

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Senatsvorsitzenden Mag. Dieter Fröhlich, den Richter Mag. Christian Seywald sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Markus Fischer und Mag. Ulrike Richter über die Bescheidbeschwerde der ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** Vereinigte Arabische Emirate, StNr.: ***1*** vertreten durch ALTHUBER SPORNBERGER & PARTNER Rechtsanwälte GmbH, Doblhoffgasse 9, 1010 Wien, vom 8.03.2024 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe vom 6. 02.2024, mit welchen die Anträge auf Rückzahlung von Kapitalertragsteuer des Jahres 2012, Nr. X2 vom 10.06.2012 und Nr. X1 vom 22.07.2012 abgewiesen und die zu erstattende Kapitalertragssteuer mit Euro 0,00 festgesetzt wurde, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 20.02.2025 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 ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Einbringung von KEst-Erstattungsanträgen

Die beschwerdeführende Gesellschaft (in der Folge Bf. genannt) wurde im November 2011 in den Vereinigten Arabischen Emiraten gegründet und ist seither in diesem Staat ansässig. Mit dem Antragsformular, ZS-RE1, stellte die Bf. im Jahr 2012 beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart folgende Anträge auf Rückzahlung entrichteter Quellensteuern (KESt) gemäß Artikel 10 Abs. 1 und Artikel 23 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und den Vereinigten Arabischen Emiraten (DBA-VAE, BGBl. III 2004/88) iVm § 240 Abs. 3 BAO: 1. den Rückzahlungsantrag vom 10.06.2012, eingebracht am 2.07.2012,

Evidenznummer X2 und 2. den Rückzahlungsantrag vom 22.07.2012, eingebracht am 3.08.2012, Evidenznummer X1 betreffend Kapitalertragssteuer auf ausgeschüttete Dividenden österreichischer Aktiengesellschaften.

Die Bf. habe am 24.05.2012 8.000.000 Mio. Stück Aktien an der ***A*** AG und am 6.7.2012 2.400.000 Mio. Stück Aktien an der ***B*** AG erworben. Aus der Beteiligung an der ***A*** AG habe die Bf. auf Grund der bereits am 23.05.2012 bei der Hauptversammlung beschlossenen Gewinnausschüttung Dividenden von € 3.040.000 erhalten, wovon KEST in Höhe von € 760.000 einbehalten und abgeführt worden sei. Aus der Beteiligung an der ***B*** AG habe die Bf. auf Grund der bereits am 4.07.2012 bei der Hauptversammlung beschlossenen Gewinnausschüttung Dividenden von € 1.920.000 erhalten, wovon KEST in Höhe von € 480.000 einbehalten und abgeführt worden sei.

Auszahlung der beantragten KEST-Erstattung 2012

Das gemäß § 18 Abs. 1 Z. 1 AVOG 2010 zuständige Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart (nunmehr gemäß § 61 Abs. 4 Z. 1 BAO Finanzamt für Großbetriebe) hat die Rückerstattungsanträge in Bearbeitung genommen. Auf den Antragsformularen erfolgten handschriftliche Genehmigungsvermerke der Sachbearbeiter mit Datum und Unterschrift. Nach weiterer behördeninterner Genehmigung der Auszahlungen gemäß dem Approbationserlass durch den Fachvorstand der Dienststelle wurden die beantragten Beträge auf das in den Anträgen angegebene Bankkonto der Bf. am 12.10.2012 (€ 480.000) und am 19.12.2012 (€ 760.000) überwiesen.

In Anlehnung an die beantragte Rückzahlung vom Abgabekonto gemäß § 239 BAO bestand auch bei Erstattungs- und Rückzahlungsanträgen nach dem Abkommensrecht und nach § 240 Abs. 3 BAO eine langjährige Verwaltungspraxis, dass in den Fällen vollinhaltlicher Stattgabe der beantragte Erstattungsbetrag antragsgemäß ausbezahlt wurde, ohne über den Antrag mit Bescheid abzusprechen. Auch im gegenständlichen Fall erfolgte die beantragte Steuerrückzahlung ohne Erlassung eines Bescheides.

Für die verwaltungstechnische Abwicklung der Rückerstattungsverfahren wurde jeder Rückzahlungsantrag mit einer sogenannten Evidenznummer (Antragsnummer) erfasst. Eine Steuernummer wurde für die antragstellenden ausländischen Rechtssubjekte damals nicht angelegt, zumal sie idR keine zur Einkommensteuer zu veranlagenden Einkünfte hatten.

Deshalb wurde auch im vorliegenden Fall die antragsgemäße Auszahlung auf das Bankkonto der Bf. nur mittels Sammelbuchungen erfasst. Der Zahlungsvorgang war aber mit keiner Verbuchung auf ein der Bf. zuordenbares Abgabekonto im Sinne einer Gebahrung nach § 213 BAO verbunden und ist auch in keiner Buchungsmitteilung dargestellt worden.

Für die Bf. wurde erst im späteren Verfahrensverlauf –insbesondere im Zusammenhang mit Außenprüfung und der Erlassung eines Rückforderungsbescheides gemäß § 241a BAO - im Jahr 2019 eine Steuernummer angelegt (**BF1StNr1**) und ein Abgabenkonto eröffnet.

Auf diesem wurde dann laut Auskunft und Urkundennachweis der belangten Behörde die Gebarung betreffend die Rückforderungsbescheide gemäß § 241a BAO sowie dessen ersatzlose Aufhebung verbucht. Entsprechend der Rechtsprechung des VwGH (Ra 2024/13/0068) war die Gebarung auf dem Abgabenkonto der Bf. von Amts wegen richtig zu stellen und die 2012 erfolgte Auszahlung auf dem Abgabenkonto als Rückstand einzubuchen.

Abgabenbehördliche Prüfung und Erlassung von Rückforderungsbescheide gemäß § 241a BAO

Mit dem Bekanntwerden möglicher Mehrfacherstattungen von Kapitalertragssteuer durch sogenannte Cum-Ex-Geschäfte, wurden nachträglich vom FA auch in den beiden gegenständlichen Rückerstattungsverfahren weitere Ermittlungen durchgeführt. Im BP-Bericht vom 4.7.2018 wurde der Bf. mitgeteilt, dass die Antragsverfahren (X2 u. X1) noch nicht durch einen die Sache erledigenden Bescheid abgeschlossen worden seien und die Durchführung weiterer Ermittlungen erforderlich sei.

Nach Abschluss dieser Ermittlungen und dem Inkrafttreten des § 241a BAO mit 23.10.2019 (BGBl. I 91/2019) wurden die Bescheide über die Rückforderung zu Unrecht erfolgter Erstattungen gemäß § 241a BAO vom 28.11.2019, zugestellt am 4.12.2019 erlassen. Gegen diese Rückforderungsbescheide gemäß § 241a BAO erhob die Bf. Bescheidbeschwerde, welche dem BFG mit Vorlagebericht vom Mai 2022 zur Entscheidung vorgelegt wurde.

In einem vergleichbaren Fall bestätigte der VwGH im Erkenntnis vom 20.09.2023, Ro 2023/13/0012 die ersatzlose Aufhebung eines Rückforderungsbescheides gemäß § 241a BAO durch das BFG mit folgender Rechtsansicht:

Wird eine Rückerstattung von Kapitalertragssteuer gemäß dem Recht der Doppelbesteuerungsabkommen beantragt, so müsse darüber mit Bescheid entschieden werden. Die Regelung des § 241a BAO sei nicht auf einen Fall anwendbar, in dem die gebotene Festsetzung der (negativen) Abgabe – durch bescheidmäßige Absprache über den Rückzahlungsantrag – unterlassen wurde. Die Frage, ob ein Steueranspruch (Anspruch auf Steuergutschrift) materiell nicht bestanden hat und ob deshalb eine Leistung von der Abgabenbehörde ohne rechtlichen Grund erbracht worden ist, könne nur im Verfahren über die Festsetzung des Steueranspruches geklärt werden. Die Bestimmung des § 241a BAO entbinde nicht von der Notwendigkeit eine Abgabenfestsetzung vorzunehmen. In einem Fall, in dem die Festsetzung der (negativen) Abgabe erforderlich sei, könne demnach eine Rückforderung nicht nach § 241a BAO geltend gemacht werden. Da über den im Antrag geltend gemachten Rückerstattungsanspruch – unbestritten – mit Bescheid zu entscheiden sei,

sei (sofern der Rückerstattungsantrag nicht zurückgezogen würde) die Bestimmung des § 241a BAO nicht anwendbar. Ob und unter welchen – allenfalls analog anzuwendenden – Voraussetzungen (vgl. etwa zur gesetzlich geregelten Gutschrift von Forschungsprämien ohne Festsetzung gem. § 108c Abs. 4 EStG 1988) im vorliegenden Fall eine Abgabefestsetzung noch rechtmäßig sei, wäre in diesem Revisionsverfahren nicht weiter zu klären.“

Erlassung der Abweisungsbescheide betreffend die KEST-Erstattungsanträge 2012

Im Hinblick auf diese Rechtsauffassung des VwGH sprach das Finanzamt zur Ergänzung und Sanierung der Rückforderungsbescheide gemäß § 241a BAO vom 28.11.2019 (anhängiges Beschwerdeverfahren, RV/7100091/2024) über die bislang unerledigt gebliebenen Rückerstattungsanträge aus dem Jahr 2012 mit Bescheide vom 6.02.2024, zugestellt am 12.02.2024 rechtsförmlich ab. Mit diesen Bescheiden wurden die Rückzahlungsanträge aus dem Jahr 2012 abgewiesen und die zu erstattende Kapitalertragssteuer mit Euro Null festgesetzt. Zur Begründung der Abweisung der Erstattungsanträge wurde Folgendes ausgeführt:

Nach dem Erkenntnis des VwGH, 28.06.2022, Ro 2022/13/0002 sei für den Erstattungsanspruch von Kapitalertragssteuer entscheidend, wer der wirtschaftliche Eigentümer der Aktien am Tag des Ausschüttungsbeschlusses in der Hauptversammlung der Aktiengesellschaft sei. Einkommensteuerliches Zurechnungssubjekt von Dividenden sei, wem im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses das wirtschaftliche Eigentum an den Aktien zukomme. Auf Grund der bei den Ermittlungen des Finanzamtes hervorgekommenen Bankunterlagen habe festgestellt werden können, dass die maßgebenden Aktienpakete, für welche von der Bf. die KEST-Erstattungen beantragt wurden, jeweils erst nach dem Tag der Hauptversammlung, auf welchen die Gewinnausschüttung beschlossen wurde, gekauft worden seien:

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

(Tabelle 1)

Bescheidbeschwerde

Gegen die Abweisungsbescheide vom 6.02.2024, zugestellt am 12.02.2024, betreffend die KEST-Rückzahlungsanträge, Nr. X2 und X1, wurde durch den steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 8.03.2024 rechtzeitig und formgerecht Bescheidbeschwerde erhoben. Es

wurde mit folgender Begründung die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide begehrt:

„1. Festsetzungsverjährung

Der VwGH sowie die Literatur qualifizieren Rückzahlungs- bzw Rückerstattungsansprüche des Abgabenschuldners (wie beispielsweise KEst-Erstattungsansprüche) als „negative Abgabensprüche“. Mit dem angefochtenen Bescheid macht das FAG daher erstmals einen (positiven) Abgabenspruch iSd § 4 BAO bescheidmäßig geltend.

Ein solcher Abgabenspruch entsteht kraft Gesetzes sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft (§ 4 Abs. 1 BAO). Die BAO folgt somit der „materiellen Rechtsgrundtheorie.“ Dieser Zeitpunkt ist gemäß § 208 Abs 1 lit a BAO auch für den Beginn des Laufes der Festsetzungsverjährungsfrist relevant, nach deren Ablauf eine Festsetzung durch die Abgabenbehörde nicht mehr erfolgen darf.

Wie der VwGH (25.06.2020, Ro 2020/15/0009) zur Forschungsprämie (auf die obiter dictum sogar im oben erwähnten Erkenntnis Ro 2023/13/0012 verwiesen wird) ausgesprochen hat, beginnt der Lauf der Verjährungsfrist bei „negativen Abgabensprüchen“ mit dem Ablauf des Jahres der Antragsstellung durch den Abgabepflichtigen. Konkret wurde - wie ausgeführt - im Jahr 2012 sowohl ein Antrag auf Rückerstattung von Abzugsteuern durch die Beschwerdeführerin gestellt und wurde diesem Antrag auch noch 2012 durch Auszahlung faktisch stattgegeben. Das Recht zur Festsetzung von Abgaben ist daher spätestens mit Ablauf des Jahres 2022 verjährt.

§ 209a Abs 2 BAO, wonach der Eintritt der Verjährung der Festsetzung einer Abgabe nicht entgegensteht, wenn mit dieser Festsetzung über einen Antrag abgesprochen wird, ist im vorliegenden Fall nicht anwendbar.

Der Normzweck des § 209a Abs 2 BAO ist es, die Partei vor Rechtsnachteilen (durch Eintritt der Festsetzungsverjährung) zu schützen, die lediglich dadurch entstehen, dass die Abgabenbehörde Anbringen nicht unverzüglich erledigt. Dieser Normzweck spricht dafür, die Bestimmung teleologisch auf jene Fälle zu reduzieren, in denen sich die (nachträgliche) Antragserledigung nicht zulasten des Abgabepflichtigen auswirkt (vgl. Ritz/Koran, BAO7, § 209a Tz. 11 mwH).

2. Festsetzung durch Antrag

Betrachtet man den Spruch des angefochtenen Bescheides näher, so fällt auf, dass mit diesem nicht nur der Rückerstattungsantrag der Beschwerdeführerin abgewiesen wird. Es wird überdies - gleichsam wie bei Selbstbemessungsabgaben (§ 201 BAO) - „die zu erstattende Kapitalertragsteuer mit EUR 0,00 festgesetzt“. Es wird daher „berichtigend festgesetzt“.

Es ist daher - weil das FAG ja offenbar selbst „berichtigend festsetzt“ - auch aus Gründen des Vertrauensschutzes - naheliegend, die Rechtsprechung des VwGH zur Forschungsprämie, bzw zum NeuFöG im konkreten Fall analog heranzuziehen. Demnach bewirkt die Einreichung des Antrags auf eine Forschungsprämie kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung gleichzeitig die Festsetzung der Forschungsprämie („Festsetzung durch Antrag“). Die "Quasirechtskraft" einer solchen „Festsetzung durch Antrag“ kann nur durch die bescheidmäßige Festsetzung durchbrochen werden, die aber wiederum nur unter den Voraussetzungen und im Rahmen der Fristen des § 201 BAO erfolgen kann. Dies steht auch im Einklang mit den EStR zur Forschungsprämie:

Da der (negative) Abgabenanspruch (§ 4 Abs 1 BAO) bei Beantragung einer Forschungsprämie erst mit ihrer Geltendmachung entsteht, beginnt auch die reguläre Verjährungsfrist von fünf Jahren für eine (teilweise) Rückforderung der Forschungsprämie mittels berichtigender Festsetzung (§ 201 BAO) gemäß § 208 Abs 1 lit a BAO erst mit Ablauf des Jahres, in dem die Forschungsprämie geltend gemacht wurde (EStR 2000, Rz 8208b).

Im Erkenntnis Ro 2023/13/0012 schlägt der VwGH beispielhaft eine KEST-Festsetzung unter analog anzuwendenden Voraussetzungen der Forschungsprämie gemäß § 108c Abs 4 EStG 1988 vor. Demnach würde die Festsetzungsverjährung mit Ablauf des Jahres der Antragstellung, konkret im Jahr 2012, beginnen. Ein Rückforderungsanspruch wäre auch bei Analogie zu § 108c Abs 4 EStG daher heute bereits lange verjährt und eine amtswegige Festsetzung iSd § 201 BAO (wie hier durch den angefochtenen Bescheid erfolgt) damit ebenfalls ausgeschlossen.

3. Verletzung der Entscheidungspflicht durch das Finanzamt

Ein Antrag auf Rückzahlung von Abzugsteuern unterliegt der Entscheidungspflicht der Behörde. Über Rückzahlungsanträge ist somit stets mit Bescheid abzusprechen. Dies gilt auch für den Fall der vollinhaltlichen Stattgabe. Die Abgabenbehörde hat sich im konkreten Fall grundlos und rechtswidrig rund zwölf Jahre Zeit gelassen, über den Antrag der Beschwerdeführerin bescheidmäßig abzusprechen.

Wäre das Finanzamt gesetzmäßig seiner Pflicht zur Erlassung von Bescheiden nachgekommen, so wären diese Bescheide mittlerweile seit vielen Jahren in Rechtskraft erwachsen. Die Bescheide könnten also (freilich, wenn noch nicht Verjährung eingetreten wäre) sowieso nur mehr dann abgeändert werden, wenn eine gesetzliche Grundlage zur Durchbrechung der Rechtskraft vorläge. Im gegenständlichen Fall käme dazu allenfalls die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO in Betracht. Eine solche Wiederaufnahme des Verfahrens - für die aber gar kein Grund vorläge - ist jedoch grundsätzlich nur bis zum Eintritt der abgabenrechtlichen Festsetzungsverjährung zulässig.

Tatsache ist zudem, dass durch die im Jahr 2012 erfolgte Rückzahlung der seinerzeitige Antrag der Beschwerdeführerin faktisch erledigt wurde. Mit der Rückzahlung wollte das Finanzamt unzweifelhaft nach dem im Jahr 2012 bereits über Jahrzehnte praktizierten Usus über den Erstattungsantrag (faktisch) absprechen und diesen endgültig erledigen. Das Erstattungsformular des Jahres 2012 trägt nicht weniger als drei Approbationsunterschriften und es wurde schon lange vor und bis lange über 2012 hinaus jedem Erstattungserber mitgeteilt, dass es keine Bescheide gäbe, sondern durch den Realakt der Auszahlung über den Erstattungsantrag abgesprochen und diesem damit stattgegeben werde. Insofern ist im vorliegenden Fall - gerade auch unter Vertrauensschutzgründen - von einem rechtskräftig erledigten Verfahren auszugehen, das nur im Rahmen einer Wiederaufnahme des Verfahrens wieder eröffnet werden könnte.

Wie bereits oben im Detail ausgeführt, ist jedenfalls bereits Verjährung eingetreten. Würde man daher die gegenständliche erstmalige Abgabefestsetzung als rechtskonform beurteilen, so hieße das zugleich, dass sich die frühere Rechtsverletzung (keine Bescheiderlassung) durch das Finanzamt nunmehr zulasten der Beschwerdeführerin auswirken würde. Es ist offensichtlich, dass eine solche Rechtsfolge fundamentalen Rechtsgrundsätzen widersprechen würde. Es wäre jedenfalls unsachlich, wenn das Finanzamt nunmehr für diese vorsätzliche und rechtswidrige Säumnis gleichsam belohnt würde.

4. Mangelhafte Bescheidbegründung

Im angefochtenen Bescheid wird auf Seite 6 „ergänzend“ zur Begründung auf den (angefochtenen) Rückforderungsbescheid gemäß § 241 a BAO vom 28.11.2019 verwiesen. Dieser Rückforderungsbescheid ist der Beschwerdeführerin zwar bekannt, es ist aber nicht nachvollziehbar, wie oder warum dieser Rückforderungsbescheid zur „ergänzenden Begründung“ des hier angefochtenen Bescheides dienlich sein könnte. Tatsächlich hat der genannte Rückforderungsbescheid nämlich überhaupt keine zusätzlichen Inhalte, die für die Erlassung des angefochtenen Bescheides relevant sein könnten. Im Übrigen wurde der zitierte Rückforderungsbescheid zwischenzeitlich vom BFG mit Erkenntnis vom 22.02.2024, RV/7101252/2022 ersatzlos aufgehoben und befindet sich daher gar nicht mehr im Rechtsbestand.

Ferner wird die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat beantragt.“

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 30.08.2024, zugestellt am 3.09.2024 wurde vom Finanzamt die Beschwerde abgewiesen. Zur Begründung der Rechtmäßigkeit der Abweisung der KEst-Rückzahlungsanträge wurde im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Vorweg sei festzuhalten, dass kein Einwand gegen die materiell-rechtliche Beurteilung erhoben wurde, dass die beantragte KEST-Erstattung nicht zustehe, weil die betreffenden Aktienpakete erst nach dem Tag der Hauptversammlung über die Gewinnausschüttung erworben worden sind.

Weiters sei festzuhalten, dass die bislang unerledigt gebliebenen Rückzahlungsanträge von der Bf. auch nicht zurückgenommen wurden und daher weiterhin der Entscheidungspflicht nach § 85a BAO unterlagen. Das Erfordernis des bescheidmäßigen Abspruchs über die Anträge auf KEST-Erstattung ergebe sich mit aller Deutlichkeit auch aus dem Erkenntnis des VwGH (20.09.2023, Ro 2023/13/0012).

Das Beschwerdevorbringen stützt sich zusammenfassend nur darauf, dass über die im Jahr 2012 eingebrachten KEST-Rückzahlungsanträge wegen Ablauf der Verjährungsfrist nicht mehr meritorisch entschieden hätte werden dürfen. Da die Verjährungsfrist laut Beschwerde mit Ablauf des Jahres der Antragstellung oder der faktischen Auszahlung des Erstattungsbetrages zu laufen begonnen hätte, somit mit Ablauf des Jahres 2012, sei die Festsetzungsverjährung spätestens mit Ablauf des Jahres 2022 eingetreten. Die Bestimmung des § 209a Abs. 2 BAO sei nach Ansicht der Bf. nicht anwendbar, da diese Bestimmung gemäß ihrem Normzweck auf jene Fälle zu reduzieren sei, in denen sich die nachträgliche Antragstellung nicht zulasten des Abgabepflichtigen auswirke. Dieser Ansicht könne vom Finanzamt aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden:

„Gemäß § 209a Abs. 2 BAO steht der Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) abhängt, wenn die Beschwerde oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt eingebracht wird. Die Verjährung steht der Abgabefestsetzung auch dann nicht entgegen, wenn eine Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 oder wenn eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 vor Ablauf der Frist des § 304 lit. b beantragt oder durchgeführt wird.“

Beim, dem angefochtenen Abweisungsbescheid vom 6.2.2024 zu Grunde liegenden Rückzahlungsantrag der Beschwerdeführerin handelt es sich um einen solchen nach § 85 BAO, der gemäß § 85a BAO der Entscheidungspflicht unterlag. Dass die Entscheidungspflicht - gemeint kann damit nur die Entscheidung über den Antrag in der Sache selbst sein, da eine Formalerledigung des Antrages in Form einer Zurückweisung als verspätet nach Eintritt der Verjährung dem Normzweck des § 209a Abs. 2 BAO geradezu diametral zuwiderlaufen würde - nur in jenen Fällen bestünde, in denen sich aus der Antragserledigung eine Gutschrift für den Abgabepflichtigen ergäbe, kann spätestens seit der Erweiterung des § 209a Abs. 2 BAO um seinen zweiten Satz durch das JStG 2018, BGBl. I Nr. 62/2018, nicht mehr geteilt werden.

Abgesehen davon ist vergleichsweise auch über eine vor Eintritt der Verjährung eingebrachte Beschwerde sowohl im Anwendungsbereich des § 209a Abs. 1 (Abgabefestsetzung in der

Beschwerdeerledigung) als auch des § 209a Abs. 2 BAO (mittelbare Abhängigkeit der Abgabefestsetzung von der Beschwerdeerledigung) stets in der Sache selbst zu entscheiden und würde eine gegenteilige Auslegung (Entscheidung über Beschwerden nur im Fall von Abgabengutschriften) zu Lasten der allgemeinen Rechtssicherheit gehen. Will der Abgabepflichtige eine Entscheidung vermeiden, kann er seinen Antrag jederzeit zurücknehmen, woraus ebenfalls zu erschließen ist, dass eine den Ausgang des Antrags antizipierende Beurteilung nicht maßgeblich dafür sein kann, ob seitens der Abgabenbehörde oder des Bundesfinanzgerichts eine Entscheidung über das Parteienbringen getroffen werden muss. Schließlich wird fallbezogen auch in der Literatur vertreten, dass der Pflicht zur Antragserledigung gemäß § 209a Abs. 2 BAO ein Verjährungseintritt nicht entgegenstehen kann (vgl. nochmals Gleiss/Hubmann, Erste Entscheidung des VwGH zur Rückforderung von KEST- Rückerstattungen gemäß § 241a BAO, AVR 6/2023, 239, Punkt 3.2.1).

Dass die Rückforderung gemäß § 241a BAO einer zu Unrecht erfolgten Erstattung nicht zeitlich unbefristet zulässig sein kann, wird in der Literatur zu Recht vertreten (siehe etwa Ritz/Koran, BAO7, § 241a Tz 11). Im Rückforderungsverfahren ist auf die Verjährungsvorschriften gemäß § 207 Abs. 4 iVm § 208 Abs. 1 lit. c BAO abzustellen. Ob im vorliegenden Fall der an die Beschwerdeführerin ergangene Rückforderungsbescheid gemäß § 241a BAO noch innerhalb der Verjährungsfrist ergangen ist, ist aber nicht im gegenständlichen Verfahren über die Abweisung des Erstattungsantrages, die wie dargelegt keiner Verjährung unterliegen konnte, sondern in dem Rückforderungsverfahren zu entscheiden. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auch darauf, dass die Rückforderung nicht begründungslos erfolgte, sondern im Rückforderungsverfahren bereits materiell-rechtlich darlegt wurde, dass der Erstattungsanspruch tatsächlich nicht besteht. Dieser Tatsache vermag die Beschwerdeführerin wie bereits erwähnt nichts entgegen zu setzen.

Sachverhaltsbezogen stellt sich die Frage einer die Beschwerdeführerin belastenden Wirkung des gegenständlich angefochtenen Abweisungsbescheides gar nicht, weil sich aus dem Bescheidspruch keine Zahlungspflicht ergibt. In Zusammenschau mit dem an die Beschwerdeführerin ergangenen Rückforderungsbescheid gemäß § 241a BAO ist wiederum auf das diesbezüglich anhängige Verfahren zu verweisen. In diesem Verfahren wird unter anderem darüber zu befinden sein, ob die materiell rechtlich offenkundig zu Recht geltend gemachte Rückforderung innerhalb der Verjährungsfrist ausgesprochen wurden. Das gleiche gilt für die in der gegenständlichen Beschwerde allgemein angesprochene Frage, ob bei Erlassung des Rückforderungsbescheides eine Wiederaufnahme (§ 303 BAO) des Erstattungsverfahrens möglich gewesen wäre, sofern über den Erstattungsantrag ursprünglich mit (stattgebendem) Bescheid abgesprochen worden wäre, weshalb sich die Erlassung des Rückforderungsbescheides erübrigt hätte (weil dann in Verbindung mit dem Wiederaufnahmsbescheid der Erstattungsbescheid aufgehoben worden wäre, woraus sich die Fälligkeit bzw. Rückzahlungspflicht des Erstattungsbetrages ergeben hätte). Wären nämlich die in Rede stehenden Kapitalertragsteuern ursprünglich antragsgemäß mit Bescheid erstattet

worden und wäre der Erstattungsbescheid in Rechtskraft erwachsen, so wäre die Rückforderung nur im Rahmen einer Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 BAO) zulässig gewesen. Ob im vorliegenden Fall taugliche Wiederaufnahmsgründe vorgelegen wären, wird im Verfahren gegen den Rückforderungsbescheid zu berücksichtigen sein. Die gegen den angefochtenen Bescheid vom 6.2.2024 über die Abweisung des Antrages auf Rückzahlung/Erstattung von Kapitalertragsteuer erhobene Beschwerde war daher spruchgemäß abzuweisen.“

Vorlageantrag

Gegen die BVE vom 30.08.2024 wurde fristgerecht der Vorlageantrag vom 12.09.2024 gestellt. Mit Vorlagebericht vom 28.10.2024 wurde das Rechtsmittel mitsamt den bezugshabenden Verwaltungsakten dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

Aufhebung des Rückforderungsbescheides gemäß § 241a BAO

Angemerkt wird, dass vom BFG der Beschwerde gegen den an die Bf. ergangenen Rückforderungsbescheid gemäß § 241a BAO stattgegeben wurde (RV/7101252/2022, 22.02.2024). Die nachträgliche bescheidmäßige Abweisung der Anträge auf KEST-Erstattung wurde vom BFG in seiner Entscheidung dahingehend rechtlich beurteilt, dass die im Lichte des Erkenntnisses des VwGH (20.09.2023, Ro 2023/13/0012) bestehende Rechtswidrigkeit des Rückforderungsbescheides gemäß § 241a BAO durch eine nachträgliche Absprache über die Rückzahlungsanträge nicht geheilt werden könne (in diesem Sinne auch: keine Sanierung der Rechtswidrigkeit eines Änderungsbescheides gemäß § 295 Abs. 1 BAO durch nachträgliche Erlassung des Grundlagenbescheides [Ritz/Koran, BAO⁷, § 295 BAO Rz 13]).

Vom VwGH wurde mit Erkenntnis vom 2.12.2024, Ra 2024/13/0040 (unter Verweis auf E. 20.11.2024, Ra 2024/13/0068) die ersatzlose Aufhebung des Rückforderungsbescheides mit folgender Begründung bestätigt:

„Wurde wie hier vor einer Bescheiderlassung betreffend den Antrag auf Rückerstattung der Kapitalertragsteuer der Betrag in rechtswidriger Weise ohne Bescheid ausgezahlt, ergibt sich daraus am Abgabenkonto ein Rückstand. Spätestens einen Monat nach einer hievon abweichenden (erstmaligen) Festsetzung im Sinne einer Abweisung des Antrags auf Erstattung wird dieser Rückstand auf dem Abgabenkonto vollstreckbar, ohne dass es hiezu eines gesonderten Rückforderungsbescheides iSd § 241a BAO bedarf.

Ein Rückforderungsbescheid iSd § 241a BAO hat demnach in einem derartigen Fall nicht zu ergehen.‘

Ergänzendes Beschwerdevorbringen

Im ergänzenden Vorbringen vom 11.02.2025 brachte die Bf. durch ihren StV im Wesentlichen Folgendes vor:

„Zur Möglichkeit und Wirkung der Antragszurücknahme

Die angefochtenen Abweisungsbescheide, stehen auf Grund des tatsächlichen behördlichen Entsprechens der Anträge durch Auszahlung der Rückzahlungsbeträge im Jahr 2012, in einem untrennbaren Zusammenhang mit einer möglichen Rückforderung dieses im Vertrauen auf eine langjährige Verwaltungspraxis gutgläubig vereinnahmten und verbrauchten Geldes (faktisch durchgeführte Abgabenerstattung).

Der VwGH hat über Rückforderungen gemäß § 241a BAO bisher in drei Erkenntnis die Rechtslage dargelegt: VwGH, 20.10.2023, Ro 2023/13/0012 (zu BFG, RV/7101097/2022), 20.11.2024, Ra 2024/13/0068 und 2.12.2024, Ra 2024/13/0040. Diese Rechtsprechung hat auf Grund des engen Zusammenhanges mit der Rückforderung der vor Antragserledigung erfolgten Auszahlungen auch für die Entscheidung über die gegenständlichen Rückzahlungsanträge Bedeutung.

Würde die Bf., wie in der BVE angesprochen, die Erstattungsanträge zurücknehmen, wodurch der angefochtene Bescheid automatisch aus dem Rechtsbestand fiele, so wären die im Jahr 2012 erfolgten Rückzahlungen damit wirklich iSd § 241a BAO rechtsgrundlos erlangt worden und könnten nach dieser Bestimmung allenfalls zurückgefordert werden.

Der VwGH hat unmissverständlich ausgesprochen (E. 2.12.2024, Ra2024/13/0040 mit Verweis auf E. 20.11.2024, Ra 2024/13/0068), dass im vorliegenden Fall ein Bescheid nach § 241a BAO nicht zu ergehen hat, sondern eine allfällige Rückforderung der erstatten Kapitalertragsteuer von der Erledigung der Erstattungsanträge abhängen soll.

Eine Antragszurücknahme habe eine wesentlich andere Rechtswirkung als die begehrte ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Abweisungsbescheide. Im Falle der Antragszurücknahme würde der Anwendungsbereich des § 241a BAO eröffnet und sich der Rechtsstreit daher wieder auf die Rückforderung gemäß § 241a BAO verlagern. Hingegen ist bei ersatzloser Aufhebung der Erstattungsbescheide – wie in der Beschwerde begehrt - der Rechtsstreit endgültig erledigt.

Aus den zitierten Erkenntnis des VwGH folgt zudem, dass die in der BVE geäußerte Rechtsauffassung, mit dem Abweisungsbescheid sei keine belastende Wirkung für die Bf. verbunden, unzutreffend ist, da der VwGH klar ausgesprochen hat, dass durch die Abweisungsbescheide exekutierbare Abgabenrückstände entstehen.

Zur Anwendbarkeit von § 209a Abs 2 BAO:

Ist die Festsetzung einer Abgabe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85 BAO) abhängig, so steht gemäß § 209a Abs 2 BAO der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht

entgegen, wenn die Beschwerde oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt eingebracht wird, wobei dies auch die absolute Verjährung einschließt.

Allen von § 209a Abs 2 BAO erfassten Anträgen ist gemein, dass die Erledigung des Antrags für eine Abgabefestsetzung präjudiziell sein muss (Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren³ § 209a Rz 5; VwGH 26.02.2020, Ro 2019/13/0032). Welche Anträge für eine Abgabefestsetzung präjudiziell sind und daher unter den Anwendungsbereich des § 209a Abs. 2 BAO fallen, wird aus der exemplarischer Aufzählung in Ritz/Koran, BAO⁷, 209a Rz 8 deutlich.

Von den streitgegenständlichen Anträgen auf Erstattung/Rückzahlung von Kapitalertragsteuer (Evidenznummern X2 und X1) hängt aber weder unmittelbar noch mittelbar irgendeine Abgabefestsetzung ab. Sie kommen nicht einmal ansatzweise in die Nähe eines unter § 209a Abs 2 BAO fallenden Antrages. Mit den angefochtenen Abweisungsbescheiden wird im Übrigen keine Abgabe festgesetzt, sondern nur festgestellt, inwieweit die Abgabe zu Unrecht einbehalten worden ist und welcher Betrag zurückzuzahlen ist. Die Erstattungsanträge sind daher im Ergebnis für überhaupt keine Abgabefestsetzung präjudiziell. § 209a Abs 2 BAO ist im vorliegenden Fall daher schon auf Grund des Gesetzeswortlauts nicht anwendbar.

Zum allgemeinen Rechtsgrundsatz, dass der Rechtsanspruch auf Antragserledigung nicht durch Zeitablauf erlischt:

Hierzu ist festzuhalten, dass dieser allgemeine Rechtsgrundsatz des öffentlichen Rechts mit BGBl 1980/151 für Zwecke des Abgabenrechts in § 209a Abs 2 BAO verbindlich kodifiziert und auf diesen Anwendungsbereich eingeschränkt wurde. Im gegenständlichen Fall liegt aber kein Antrag im Sinne des § 209a Abs. 2 BAO vor.

Jedenfalls wäre aber bei der Bedeutung dieses allgemeinen Rechtsgrundsatzes zu differenzieren, da er darauf abzielt, den Rechtsunterworfenen vor Nachteilen (!) durch langanhaltende Verletzungen der Entscheidungspflicht durch die Behörden zu schützen. Wird das diesem Rechtsgrundsatz inhärente Rechtsschutzprinzip auf die Anträge auf Rückzahlung/Erstattung von Kapitalertragsteuer angewandt, bedeutet dies Folgendes:

- Wird vor der tatsächlichen Rückzahlung über rechtzeitig eingereichte Rückzahlungs-bzw Erstattungsanträge positiv abgesprochen und sei dies auch erst viele Jahre nach deren Einlangen, so wird dies zulässig sein, weil der Bescheid sich zu Gunsten des Abgabepflichtigen auswirkt, da er beim Abgabepflichtigen zu einer Rückzahlung/Erstattung (samt Zinsen) führt. Es kann hier also kein zu berücksichtigendes Rechtsschutzinteresse des Rechtsunterworfenen geben.*
- Wird umgekehrt vor der tatsächlichen Rückzahlung über rechtzeitig eingereichte Rückzahlungs- bzw Erstattungsanträge negativ abgesprochen und sei dies auch erst viele Jahre*

nach deren Einlagen, so wird auch dies nicht zu beanstanden sein, weil die Bescheide den Abgabepflichtigen zumindest mit keinen Leistungspflichten belastet und sich der Abgabepflichtige gegen den abweisenden Bescheid überdies mittels Bescheidbeschwerde zur Wehr setzen kann.

- *Ganz anders stellt sich der Fall jedoch dar, wenn wie hier, 12 Jahre nach der tatsächlichen Rückzahlung über rechtzeitig eingereichte Rückzahlungs- bzw Erstattungsanträge negativ abgesprochen wird. Aus dem Erkenntnis des VwGH vom 2. Dezember 2024, Ra 2024/13/0040, samt Verweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 20. November 2024, Ra 2024/13/0068, folgt nämlich, dass dem Antragsteller hierdurch nachträglich eine Leistungs- bzw Rückzahlungspflicht in Form eines exekutierbaren Abgabenrückstands auferlegt wird.*

Vor mehr als 12 Jahre ist nach genauer Prüfung und Approbation der Rückzahlungsanträge eine stattgebende Auszahlung durch das zuständige FA erfolgt. Nach ständigem Bekunden der Abgabenbehörde hatte die antragskonforme Auszahlung des vollständigen Erstattungsbetrages Erledigungscharakter. Nach dieser langjährigen Verwaltungspraxis wurde in diesen Fällen die Erlassung eines rechtsförmlichen Bescheides dem Stpfl mit der Begründung verwehrt, dass die Auszahlung einer vollinhaltlichen Antragsbewilligung gleichkomme.

Es kann aber nicht angehen, dass nunmehr auf Grund einer 11 Jahre später ergangenen Rechtsprechung des VwGH zu den materiell-rechtlichen Voraussetzungen des Schuldners der KEST (VwGH 28.06.2022, Ro 2022/13/0002), die erstattete Kapitalertragsteuer vom Antragsteller nachträglich zurückgefordert werden können soll, weil die Behörde (wissentlich) ihrer rechtsförmlichen Entscheidungspflicht über 12 Jahre rechtswidrig nicht nachgekommen ist. Damit würde der Rechtsschutzgedanke, weshalb Anträge zur Geltendmachung von Rechten verjährungsungebunden sind, auf den Kopf gestellt und dessen Sinn und Zweck ad absurdum geführt. Angesichts der Erfordernisse eines effektiven Rechtsschutzes sowie grundlegender Vertrauensschutzüberlegungen, denen auch die Verjährung von Ansprüchen Rechnung trägt, ist es rechtsstaatlich nicht vertretbar, mittels den angefochtenen Bescheiden, die vor weit mehr als einer Dekade (2012) faktisch erstattete Kapitalertragsteuer nunmehr retour zu verlangen.

Aus einem allgemeinen Rechtsgrundsatz des öffentlichen Rechts kann daher jedenfalls im vorliegenden Fall nicht abgeleitet werden, dass über die durch Auszahlung 2012 faktisch erledigten Rückerstattungsanträge zeitlich unbegrenzt abgesprochen werden kann. Genau das Gegenteil ist der Fall. Dies ergibt sich auch aus einem Analogieschluss zum (hier nicht anwendbaren) § 209a BAO:

- *Der Normzweck des § 209a Abs 2 BAO besteht darin, die Partei vor Rechtsnachteilen (durch Eintritt der Festsetzungsverjährung) zu schützen, die lediglich dadurch entstehen, dass die Abgabenbehörde Anbringen nicht unverzüglich erledigt. Daher wurde schon in der Bescheidbeschwerde die Ansicht vertreten, dass § 209a Abs 2 BAO nur dann angewendet werden kann, wenn dies zu einer Abgabengutschrift führt. Für Abgabenerklärungen, die als*

Anträge iSd § 85 BAO gelten, wurde dies zum Schutz vor Behördenuntätigkeit sogar in § 209a Abs 4 BAO exemplarisch niedergeschrieben.

- Im Fall von Behördenversagen soll der Ablauf der Verjährung den Fiskus belasten (keine Abgabefestsetzung nach Verjährung), jedoch nicht den Abgabepflichtigen (keine Verjährung einer Abgabefestsetzung zugunsten der Abgabepflichtigen). Der Sinn dieser Differenzierung ist klar: Nach Ablauf der Verjährung sollen Fehlleistungen der Finanzverwaltung – hier 12 Jahre rechtswidrige Untätigkeit – nicht den Abgabepflichtigen belasten.

Wie bereits in der Beschwerde ausgeführt, war im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits Verjährung eingetreten, sodass die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben sind.

Zur analogen Anwendung anderer Bestimmungen

Dass im gegenständlichen Fall weder § 209a Abs 2 BAO noch allgemeine Rechtsgrundsätze des öffentlichen Rechts eine Grundlage für die Erlassung der Abweisungsbescheide geben, erschließt sich indirekt auch aus dem Erkenntnis des VwGH, 20.09.2023, Ro 2023/13/0012, wo dieser Folgendes ausführt:

„Ob und unter welchen - allenfalls analog anzuwendenden - Voraussetzungen (vgl. etwa zur gesetzlich geregelten Gutschrift von Forschungsprämien ohne Festsetzung § 108c Abs. 4 EStG 1988) im vorliegenden Fall eine Abgabefestsetzung noch rechtmäßig ist, ist im vorliegenden Verfahren nicht zu klären.“

Offenkundig geht der VwGH davon aus, dass im Fall von bereits erfolgten Rückzahlungen von Kapitalertragsteuer im Nachhinein nicht zeitlich unbegrenzt Bescheide erlassen werden können, mit denen der Abgabepflichtige nachträglich zur Rückzahlung verpflichtet wird. Dieses Obiter Dictum ist ein deutlicher Hinweis des VwGH, in welche Richtung Verjährungsfragen bei Rückforderungen von ohne Bescheidgrundlage ausbezahlten Erstattungsbeträge, zu lösen sein werden (Analogie zur Forschungsprämie gem. § 108c Abs. 4 EStG).

Zu welchen Resultaten die analoge Anwendung anderer Bestimmungen als § 209a Abs 2 BAO führt, wurde bereits in der Bescheidbeschwerde (Punkt 2.1.1 und 2.1.2) dargestellt: nämlich, dass die angefochtenen Bescheide infolge Verjährung nie hätten ergehen dürfen. Vor dem Hintergrund der eingetretenen Verjährung erschließt sich auch das Beschwerdebegehren, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben, weil nur auf diese Weise die geltend gemachte Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide endgültig beseitigt werden kann.

Zur analogen Anwendung der Verjährungsbestimmungen iZm § 241a BAO

In dem die Bf. betreffenden Erkenntnis des VwGH, 2.12. 2024, Ra 2024/13/0040 mit Verweis auf E. 20.11.2024, Ra 2024/13/0068 wird in Rz 22 Folgendes ausgeführt:

„Wurde wie hier vor einer Bescheiderlassung betreffend den Antrag auf Rückerstattung der Kapitalertragsteuer der Betrag in rechtswidriger Weise ohne Bescheid ausgezahlt, ergibt sich daraus am Abgabenkonto ein Rückstand. Spätestens einen Monat nach einer hiervon abweichenden (erstmaligen) Festsetzung im Sinne einer Abweisung des Antrags auf Erstattung wird dieser Rückstand auf dem Abgabenkonto vollstreckbar, ohne dass es hierzu eines gesonderten Rückforderungsbescheides iSd § 241a BAO bedarf.“

Diese Rechtsprechung bedeutet im vorliegenden Fall, dass die angefochtenen Abweisungsbescheide gegenüber der Bf exakt dieselben Wirkungen entfalten (Entstehen exekutierbarer Rückforderungsansprüche) wie die seinerzeit ihr gegenüber ergangenen, jedoch mit rechtskräftigen Erkenntnis des BFG (22.02.2022, RV/7101252/2022) aufgehobenen, Rückforderungsbescheide nach § 241a BAO.

Dies legt den Schluss nahe, dass die streitgegenständlichen Bescheide unter den fallkonkreten Umständen bezüglich Verjährung wie Rückforderungsbescheide nach § 241a BAO behandelt werden müssen.

Das FA führt dazu in der BVE – unseres Erachtens ganz zutreffend – Folgende aus:

„Dass die Rückforderung gemäß § 241a BAO einer zu Unrecht erfolgten Erstattung nicht zeitlich unbefristet zulässig sein kann, wird in der Literatur zu Recht vertreten (siehe etwa Ritz/Koran, BAO7, § 241a Tz 11). Im Rückforderungsverfahren ist auf die Verjährungsvorschriften gemäß § 207 Abs. 4 iVm § 208 Abs. 1 lit. c BAO abzustellen.“

Nichts anderes muss auch für die angefochtenen Abweisungsbescheide gelten, weil sie die gleiche Rechtswirkung haben. In der speziellen vorliegenden Fallkonstellation wirken die Abweisungsbescheide über die Rückzahlungsanträge effektiv wie Rückforderungsbescheide nach § 241a BAO, da mit ihnen (wie mit Bescheiden nach § 241a BAO) materiell betrachtet eine Rückforderung bescheidmäßig geltend gemacht wird und sie zu Abgabenrückständen führen, die zwangsweise eingetrieben werden können.

Es erscheint daher nicht nur sachgerecht, sondern geradezu geboten, § 207 Abs 4 BAO iVm § 208 Abs 1 lit c BAO, die auf Bescheide nach § 241a BAO zur Anwendung gelangen sollen, analog (auch) auf die streitgegenständlichen Bescheide anzuwenden. Wenn Rückforderungen nach § 241a BAO – nach eigenem Bekunden des FAG - nur zeitlich begrenzt möglich sind, ist kein Grund ersichtlich, warum Rückforderungen mit den angefochtenen Bescheiden zeitlich unbegrenzt geltend gemacht werden können sollen. Exakt dieselben Gründe, die es erforderlich machen, dass Erstattungen nach § 241a BAO nicht unbefristet erfolgen können (Unvereinbarkeit mit rechtsstaatlichen Überlegungen, etc), treffen auch auf die streitgegenständlichen Bescheide zu.

Wendet man aber die Verjährungsbestimmungen (§ 207 Abs 4 BAO iVm § 208 Abs 1 lit c BAO) analog auf die angefochtenen Bescheide an, ist klar, dass bereits lange Zeit vor deren Erlassung Verjährung eingetreten ist (Auszahlung im Jahr 2012, Bescheiderlassung im Jahr 2024).

Aus all dem folgt, dass die streitgegenständlichen Bescheide erst nach Ablauf der Verjährungsfrist und außerhalb des Anwendungsbereichs von § 209a Abs 2 BAO ergingen. Sie sind daher mit einer Rechtswidrigkeit belastet, der nur durch ersatzlose Aufhebung zu begegnen ist. Die Beschwerdeführerin hält daher ihre bisherigen Beschwerdeanträge aufrecht.“

Gegenäußerung der belangten Behörde

Im Rahmen des Parteiengehöres gab die belangte Behörde zu dem ergänzenden Vorbringen sinngemäße Replik ab (Schreiben vom 13.02.2025): Die im Jahr 2012 erfolgte Auszahlung des Erstattungsbetrages sei rechtsgrundlos erfolgt, weil über den Antrag nicht mit Bescheid abgesprochen worden ist und außerdem habe materiell-rechtlich kein Anspruch auf KEST-Erstattung zugestanden.

Das FA habe den Rückforderungsbescheid gemäß § 241a BAO im Jahr 2019 erlassen. Es sei nach den maßgebenden Verjährungsbestimmungen (§ 207 Abs. 4 iVm § 208 Abs. 1 lit. c BAO) auf Grund von nach außen gerichteter Amtshandlungen keine Verjährung vorgelegen. Auch eine von der Bf. angesprochene verjährungsrechtliche Analogie zur Forschungsprämie sei damit gewahrt (vgl. Amtsrevision Seite 5 letzter Absatz). Vom VwGH sei die Aufhebung des Rückforderungsbescheides gemäß § 241a BAO nur deshalb bestätigt worden, weil auf Grund des anhängigen KEST-Erstattungsverfahrens ein Anwendungsbereich für diese Bestimmung gar nicht gegeben sei. Vielmehr bedürfe es dieser speziellen Rückforderungsnorm im antragsgebundenen KEST-Erstattungsverfahren nicht, weil mit der bescheidförmigen Abweisung durch die angefochtenen Bescheide, die zu Unrecht vorgenommene Erstattung zu einem fälligen und iSd § 226 BAO vollstreckbaren Abgabenrückstand werde. Das FA erblicke keinen unvertretbaren Nachteil, wenn die Bf. einen rechtsgrundlos erlangten Betrag auf den sie materiell-rechtlich keinen Anspruch habe, zurückzahlen müsse. Es sei herrschende Rechtsmeinung, dass mit einem KEST-Erstattungsantrag vom Steuerpflichtigen ein subjektives Recht geltend gemacht werde und daher ein Antrag im iSd § 209a BAO vorliege, der unmittelbar auf eine Abgabenfestsetzung – nämlich die Festsetzung eines Erstattungsbetrages (negative Abgabe) – abziele. Das Vorbringen der Bf. sei in diesem Punkte zudem in sich widersprüchlich.

Es sei schon immer herrschende Rechtsmeinung gewesen, dass über Rückzahlungsanträge auch dann bescheidmäßig abzusprechen ist, wenn ihnen vollinhaltlich stattgegeben wird (vgl. Ritz, Rückzahlung gemäß § 240 Abs. 3 BAO, SWK 2000/35 Seite 858 mit Hinweis auf Stoll, BAO, (Wien 1994), Seite 2490 sowie auf § 205 Abs. 1 lit. c BAO). Die Bf. und ihr steuerlicher Vertreter hätten die gesetzwidrige Verwaltungsübung aber nicht beanstandet und von der Möglichkeit

den Anspruch auf bescheidförmige Erledigung der Rückzahlungsanträge durchzusetzen keinen Gebrauch gemacht.

Die belangte Behörde habe sich bei der Erlassung der Abweisungsbescheide genau an die Vorgaben aus der Rechtsprechung des VwGH gehalten. Die Pflicht zur zeitlich unbefristeten Erledigung von abgabenrechtlichen Anträgen, mit denen Rechte geltend gemacht werden, folge schon aus dem klaren Wortlaut des § 209a Abs. 2 iVm § 85a BAO, weshalb für dieses Ergebnis nicht auf allgemeine Grundsätzen des öffentlichen Rechts abgestellt werden müsse.

Wie in der BVE ausgeführt, spräche der Abweisungsbescheid nur über das geltende gemachte Recht auf Abgabenerstattung ab, nicht aber darüber, ob ein bereits ausbezahlter Betrag zurückgezahlt werden müsse. Der Spruch des Abweisungsbescheides normiere somit gegenüber der Bf. keine Rückzahlungsverpflichtung, im Unterschied zu einem Rückforderungsbescheid gemäß § 241a BAO.

Mündliche Verhandlung am 20.03.2025

Von den Parteien wurde einvernehmlich festgestellt, dass der Sachverhalt unstrittig und eindeutig bewiesen sei.

Ergänzend führte die belangte Behörde ins Treffen, dass die im ersten VwGH-Erkenntnis zur Rückforderung gemäß § 241a BAO (20.09.2023, Ro 2023/13/0012,) vorgenommene Anmerkung zur analogen Anwendung der Bestimmung des § 108c Abs. 4 EStG bei der Erledigung der Rückerstattungsanträge im Lichte der nachfolgenden Entscheidung (20.11.2024, Ra 2024/13/0068) verstanden werden müsse. Bei dieser Zusammenschau bestehe kein Zweifel, dass die bescheidförmige Erledigung der Erstattungsanträge nicht der Verjährung unterliege und auch nicht von den Voraussetzungen einer Wiederaufnahme des Verfahrens abhängig sei. Der StV argumentierte, dass das Formular für die Abgabenerstattung (ZS-RE1) in seinem wesentlichen Inhalt einer Abgabenerklärung vergleichbar sei. Bei Abgabenerklärungen sei im § 209a Abs. 4 BAO ausdrücklich normiert worden, dass die Verjährung nur dann nicht eintrete, wenn die Abgabenfestsetzung zur einer Gutschrift führe. Dies müsse deshalb ebenso für die Erstattungsanträge gemäß § 240 Abs. 3 BAO ebenso gelten, weshalb der Verjährungsausschluss nach § 209a Abs. 2 BAO nur im Falle der Festsetzung einer Abgabenerstattung zur Anwendung gelange.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Feststeht, dass die im Jahr 2012 eingebrachten Antragsformulare betreffend Rückzahlung von Kapitalertragssteuer aus Dividenden handschriftliche Genehmigungsvermerke der zuständigen Sachbearbeiter der Abgabenbehörde aufweisen und im Sinne einer vollinhaltlichen

Genehmigung dieser Anträge die Rückzahlungsbeträge 2012 auf das von der Bf. angegebene Bankkonto überwiesen worden sind. Fest steht auch, dass erst mit den angefochtenen Bescheiden über diese Rückzahlungsanträge rechtswirksam abgesprochen worden ist. Der geltend gemachte Anspruch auf KEst-Erstattung wurde als unbegründet abgewiesen und die zu erstattende KEst mit Euro Null festgesetzt.

Die im Jahr 2012 erfolgte antragsgemäße Auszahlung wurde nachträglich von der Abgabenbehörde auf dem Abgabenkonto der Bf. verbucht und die Gebarung entsprechend dieser Zahlung von Amts wegen richtiggestellt.

2. Beweiswürdigung

Der vorstehend geschilderte Sachverhalt ist aktenkundig und sein Vorliegen wurde von den Parteien nicht bestritten.

Strittig ist die Rechtsfrage, ob die beiden angefochtenen Bescheide, mit welchen erstmals über die KEst-Erstattungsanträge aus 2012 mit Bescheid abgesprochen und die Anträge als unbegründet abgewiesen worden sind, auf Grund der im Jahr 2012 erfolgten rechtsgrundloser Auszahlung des beantragten Erstattungsbetrages, wegen eingetretener Verjährung ersatzlos aufzuheben sind.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

a) Faktische Erledigung der Rückzahlungsanträge durch den Realakt der Auszahlung des Erstattungsbetrages

Das öffentliche Recht basiert auf einem rechtsformgebundenen Rechtsschutzsystem. Daraus folgt, dass Parteienanträge prinzipiell von der Verwaltungsbehörde mit Bescheid zu erledigen sind. Nur in wenigen bestimmten Ausnahmefällen können Anträgen – ohne bescheidförmige Absprache – durch bloße Vornahme des begehrten Realaktes erledigt werden. Diese Anwendungsfälle sind idR ausdrücklich im Gesetz normiert (z.B. § 13 FLAG Gewährung der Familienbeihilfe, § 47 AIVG Zuerkennung von Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe). Es handelt sich dabei um eine solche Art von Anbringen, die nicht auf eine hoheitliche Entscheidung gerichtet sind, sondern auf die Setzung eines bestimmten Verhaltens durch die Behörde (z.B. Auskunftserteilung, Urkundenausfolgung, Geldauszahlung;) und diese nur faktische Antragserledigung das Rechtsschutzinteresse der Partei nicht beeinträchtigt und im Einklang mit den anzuwendenden Vorschriften steht.

Entsprechend der ausdrücklichen und klaren Regelung im § 85a und § 92 BAO sind nach einhelliger Meinung Steuerrückerstattungsanträge gemäß den Doppelbesteuerungsabkommen

und nach § 240 Abs. 3 BAO in jedem Fall, also auch bei vollinhaltlicher Stattgabe, von der Behörde mit Bescheid zu erledigen (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, § 240, Rz 5). Vergleichbar der Fünfjahresfrist für Antragsveranlagungen müssen Rückerstattungsanträge gemäß Art 23 DBA-VAE iVm § 240 Abs. 3 BAO innerhalb von fünf Jahren ab dem Jahr der Einbehaltung der Quellensteuer gestellt werden.

Der Rückerstattungsanspruch des Steuerpflichtigen ist die Umkehrung des Abgabeananspruches der Abgabenbehörde, somit ein negativer Abgabeananspruch. Erst wenn auf Grund eines gesetzlichen Abgabenschuldverhältnisses der Abgabenbescheid erlassen wird, entsteht der konkretisierte subjektive Abgabenzahlungsanspruch und wird diese Schuld fällig. Dasselbe gilt mit umgekehrten Vorzeichen auch bei der Abgabenrückerstattung. Erst mit dem normativen Abspruch über den Rückerstattungsantrag durch Bescheid entsteht der Rückzahlungsanspruch (die Gutschrift am Abgabenkonto und der Auszahlungsanspruch) des Steuerpflichtigen und erst dadurch hat die Behörde ihre Erledigungspflicht gemäß § 85a BAO erfüllt. Der beantragte Rückerstattungsbescheid ist nicht nur anspruchsbegründend für eine Abgabenrückerstattung, sondern erfüllt zudem das Rechtsschutzinteresse der Antragstellerin. Nur an die Bescheidform sind die Rechtswirkungen der Unwiderrufbarkeit, der Unwiederholbarkeit und der Verbindlichkeit der behördlichen Entscheidung sowie die Möglichkeiten einer nachprüfenden Rechtskontrolle geknüpft.

Ohne rechtswirksame Erlassung eines über den Antrag vollständig absprechenden Bescheides bleibt dieser unerledigt und kann der subjektive Erledigungsanspruch der Antragstellerin durch Säumnisbeschwerde durchgesetzt werden.

Der behördenintern genehmigte Realakt der Auszahlung des beantragten Abgabenerstattungsbetrages erfüllt nicht die notwendigen inhaltlichen Merkmale eines Bescheides. In diesen Handlungen ist weder eine mündliche noch schriftliche rechtsförmliche Erledigung zu erblicken. Es fehlt der nach außen gerichtete normative Abspruch über die gestellten Rückzahlungsanträge gegenüber dem antragstellenden Adressaten und es fehlt eine nach außen tretende Unterschrift oder Genehmigung des behördlichen Entscheidungsträgers.

Eine bloß behördenintern genehmigte Banküberweisung zur faktischen Antragserledigung erfüllt nicht die essentiellen Bescheidmerkmale (Spruch, Bezeichnung des Bescheidadressaten und Genehmigungsklausel durch die Behörde, rechtswirksame Zustellung, mündliche Verkündung). Auch wenn die Behörde die Rückerstattungsanträge in einem ordentlichen Verfahren überprüft und dann intern genehmigt hat und diese faktische Antragserledigung auf einer langjährigen Verwaltungsübung beruht sowie die Banküberweisungen zu einer teilweisen Verschriftlichung von bescheidrelevanten Daten führt (Name der überweisenden Behörde, des Empfängers, des Zahlungsgrundes, Datum, Auszahlungsbetrag), vermögen alle diese Umstände eine bescheidmäßige Erledigung nicht zu verwirklichen.

b) Zum Bestehen des von der Bf. geltend gemachten Rückerstattungsanspruches

Artikel 10 Absatz 1 und Artikel 23 des Abkommen zwischen der Republik Österreich und den Vereinigten Arabischen Emiraten auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen samt Protokoll in der maßgebenden Fassung, BGBl. III 88/2004 lauten:

„Artikel 10 Abs. 1 DBA-VAE: Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, dürfen nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden.“

„Artikel 23 DBA-VAE: Den Rückerstattungsanträgen, die innerhalb jener Frist zu stellen sind, die die gesetzlichen Bestimmungen des zur Rückerstattung verpflichteten Vertragsstaats vorsehen, ist eine amtliche Bescheinigung des Vertragsstaats anzuschließen, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, in der das Vorliegen der erforderlichen Voraussetzungen bestätigt wird, die zur Anwendung der in diesem Abkommen vorgesehenen Begünstigungen berechtigen.“

§ 240 Abs. 3 BAO 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.“

Die 2012 eingebrachten Anträge auf Erstattung von im selben Jahr einbehaltenen und abgeführten KEST wurden rechtzeitig und formgerecht gestellt. Im angefochtenen Abweisungsbescheid wurde im Detail dargestellt, dass die beantragte KEST-Erstattung im Lichte des dazu ergangenen Erkenntnisses des VwGH, 28.06.2022, Ro 2022/13/0002 zu beurteilen ist.

Da die betreffenden Aktien unbestritten erst nach dem Tag des Beschlusses der Hauptversammlung über die Gewinnverteilung von der Bf. erworben wurden (vgl. Tabelle 1), war sie nicht Zurechnungssubjekt der kapitalertragssteuerpflichtigen Dividendenausschüttungen. Die Bf. hat erst, nachdem der kapitalertragssteuerpflichtige Dividendenanspruch gegenüber dem Aktionär entstanden ist, als Dritte vom Einkünftezurechnungssubjekt die Dividendenforderung erworben. Damit ist die Bf. aber nicht Einkünftezurechnungssubjekt dieser Kapitalerträge, sondern als Dritterwerberin lediglich berechtigt die angekaufte Forderung auf Dividendenbezug einzuziehen.

Die materiell-rechtliche Beurteilung des geltend gemachten Erstattungsanspruches ist im angefochtenen Bescheid daher rechtsrichtig.

c) Pflicht zur bescheidförmigen und verjährungsunabhängigen Antragserledigung

Feststeht, dass durch die behördeninterne Genehmigung der Rückzahlungsanträge und die Auszahlung der beantragten Erstattungsbeträge im Jahr 2012 die Abgabenbehörde ihrer Entscheidungspflicht gemäß § 85a BAO nicht entsprochen hat. Die Anträge haben nur durch einen rechtswirksamen Bescheid, mit dem über den geltend gemachten Anspruch auf Quellensteuererstattung meritorisch abgesprochen wird, erledigt werden können.

Die inhaltliche Erledigung eines KEST-Rückzahlungsantrages kann nur durch Abgabefestsetzung erfolgen. Wird dem Antrag stattgegeben, erfolgt die (negative) Abgabefestsetzung in der Höhe des beantragten Erstattungsbetrages. Wird der Antrag als unbegründet abgewiesen, erfolgt die Abgabefestsetzung mit dem Erstattungsbetrag von Euro Null. Der zweiteilige Spruch des angefochtenen Bescheides, dass der *„Antrag abgewiesen und die zu erstattende KEST mit Euro Null festgesetzt wird“* stellt keine über den Antragsgegenstand hinausgehende Erledigung dar und nimmt auch keine *„berichtigende Abgabefestsetzung“* vor. Vielmehr wird fachgerecht im zweiten Satz des Spruches, die Spruchformel des ersten Satzes *„Antrag wird abgewiesen“* in seiner inhaltlichen Bedeutung dargelegt.

Verjährung ist ein Rechtsverlust durch Zeitablauf. Gemäß § 209a Abs. 2 BAO steht der Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar vor der Erledigung eines in den Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages abhängt und die Erledigung zu Gunsten des Abgabepflichtigen wirkt (15.12.2021, Ra 2020/15/0037; 8.09.2022, Ra 2022/15/0069; 4.03.1999, 98/16/0253).

Anträge auf Quellensteuererstattung gemäß dem Abkommensrecht und nach § 240 Abs. 3 BAO sind eindeutig Anträge zur Geltendmachung von Rechten, die für eine Abgabefestsetzung präjudiziell sind, nämlich auf die Normierung eines Abgabenerstattungsanspruches gerichtet sind (vgl. Ritz/Koran, BAO ⁷, § 209a BAO Rz 7. Über diese Rückerstattungsanträge muss selbstverständlich verjährungsunabhängig nicht nur im Falle einer vollinhaltlichen oder teilweisen Stattgabe mit Bescheid abgesprochen werden, sondern genauso im Fall der Abweisung des Antrages. Der Abweisungsbescheid dient dem wesentlichen Rechtsschutzinteresse der Antragstellerin.

Die von der Bf. angestrebte „ewige Nichterledigung der Rückerstattungsanträge wegen Verjährung im Falle der Abweisung“ würde zu unsachlichen Ergebnissen führen. Wären beispielsweise die beiden Aktienpakte bereits am Tag des Ausschüttungsbeschlusses in der Hauptversammlung erworben worden, wäre nach Erlass der Abgabenverwaltung der Erstattungsanspruch ebenfalls abzuweisen gewesen, weil die Erwerberin noch nicht im Wertpapierdepot als wirtschaftliche Eigentümerin eingetragen war. Dazu bestehen jedoch

unterschiedliche Rechtsmeinungen und ist diese Frage noch nicht durch Rechtsprechung des VwGH geklärt, weshalb in diesem Falle ein wesentliches Interesse an einer bescheidförmigen Erledigung bestanden hätte. Hätte die Bf. neben den beiden großen Aktienpaketen, die nach dem Ausschüttungsbeschluss erworben wurden auch einige Aktien vor dem Ausschüttungsbeschluss gekauft und hierfür KEST-Rückerstattung beantragt, müsste selbst nach der Auffassung der Bf. wegen teilweiser Stattgabe ein Bescheid ergehen, auch wenn dieser Erstattungsbetrag in der Höhe unerheblich wäre. Das Ergebnis kann auch nicht davon abhängig sein, ob zufällig für jede Dividendenausschüttung eines Jahres ein gesonderter Antrag oder für sämtliche Ausschüttungen der in einem Jahr gehaltenen Aktien nur ein Erstattungsantrag gestellt wird.

Entsprechend dem Rechtsschutzgedanken des § 209a Abs. 2 BAO unterliegt daher auch die Abweisung eines Rückerstattungsantrages und Festsetzung des Erstattungsanspruches mit Euro Null nicht der Verjährung und wirkt auch diese Entscheidung zu Gunsten der Antragstellerin, weil ihr erst durch den Abweisungsbescheid der notwendige Rechtsschutz eröffnet wird.

Dieser Bestimmung übergeordnet ist der verfassungsrechtlich gebotene Rechtsgrundsatz des öffentlichen Rechts, dass rechtzeitig eingebrachte Anträge zur Geltendmachung eines subjektiven Rechts einen Anspruch auf behördliche Erledigung begründen, welcher nicht der Verjährung unterliegt (idS u.a. VwGH, 20.09.2024, Ra 2023/15/0050; 15.12.2021, Ra 2020/15/0037; 26.02.2020, Ro 2019/13/0032).

Zutreffend wurde vom FA in der BVE ausgeführt, dass die rechtliche Beurteilung der bescheidförmigen Erledigung der KEST-Erstattungsanträge durch die gegenständlichen Abweisungsbescheide von der Frage der Zulässigkeit einer Rückforderung der im Jahr 2012 rechtsgrundlos erfolgten Auszahlung zu unterscheiden ist. Der Spruch des angefochtenen Bescheides spricht antragsgemäß nur über das Bestehen, bzw Nichtbestehen eines geltend gemachten KEST-Erstattungsanspruches ab. Die Pflicht zur Rückzahlung eines bestimmten Betrages oder die Anordnung einer Abgabenrückforderung wird im Spruch des angefochtenen Bescheides nicht normiert und ist somit nicht Spruchgegenstand.

Als „aus einem Bescheid erwachsen“ können nur solche Rechte, bzw. Pflichten verstanden werden, die Gegenstand des bescheidmäßigen Abspruches waren, nicht hingegen irgendwelche Reflexwirkungen des Bescheides. Der Umstand, dass vor der rechtsförmlichen Antrags erledigung bereits eine antragskonforme Auszahlung des Erstattungsbetrages an die Bf. erfolgt ist und deshalb durch die bescheidmäßige Abweisung des Antrages dieser Betrag allenfalls rückgefordert werden kann, stellt lediglich eine wirtschaftlich nachteilige Nebenwirkung des Abweisungsbescheides dar, ist aber nicht Gegenstand seines bescheidmäßigen Abspruches.

Anträge zur Geltendmachung von Rechten sind bis zur formellen Rechtskraft des den Antrag erledigenden Bescheides zurücknehmbar. Durch die Zurücknahme erlischt die behördliche Entscheidungspflicht. Wird während eines Beschwerdeverfahrens gegen einen auf Antrag ergangenen Bescheid dieser Antrag zurückgenommen, fällt der angefochtene Bescheid automatisch aus dem Rechtsbestand und ist das Antragsverfahren damit beendet.

Die Argumentation der Bf., dass in einer einschränkenden Auslegung des § 209a Abs. 2 BAO oder durch Analogieschluss über die beiden offenen Rückzahlungsanträge wegen Verjährung nicht mehr mit Bescheid hätte entschieden werden dürfen, weil die Abweisung der Anträge zu Lasten der Steuerpflichtigen gehen würden, vermag nicht zu überzeugen. Zum einen wird mit der Entscheidung über einen Rückzahlungsantrag der Antragstellerin keine Verpflichtung auferlegt, sondern im Falle der Abweisung lediglich das geltend gemachte Recht nicht gewährt und ihr gleichzeitig der Rechtsschutz zu dieser Entscheidung eröffnet. Zum anderen hat es die beschwerdeführende Partei bis zum rechtskräftigen Abschluss des Antragsverfahrens in der Hand, durch Zurücknahme des Antrages eine behördliche Entscheidung und damit auch eine allfällig nachteilige Reflexwirkung des den Antrag erledigenden Abweisungsbescheides zu verhindern.

Im Beschwerdeverfahren gegen den Abweisungsbescheid betreffend KEST-Erstattung 2012 wurde deren ersatzlose Aufhebung begehrt. Dieses Ergebnis hätte die Bf. durch die Zurückziehung des Rückzahlungsantrages im Beschwerdeverfahren vollumfänglich bewirken können. Von dieser Möglichkeit hat die Bf. bloß deshalb keinen Gebrauch gemacht, weil sie vermeint, sich dadurch einer Rückforderung gemäß § 241a BAO auszusetzen. Die Frage der Verjährung eines gesetzlichen Erledigungsanspruchs, bzw. der Erledigungspflicht betreffend einen Antrag zur Geltendmachung eines subjektiven Rechtes (hier Festsetzung einer Abgabenerstattung) kann nicht von zufälligen Umständen, ob die Partei einem Rückforderungsanspruch gemäß § 241a BAO ausgesetzt ist oder nicht, abhängen. Die von der Bf. begehrte „ewige Nichterledigung der KEST-Erstattungssanträge“ gemäß Art 23 DBA-VAE iVm § 240 Abs. 3 BAO auf Grund der vor Bescheiderlassung bereits erfolgten Auszahlungen ist im Gesetz nicht vorgesehen und kann eine solche Rechtswirkung auch nicht durch Analogieschluss zu den Verjährungsbestimmungen gemäß § 208 Abs. 1 lit. c BAO oder zur Forschungsprämie gemäß § 108c Abs. 4 EStG 1988 herbeigeführt werden.

Dass solche Rückerstattungsanträge – auch im Falle einer vollinhaltlichen Stattgabe – der bescheidförmigen Erledigung bedürfen, ist eine bis zu den Anfängen der BAO zurückreichende einhellige Rechtsmeinung gewesen (vgl. Ritz, Rückzahlung gemäß § 240 Abs. 3 BAO, SWK 2000/35, Seite 858, ebenso Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO, 11. ErgänzungsJg. VII/2012, zu § 240 Pkt. 5; Stoll, Wien 1994, BAO-Komm., § 240 Seite 2490; Reger-Stoll, BAO, Wien 1965, § 240 Pkt. 9, Seite 801). Es wäre an der steuerlich vertretenen Bf. gelegen, sich nicht mit einer bloßen faktischen Erledigung durch Auszahlung des Erstattungsbetrages zu begnügen – auch wenn dies damals Verwaltungsübung war – sondern ihr Recht auf bescheidmäßige Erledigung

der Anträge durchzusetzen. Es musste der Bf. klar gewesen sein, dass ohne bescheidmäßigen Abspruch über die Rückzahlungsanträge auch nicht die Rechtswirkungen eines solchen Bescheides eintreten und wurde dieser Umstand offensichtlich von der Bf. damals akzeptiert. Eine Regelungslücke durch Analogie quasi diese fehlenden Wirkungen, insbesondere die Rechtskraftwirkungen zu Gunsten der Bf. herbeizuführen besteht nicht.

Da in der Beschwerde eine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide nicht aufgezeigt wurde, war diese als unbegründet abzuweisen.

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.

Die Beantwortung der Rechtsfragen, dass die KEST-Rückzahlungsanträge durch die faktischen Erfüllungshandlungen im Jahr 2012 nicht erledigt worden sind und dass der diese offenen Anträge erledigende Abweisungsbescheid nicht wegen Verjährung rechtswidrig ist, folgt im Einklang mit der in der Begründung zitierten Rechtsprechung des VwGH. Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 21. Februar 2025