

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Dieter Fröhlich in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ALTHUBER SPORNBERGER & PARTNER Rechtsanwälte GmbH, Doblhoffgasse 9, 1010 Wien, betreffend die Bescheidbeschwerde vom 30.07.2020 gegen die Rückforderungsbescheide gemäß § 241a BAO des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe) vom 28.11.2019 in Verbindung mit den Anträgen auf Rückzahlung von KEST vom 10.6.2012, Evidenznummer: Z1/2012 und vom 22.07.2012, Evidenznummer: Z2/2012

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Rückforderungsbescheide werden ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensgang

Die in den Vereinigten Arabischen Emiraten ansässige Beschwerdeführerin (Bf.) hat mit den Antragsformularen, ZS-RE1, vom 10.06.2012, eingebracht am 2.07.2012, Nr. Z2/2012, und vom 22.07.2012, eingebracht am 3.08.2012, Nr. Z1/2012 die Rückerstattung von Kapitalertragssteuer von Dividenden österreichischer Aktiengesellschaften (*** AG, KEST € 480.000 und *** AG, KEST € 760.000) gemäß dem DBA-VAE beantragt.

Das Finanzamt (FA) hat die Rückerstattungsanträge in Bearbeitung genommen und einer Überprüfung unterzogen. Auf den Antragsformularen erfolgten handschriftliche Genehmigungsvermerke der Sachbearbeiter mit Datum und Unterschrift. Nach weiterer behördeninterner Genehmigung der Anträge durch das approbationsbefugte Amtsorgan (FA-

Fachvorstand) wurden die beantragten Beträge durch Banküberweisung vom 12.10.2012 (€ 480.000) und vom 19.12.2012 (€ 760.000) an die Bf. ausbezahlt. Entsprechend einer langjährigen Verwaltungsübung hat das FA jedoch nicht über die Rückerstattungsanträge mit Bescheid entschieden. Diese Anträge auf Erstattung von Abzugssteuern gemäß Art 10 und Art 23 DBA VAE waren auch zum Zeitpunkt der gegenständlichen Rechtsmittelvorlage an das BFG noch unerledigt.

Auf Grundlage des § 241a BAO (idF BGBl. 91/2019, in Kraft getreten am 23.10.2019), erließ das FA am 28.11.2019 an die Bf. gerichtete „Bescheide über die Rückforderung zu Unrecht erfolgter Erstattungen“ im Zusammenhang mit den KEST-Rückerstattungsverfahren, Evidenznummer: Z1/2012 und Z2/2012.

Der Spruch der Rückforderungsbescheide lautete:

„Die mit Überweisungen vom 12.10.2012 und 19.12.2012 durchgeführten Erstattungen von KEST 2012 erfolgten zu Unrecht. Diese Beträge (€ 480.000 und € 760.000) sind gemäß § 241a BAO binnen eines Monats ab Bekanntgabe der Bescheide zurückzuzahlen.“

Nach wirksamer Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis 31.7.2020 erhob die Bf. durch ihren steuerlichen Vertreter gegen die beiden Rückforderungsbescheide gemäß § 241a BAO rechtzeitig und formgerecht Bescheidbeschwerde und stellte ein begründetes Begehren auf Aufhebung der angefochtenen Bescheide.

Gegen die abweisenden Beschwerdeentscheidungen vom 29.09.2020, zugestellt am 1.10.2020, wurde fristgerecht der Vorlageantrag vom 30.12.2020 eingebracht. Das Finanzamt für Großbetriebe (FAG) hat das Rechtsmittel mitsamt den bezugshabenden Verwaltungsakten im Mai 2022 dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schriftsatz vom 7.2.2024 verständigte das FAG gemäß § 265 Abs. 6 iVm § 270 BAO das BFG von der nachträglichen Erlassung der Abweisungsbescheide betreffend die bislang unerledigten KEST-Erstattungsanträge (Z1/2012 und Z2/2012) und führte dazu Folgendes aus:

„Nach dem jüngst ergangenen Erkenntnis des VwGH vom 20.9.2023, RO 2023/13/0012, ist unabdingbare Voraussetzung für die Rückforderung gemäß § 241a BAO, dass zunächst mit (rechtsmittelfähigem) Bescheid über den Erstattungsantrag abgesprochen wird (solange dieser vom Antragsteller nicht zurückgezogen wurde).“

Die belangte Behörde hat daher die dem gegenständlichen Beschwerdeverfahren zu Grunde liegenden Anträge auf KEST-Rückerstattung mittels der angeschlossenen Bescheide vom 6.02.2024 abgewiesen. Das Bundesfinanzgericht wird darüber gemäß § 265 Abs. 6 BAO unter Hinweis auf § 270 BAO verständigt. Sollten die Abweisungsbescheide mit Beschwerde(n) bekämpft werden, wird auch darüber unverzüglich berichtet werden; ebenso über den Eintritt der Rechtskraft.“

Mit den Bescheiden vom 6.02.2024 wurden die Anträge auf KEST-Erstattung (Nr. Z1/2012 und Z2/2012) gemäß dem DBA-Vereinigte Arabische Emirate iVm § 240 Abs. 3 BAO abgewiesen und die zu erstattende Kapitalertragsteuer in Höhe von € 0,00 festgesetzt. Zur Begründung dieser Abweisungsbescheide wurde Folgendes ausgeführt:

Nach ständiger Rechtsprechung, sei eine Dividende grundsätzlich nur demjenigen zuzurechnen, der am Tag der Beschlussfassung (Gewinnverteilungsbeschluss) wirtschaftlicher Eigentümer der entsprechenden Anteile der ausschüttenden Gesellschaft ist.

Das wirtschaftliche Eigentum an Gesellschaftsanteilen, sofern diese verbrieft sind und depotverwahrt werden, könne grundsätzlich nur bei jenem vorliegen, auf dessen Depot die Wertpapiere (die Aktien) eingebucht sind. Gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 28.06.2022, Ro 2022/13/0002, sei für das wirtschaftliche Eigentum an Aktien maßgebend, wer die Aktien am Tag des Ausschüttungsbeschlusses in der Hauptversammlung der Aktiengesellschaft in seinem Besitz hatte. Nur derjenige habe die originäre Dividende erhalten und sei als Steuerschuldner legitimiert allenfalls eine Rückerstattung der einbehaltenen KEST zu beantragen.

Wie der nachstehenden Tabelle entnommen werden könne, sei im gegenständlichen Fall im Zuge einer nachträglichen Überprüfung durch die Abgabenbehörde festgestellt worden, dass die Einlieferung der entsprechenden Aktienstücke nicht spätestens am letzten Tag vor der Hauptversammlung (HV), an dem die Dividenden beschlossen worden sind, auf dem Depot der Bf. eingebucht waren.

Aktien	Erworbene Stückzahlen	KESt-Rückzahlung €	Neuberechnung der erstattbaren KEST €	Handelstag	Einbuchung Settlement day	HV-Tag
*** AG	8.000.000	760.000	0,00	24.5.2012	29.05.2012	23.05.2012
*** AG	2.400.000	480.000	0,00	6.7.2012	11.07.2012	4.07.2012

Da die Bf. somit nicht wirtschaftliche Eigentümerin der betreffenden Aktien im Zeitpunkt des Ausschüttungsbeschlusses in der Hauptversammlung der Aktiengesellschaften gewesen sei, seien die Rückerstattungsanträge abzuweisen und im Hinblick auf die bereits erfolgte Auszahlung der Beträge vor Bescheiderlassung die zu erstattende KEST mit € 0,00 festzusetzen.

Von der beschwerdeführenden Partei sind die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den Senat mit Anbringen vom 30.01.2024 zurückgenommen worden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Der vorstehend geschilderte Sachverhalt liegt der Entscheidung zugrunde. Dieses vom BFG festgestellte entscheidungsrelevante Geschehen ist aktenkundig und steht außer Streit.

Die Bestimmung des § 241a BAO idF BGBl I 108/2022 lautet:

„Wer Rückzahlungen oder Erstattungen ohne Rechtsgrund erlangt hat, hat die entsprechenden Beträge zurückzuzahlen.“

In einem gleichgelagerten Parallelfall - Rückforderung von im Jahr 2012 antragsgemäß ausbezahlten Abzugssteuern gemäß § 241a BAO ohne vorher über den betreffenden Rückzahlungsantrag mit Bescheid abzusprechen – hat das BFG entschieden, dass die Rückforderungsbescheide wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes ersatzlos aufzuheben sind.

Der VwGH hat diese Entscheidung des BFG, RV/7101097/2022, vom 9.01. 2023, gegen die Amtsrevision erhoben worden ist, mit Erkenntnis vom 20.09.2023, Ro 2023/13/0012, im Ergebnis bestätigt. In diesem Erkenntnis (in Rz 40-43) legt der VwGH seine Rechtsanschauung wie folgt dar:

„Wird hingegen - wie hier - die „Erstattung“ oder „Rückzahlung“ („Rückerstattung“ gemäß Art. 23 DBA-GB) der einbehaltenen Kapitalertragsteuer begehrt, so ist darüber unbestritten mittels Bescheid zu entscheiden. Liegt ein derartiger Bescheid vor, so steht dieser einer Rückforderung des entsprechenden Betrages nach § 241a BAO schon deswegen entgegen, weil diese Rückzahlung oder Erstattung nicht ohne Rechtsgrund erfolgte.“

Wenn in der Literatur dazu darauf verwiesen wird, § 241a BAO „dürfte [...] eine Reaktion auf jahrelange Gesetzesverletzungen des Finanzamts [... betreffend] Kapitalertragsteuererstattungen“ (vgl. Ritz/Koran, aaO, § 241a Tz 8, mwN), gewesen sein, so wird dies aber in den Gesetzesmaterialien nicht angeführt. Es kann daher daraus nicht abgeleitet werden, dass diese Regelung auf einen Fall anwendbar wäre, in dem eine gebotene Festsetzung der (negativen) Abgabe unterlassen wurde.

Soweit in den Gesetzesmaterialien aber auf die Bestimmung des § 37 Abs. 2 deutsche Abgabenordnung verwiesen wird, so ist zunächst nicht ohne Weiteres erkennbar, wie eine konkrete Bestimmung einer in vielen Einzelheiten abweichenden Verfahrensordnung in die BAO eingeordnet werden kann. Es wird aber auch zu jener Bestimmung (u.a., im Einzelnen ist vieles strittig) vertreten, dass die Frage, ob ein Steueranspruch materiell nicht bestanden hat und ob deshalb die Leistung ohne rechtlichen Grund erbracht worden ist, nur im Verfahren über die Festsetzung des Steueranspruchs geklärt werden kann (vgl. z.B. Ratschow in Klein/Orlopp, Abgabenordnung¹⁶, § 37 Rz 58).

Es kann daher nicht abgeleitet werden, dass die Bestimmung des § 241a BAO von der Notwendigkeit, eine Abgabenfestsetzung vorzunehmen, entbinden könnte. In einem Fall, in dem die Festsetzung der Abgabe erforderlich ist, kann demnach eine Rückforderung nicht nach § 241a BAO geltend gemacht werden. Da über den Rückerstattungsanspruch - unbestritten - durch Bescheid zu entscheiden ist, ist (solange der Antrag von der mitbeteiligten Partei nicht zurückgezogen wird, sodass eine Festsetzung nicht mehr erfolgen könnte) die Bestimmung des § 241a BAO nicht anwendbar.“

Mit dem zitierten Erkenntnis (20.09.2023, Ro 2023/13/0012,) hat der VwGH in einem völlig gleichgelagerten Sachverhalt unmissverständlich ausgesprochen, dass bei antragsgemäßer Rückzahlung von Abzugssteuern, ohne vorher mit Bescheid über den zu Grunde liegenden Rückerstattungsantrag abzusprechen, die Bestimmung des § 241a BAO jedenfalls solange nicht zur Anwendung gelangen kann, als der Antrag nicht rechtsförmlich abschlägig erledigt worden ist. Erst wenn die Rückerstattungsanträge zurückgenommen oder mit Bescheid abgewiesen worden sind, steht rechtswirksam fest, dass die von der Abgabenbehörde im Zusammenhang mit diesem Antragsverfahren getätigten Auszahlungen ohne einen Rechtsgrund erfolgt sind (vgl. dazu ausführlich und lösungsorientiert, Gleiss/Hubmann, Erste Entscheidung des VwGH zur Rückforderung von KEST-Erstattungen gemäß § 241a BAO, AVR 2023, 239, Pkt. 3.2.2. und Pkt. 3.2.3).

Die Streitsache ist durch die zitierte Entscheidung des VwGH in einem Parallellfall bereits eindeutig geklärt worden. Offen ist lediglich die Rechtsfrage, ob die vom VwGH judizierte Rechtswidrigkeit der gegenständlichen Rückforderungsbescheide gemäß § 241a BAO durch eine nachträgliche Erlassung der Abweisungsbescheide betreffend die KEST-Rückzahlungsanträge, geheilt werden kann.

Das FAG hat diese nachträglichen Bescheiderlassungen dem BFG als ein für das Beschwerdeverfahren bedeutsames Ereignis gemäß § 265 Abs. 6 iVm § 270 BAO mitgeteilt, ohne aber einen Grund zu nennen, weshalb durch dieses mehr als vier Jahre nach Ergehen der Rückforderungsbescheide eingetretene Geschehen, die inhaltliche Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide geheilt worden sein könnte.

In der Literatur wurde zu dem Leiterkenntnis des VwGH zur Rückforderung mit Bescheid gemäß § 241a BAO (E 20.09.2023, Ro 2023/13/0012) mehrfach darauf hingewiesen, dass diese Entscheidung eine sachlogische Reihenfolge vorgibt: Zunächst muss über den noch offenen Rückerstattungsantrag rechtskräftig abweisend abgesprochen oder dieser Antrag rechtswirksam zurückgenommen worden sein. Erst danach kann – wenn die übrigen Voraussetzungen erfüllt sein sollten – eine Rückforderung einer in dieser Angelegenheit rechtsgrundlos erfolgten Auszahlung der Abgabenbehörde mit Bescheid gemäß § 241a BAO vorgenommen werden (im Sinne dieser Erledigungsabfolge, Gleiss/Hubmann, in AVR 2023, 239, Pkt. 3.2.2. und 3.2.3; ebenso AVR 2023, 258 sowie Schmidjell-Dommes, SWI, 658).

Von der Möglichkeit diesen aufgezeigten Handlungsweg rasch und verwaltungsökonomisch durch Bescheidaufhebung gemäß § 300 BAO zu beschreiten, wurde vom FAG kein Gebrauch gemacht. Der Beschluss des BFG vom 11.01.2024 zur Aufhebung der Rückforderungsbescheide gemäß § 300 BAO durch die Abgabenbehörde - wozu eine Zustimmungserklärung der Bf. abgegeben wurde - blieb von dieser ungenutzt.

Die Rechtskraft eines Bescheides erfasst nicht einen Sachverhalt, der sich nach der Erlassung des Bescheides ereignet hat (VwGH, 28.06.1994, 92/05/0063). Die Rechtmäßigkeit eines Bescheides hat der VwGH im Bescheidbeschwerdeverfahren auf Grund der dem angefochtenen Bescheid zugrundeliegenden Sachlage und Rechtslage zu beurteilen; eine nach Erlassung des Enteignungsbescheides eingeholte Bewilligung einer anderen Behörde vermag die Heilung der ursprünglich gegebenen inhaltlichen Rechtswidrigkeit nicht zu bewirken (vgl. VwGH, 18.12.1984, 83/05/0212).

Die vom VwGH (Ro 2023/13/0012) dargestellte materielle Rechtswidrigkeit der angefochtenen Rückforderungsbescheide gemäß § 241a BAO (vom 28.11.2019) kann durch die nachträgliche Erlassung von Abweisungsbescheiden betreffend die zu Grunde liegenden KEST-Erstattungsanträge vom 6.2.2024 nicht geheilt werden, weil die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide auf Grund der im Zeitpunkt der Bescheiderlassung verwirklichten Sachlage und geltenden Rechtslage zu beurteilen ist.

Sachverhalte, die sich erst nach Ergehen eines Bescheides ereignet haben, gehören nicht zum Prozessgegenstand und sind somit auch nicht von dessen Bescheidwirkungen erfasst (z.B. Wiederholungsverbot). Dementsprechend können nach der ständigen Rsp des VwGH inhaltliche Rechtswidrigkeiten eines Bescheides nicht durch nachträgliche Geschehnisse saniert werden. Ein nachträglicher Sachverhalt kann jedoch Grund für die Erlassung eines neuen Bescheides sein.

Ob durch den Eintritt der formellen Rechtskraft der Abweisungsbescheide vom 6.2.2024 betreffend die KEST-Erstattungsanträge (Nr. Z1/2012 und Z2/2012) die Bestimmung des § 241a BAO anwendbar wird, weil ab diesem Zeitpunkt rechtswirksam feststeht, dass den vorgenommenen Auszahlungen des FA ein Rechtsgrund fehlt, ist für das gegenständliche Beschwerdeverfahren nicht maßgebend. Auf diese Themenbereiche (rückwirkende Anwendung des § 241a BAO, Verjährung des Rückforderungsanspruches, Wahrung des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes) war daher nicht weiter einzugehen.

Eine Heilung der materiellen Rechtswidrigkeit der Rückforderungsbescheide vom 28.11.2019 durch das nachträgliche Sachverhaltsereignis der rechtsförmlichen Erledigung der KEST-Rückzahlungsanträge mittels Abweisungsbescheide vom Februar 2024 ist nach den allgemeinen Grundsätzen des Verwaltungsrechts nicht denkmöglich, zumal für eine solche heilende Rechtswirkung eine gesetzliche Grundlage erforderlich wäre.

Zusammenfassend waren daher die Rückforderungsbescheide gemäß § 241a BAO entsprechend der dargestellten Rechtsprechung des VwGH spruchgemäß aufzuheben.

Zur Zulässigkeit der 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 Entscheidung folgt der einheitlichen Rechtsprechung des VwGH, weshalb keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen und die Revision für nicht zulässig zu erklären war.

Wien, am 22. Februar 2024