

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Renate Schohaj in der Beschwerdesache ***1***, vertreten durch ***2***, über die Beschwerde 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 Rückerstattung österreichischer Kapitalertragsteuer für die Jahre 2011, 2012 und ***29***, Evidenznummern ***3***, ***4***, ***5***, ***6***, ***7***, ***8***, ***9***, ***10***, ***11***, ***12***, ***13***, ***14***, ***15***, ***16***, ***17***, ***18***, ***19***, ***20***, ***21***, ***22***, ***23***, ***24***, ***25***, ***26***, ***27***, ***28***, ***29***, ***30***, ***31***, ***32***, ***33***, ***34***, ***35***, ***36*** und ***37***, zu Recht erkannt:

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

Die angefochtenen Rückforderungsbescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die in den Vereinigten Arabischen Emiraten ansässige Beschwerdeführerin (Bf.) hat mit den Antragsformularen ZS-RE1 vom 15.6.2011, 21.7.2011 und 5.10.2011 die Rückerstattung von Kapitalertragsteuer von Dividenden verschiedener österreichischer Aktiengesellschaften (***38*** AG, ***39*** AG, ***40*** AG, ***41*** AG, ***42*** AG, ***43*** AG, ***44*** AG, ***45*** AG, ***46*** AG, ***47*** AG) für das **Jahr 2011** in der Höhe von insgesamt 16,394.562,50 Euro gemäß dem DBA Österreich – Vereinigte Arabische Emirate (in der Folge DBA VAE) beantragt.

Die belangte Behörde 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 wurden die beantragten Beträge durch Banküberweisung vom 22.8.2011, 17.1.2012, 24.1.2012 und 6.2.2012 im Gesamtbetrag von 16,394.562,50 Euro ausbezahlt.

Mit den Antragsformularen ZS-RE1 vom 2.2.2012, 16.4.2012, 8.5.2012, 26.6.2012 und 23.4.2013 hat die Bf. die Rückerstattung von Kapitalertragsteuer von Dividenden verschiedener österreichischer Aktiengesellschaften (***48*** AG, ***49*** AG, ***50*** AG, ***51*** AG, ***40*** AG, ***41*** AG, ***52*** AG, ***53*** AG, ***42*** AG, ***54*** AG, ***38*** AG, ***55*** AG, ***56*** AG, ***43*** AG, ***57*** AG, ***58*** AG, ***45*** AG, ***44*** AG, ***46*** AG) für das **Jahr 2012** in der Höhe von insgesamt 18,385.697,98 Euro gemäß dem DBA VAE beantragt.

Auch hier hat die belangte Behörde die Rückerstattungsanträge in Bearbeitung genommen und einer Überprüfung unterzogen. Auf den Antragsformularen erfolgten ebenfalls handschriftliche Genehmigungsvermerke der Sachbearbeiter mit Datum und Unterschrift. Nach weiterer behördeninterner Genehmigung der Anträge durch das approbationsbefugte Amtsorgan wurden die beantragten Beträge durch Banküberweisung vom 13.7.2012, 22.8.2012, 11.9.2012, 9.11.2012, 12.10.2012, 19.12.2012, 21.12.2012 und 5.9.2013 im Gesamtbetrag von 18,385.697,98 Euro ausbezahlt.

Mit den Antragsformularen ZS-RE1 vom 14.2.2013, 23.4.2013 und 2.6.2013 hat die Bf. die Rückerstattung von Kapitalertragsteuer von Dividenden verschiedener österreichischer Aktiengesellschaften (***48*** AG, ***49*** AG, ***40*** AG, ***41*** AG, ***52*** AG, ***50*** AG) für das **Jahr 2013** in der Höhe von insgesamt 3,955.060 Euro gemäß dem DBA VAE beantragt.

Auch in diesem Jahr hat die belangte Behörde die Rückerstattungsanträge in Bearbeitung genommen, einer Überprüfung unterzogen und nach behördeninterner Genehmigung der Anträge durch das approbationsbefugte Amtsorgan die beantragten Beträge durch Banküberweisung vom 8.7.2013 sowie 5.9.2013 im Gesamtbetrag von 3,955.060 Euro ausbezahlt.

Entsprechend einer langjährigen Verwaltungsübung hat die belangte Behörde jedoch in allen Fällen nicht über die Rückerstattungsanträge mit Bescheid abgesprochen. Diese Anträge auf Erstattung von Abzugsteuern gemäß Artikel 10 und Artikel 23 DBA VAE waren auch im Zeitpunkt der Vorlage der entscheidungsgegenständlichen Beschwerde an das Bundesfinanzgericht noch unerledigt.

Auf Grundlage des § 241a BAO (idF. BGBl 91/2019, in Kraft getreten am 23.10.2019) erließ die belangte Behörde am 28.11.2019 an die Bf. gerichtete Bescheide über die Rückforderung zu Unrecht erfolgter Erstattungen im Zusammenhang mit den KEST-Rückerstattungsverfahren zu den im Spruch genannten 35 Evidenznummern.

Der Spruch der beschwerdegegenständlichen Rückforderungsbescheide lautete:

„Die mit Überweisung vom [...] erfolgte Erstattung von Kapitalertragsteuer 2011 bzw. 2012 bzw. 2013 gemäß § 205 BAO erfolgte zu Unrecht. Dieser Betrag ist gemäß § 241a BAO daher in nachstehend angeführter Höhe [...] binnen eines Monats ab Bekanntgabe dieses Bescheides zurückzuzahlen.“

Die Bf. erhob durch ihre steuerliche Vertretung fristgerecht Beschwerde gegen die 35 Rückforderungsbescheide gemäß § 241a BAO und stellte ein begründetes Begehren auf Aufhebung der angefochtenen Bescheide. Gleichzeitig wurde ein Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht gestellt.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 7.9.2020 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 13.10.2020 beantragte die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung die Vorlage ihrer Beschwerden an das Bundesfinanzgericht.

Am 28.3.2023 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Schriftsatz vom 7.2.2024 verständigte die belangte Behörde das Bundesfinanzgericht gemäß § 265 Abs. 6 iVm §270 BAO von der nachträglichen Erlassung der Abweisungsbescheide betreffend die bislang unerledigten KEST-Rückerstattungsanträge und führte dazu wie folgt 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 6.2.2024 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 deren Rechtskraft“.

Mit den Bescheiden vom 6.2.2024 wurden die Anträge auf KEST-Rückerstattung (Evidenznummern ***3***, ***4***, ***5***, ***6***, ***7***, ***8***, ***9***, ***10***, ***11***, ***12***, ***13***, ***14***, ***15***, ***16***, ***17***, ***18***, ***19***, ***20***, ***21***, ***22***, ***23***, ***24***, ***25***, ***26***, ***27***, ***28***, ***29***, ***30***, ***31***, ***32***, ***33***, ***34***, ***35***, ***36*** und ***37***) gemäß DBA VAE iVm § 240 Abs. 3 BAO abgewiesen und die zu erstattende Kapitalertragsteuer in der Höhe von 0,00 Euro festgesetzt. Zur Begründung der Abweisungsbescheide wurde im Wesentlichen wie folgt ausgeführt:

Die Beantwortung der Frage, wem eine ausschüttende Dividende ertragsteuerlich zuzurechnen sei, erfolge nach den Grundsätzen der Einkünftezurechnungslehre (Markteinkommenstheorie). Dabei gelte, dass eine Dividende grundsätzlich nur demjenigen zuzurechnen sei, der am Tag der Beschlussfassung (Gewinnverteilungsbeschluss) wirtschaftlicher Eigentümer der entsprechenden Anteile der ausschüttenden Gesellschaft sei.

Das wirtschaftliche Eigentum an Gesellschaftsanteilen, sofern diese verbrieft seien und depotverwahrt würden, könne grundsätzlich nur bei jenem vorliegen, auf dessen Depot die Wertpapiere (Aktien) eingebucht seien.

Gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.6.2022, 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 gehabt habe. Einkommensteuerliches Zurechnungssubjekt von Dividenden sei, wem im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses das wirtschaftliche Eigentum an den Aktien zugekommen sei. Nur derjenige habe die originäre Dividende erhalten und sei als Steuerschuldner legitimiert, allenfalls eine Rückerstattung der einbehaltenen KEST zu beantragen.

Im gegenständlichen Fall sei anhand der seitens der steuerlichen Vertretung vorgelegten Unterlagen festgestellt worden, dass der Kauf der Aktien und deren Einlieferung auf dem Depot der Bf. erst nach dem Hauptversammlungstag erfolgt sei, wodurch kein wirtschaftliches Eigentum am letzten Tag vor dem Hauptversammlungstag nachgewiesen worden sei.

Mit Eingabe vom 1.3.2024 hat die Bf. ihre Anträge auf Entscheidung durch den Senat sowie Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Der vorstehend geschilderte Sachverhalt liegt der Entscheidung zugrunde. Dieses vom Bundesfinanzgericht 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 gleich gelagerten Parallellfall betreffend die Rückforderung von im Jahr 2012 erfolgter antragsgemäßer Rückzahlung von Abzugsteuern gemäß § 241a BAO, ohne vorher mit Bescheid über den zu Grunde liegenden Rückerstattungsantrag abgesprochen zu haben, hat das Bundesfinanzgericht entschieden, dass die Rückforderungsbescheide wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts ersatzlos aufzuheben sind.

Der Verwaltungsgerichtshof hat diese Entscheidung des BFG vom 9.2023, RV/7101097/2022, gegen welche Amtsrevision erhoben wurde, mit Erkenntnis vom 20.9.2023, Ro 2023/13/0012, bestätigt und seine Rechtsanschauung wie folgt dargelegt:

„Wird hingegen – wie hier – die „Erstattung“ oder „Rückzahlung“ („Rückerstattung“ gemäß Artikel 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 darauf verwiesen wird, § 241a BAO „dürfte [...] eine Reaktion auf jahrelange Gesetzesverletzung 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. zB 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 vom 20.09.2023, Ro 2023/13/0012, hat der Verwaltungsgerichtshof in einem völlig gleichgelagerten Sachverhalt unmissverständlich ausgesprochen, dass bei antragsgemäßer Rückzahlung von Abzugsteuern, 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 Verwaltungsgerichtshofes in einem Parallellfall bereits eindeutig geklärt worden. Offen ist lediglich die Rechtsfrage, ob die vom Verwaltungsgerichtshof judizierte Rechtswidrigkeit der gegenständlichen Rückforderungsbescheide gemäß § 241a BAO durch eine nachträgliche Erlassung der Abweisungsbescheide betreffend die KEST-Rückzahlungsanträge, geheilt werden kann.

Die belangte Behörde hat diese nachträglichen erlassenen Bescheide dem Bundesfinanzgericht 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 Verwaltungsgerichtshofes 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 *Schimidjell-Dommes*, SWI, 658).

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 Verwaltungsgerichtshof 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 Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 20.9.2023, Ro 2023/13/0012, dargestellte materielle Rechtswidrigkeit der angefochtenen Rückforderungsbescheide gemäß § 241a BAO (vom 28.11.2019) kann durch die nachträgliche Erlassung von Abweisungsbescheiden (vom 6.2.2024) betreffend die zu Grunde liegenden KEST-Rückerstattungsanträge 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 Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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-Rückerstattungsanträge (Evidenznummern ***3***, ***4***, ***5***, ***6***, ***7***, ***8***, ***9***, ***10***, ***11***, ***12***, ***13***, ***14***, ***15***, ***16***, ***17***, ***18***, ***19***, ***20***, ***21***, ***22***, ***23***, ***24***, ***25***, ***26***, ***27***, ***28***, ***29***, ***30***, ***31***, ***32***, ***33***, ***34***, ***35***, ***36*** und ***37***) die Bestimmung des § 241a BAO anwendbar wird, weil ab diesem Zeitpunkt rechtswirksam feststeht, dass den vorgenommenen Auszahlungen der belangten Behörde 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 Abweisungsbescheiden vom 6. 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 Verwaltungsgerichtshofes spruchgemäß aufzuheben.

1.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da das Bundesfinanzgericht in seiner Entscheidung der einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt ist, lag keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weswegen die Revision für nicht zulässig zu erklären war.

Wien, am 22. März 2024