkt der Bf., dass § 240 Abs. 3 BAO für sie auch eine Rechtsgrundlage zur vollständigen KEST-Erstattung bilde, ist nicht zutreffend. Mit § 240 Abs. 3 BAO wurde ein spezieller Rückerstattungstatbestand für jene Abfuhrabgaben geschaffen, welche vom Abfuhrpflichtigen zu Unrecht einbehalten worden sind. Anspruchsberechtigt sind nach dieser Bestimmung die Abgabepflichtigen der Abfuhrabgaben, im gegenständlichen Fall ist das der Steuerschuldner der KEST.

Daraus folgt, dass die Bf. nicht Normadressat dieser Bestimmung ist und der vorliegende Sachverhalt auch nicht unter den Tatbestand des § 240 Abs. 3 BAO subsumiert werden kann. Eine Verletzung des Unionsrechts – wird durch die fehlende Anwendbarkeit des § 240 Abs. 3 BAO – auf den von der Bf. erhobenen Rückforderungsanspruch – nicht bewirkt.

In der Beschwerde wird ergänzend vorgebracht, dass sich das Antragsrecht des Investmentfonds Bf. aus Punkt 3. der Randziffer 54 der Investmentfondsrichtlinie 2008 ergebe.

Dem ist entgegenzuhalten, dass in Rz. 54 der InvFR 2008 die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen auf ausländische Kapitalanlagefonds behandelt wird. Die InvFR 2008, Rz 54 thematisieren aber nicht außerhalb der DBA bestehende Ansprüche auf vollständige Rückerstattung der KESt, wie sie sich für bestimmte Steuerpflichtige beispielsweise aus § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG und § 6 KStG ergeben können. Zudem sind Richtlinien und andere Verwaltungsverordnungen keine für Verwaltungsgerichte verbindliche Rechtsquellen, sodass sich auch daraus nichts für die Bf. gewinnen lässt.

Es sind berechtigte, sachliche Gründe, weshalb die Antragsberechtigung für außerhalb der Doppelbesteuerungsabkommen normierte Ansprüche auf Erstattung von Quellensteuern in den jeweiligen nationalen Verfahrens- und Materiengesetzen verankert sind und von der Abkommensberechtigung der Steuerpflichtigen abweichen können. Entsprechend den unterschiedlichen Erstattungsansprüchen sind auch die Antragsrechte differenziert geregelt, weshalb Ungleiches sachgerecht ungleich behandelt wird. Die Geltendmachung und Nachweisführung der Voraussetzungen für eine persönliche Steuerbefreiung, beispielsweise nach § 6 KStG oder eines Rückzahlungsanspruches nach § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG (u.a. Tatbestandsmerkmal „der Unmöglichkeit einer KESt-Anrechnung“) liegt in der Sphäre der steuerpflichtigen Anteilsinhaber; insbesondere Publikumsfonds könnten diese Aufgabe für ihre Anteilinhaber nur schwer erfüllen.

Zurechnungssubjekt von Dividenden ist, wer im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses wirtschaftlicher Eigentümer der Aktien ist (jüngst VwGH, 28.06.2022, Ro 2022/13/0002). Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, der den Einkunftstatbestand erfüllt. Einkünfte werden also ausschließlich demjenigen zugerechnet, der den Tatbestand verwirklicht hat.

Die Bf. ist nach dem Recht ihres Ansässigkeitsstaates ein transparentes Rechtsgebilde und als solches nicht Zurechnungssubjekt von Einkünften. Unabhängig von der Bestimmung des § 40 Abs. 1 InvFG 1993 iVm § 42 Abs. 1 InvFG 1993 sind die inländischen Dividendenerträge – wie bei allen Einkünfte erzielenden Miteigentumsgemeinschaften - nach den allgemeinen Grundsätzen der Einkünftezurechnung den Anteilinhabern zuzurechnen, weil diese und nicht der transparente Investmentfonds Einkommensteuersubjekt sind. Eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit wird durch diese Zurechnung der Einkünfte nach allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen nicht bewirkt, weil sie nicht an den Wohnsitz, die Staatsangehörigkeit oder besondere nationale Merkmale des Aktionärs anknüpft (VwGH, 28.06.2022, Ro 2022/13/0002).

Der Bestimmung des § 42 Abs. 1 InvFG 1993 kommt somit für die Zurechnung der Kapitaleinkünfte aus der Vermögensveranlagung des ausländischen transparenten Investmentfonds keine normative Bedeutung zu und hat nur deklaratorischen Charakter.

Der Bf. ist beizupflichten, dass ein Antragsrecht auf Rückerstattung von Quellensteuer nur einer Person zukommen kann. Um eine Mehrfacherstattung der KEST auszuschließen, ist es daher notwendig, dass die Abgabenbehörde die Antragsberechtigung des Antragstellers genau überprüft und Anträge unberechtigter Personen abgelehnt werden müssen.

Zusammenfassend folgt aus den Ausführungen, dass die Bf. keinen Anspruch auf vollständige Erstattung der KEST hatte und daher der von ihr im eigenen Namen eingebrachte Rückerstattungsantrag zu Recht wegen fehlender Antragslegitimation als unzulässig zurückgewiesen wurde (glA EAS 3141 bzgl. Luxemburgischen Fonds Commun de Placement).

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.

Das BFG folgte in der rechtlichen Beurteilung der ständigen Rechtsprechung des VwGH zur Auslegung von Parteienerklärungen und zur Zurechnung von Einkünften an die Anteilinhaber von Miteigentumsgemeinschaften und gesamthänderischen Sondervermögen. Da eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht zu behandeln war, war die Revision für nicht zulässig zu erklären.

Wien, am 15. Mai 2023