

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Dieter Fröhlich über die Berufung vom 7.12.2012 des Bf., TIN: X9, Str1, O., BSt Plz, USA situiert, vertreten durch Vanas & Partner Steuerberatungsgesellschaft mbH, Teinfaltstraße 9/Top 7, 1010 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe) vom 30.10.2012, mit dem der Antrag vom 19.01.2012 auf vollständige Rückerstattung von 2009 einbehaltener Kapitalertragsteuer, Antragsnummer: X1, abgewiesen wurde,

zu Recht erkannt:

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) stellte mit Anbringen vom 12.10.2009, eingebracht am 30.12.2009, beim Finanzamt Bruck Eisenstadt den Antrag auf Rückerstattung von Kapitalertragssteuer gemäß Art 10 Abs. 2 lit. b des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich – USA.

Die Bf. bescheinigte, dass sie im Zeitpunkt des Ausschüttungsbeschlusses der A-AG für das Geschäftsjahr 2008 (am 20.05.2009) 238.537 Stück Aktien an dieser inländischen Kapitalgesellschaft gehalten habe und sie aus der Gewinnausschüttung insgesamt eine Bruttodividende von € 178.902,75 bezogen habe. Hiervon sei Kapitalertragssteuer in Höhe von 25% (€ 44.725,69) einbehalten und abgeführt worden. Vom Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart wurde diesem Antrag auf KEST-Rückerstattung gemäß Art 10 DBA-USA mit Bescheid vom 26.03.2010 vollinhaltlich stattgebenden. Die KEST im Umfang von 10% der erhaltenen

Bruttodividende wurde der Bf. gemäß dem geltend gemachten DBA-Anspruch im Jahr 2010 zurückbezahlt (€ 17.890,28).

Mit Schreiben vom 19.01.2012 beantragte die Bf. durch ihren steuerlichen Vertreter (StV) beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart die Rückerstattung der restlichen KEST von der 2009 erhaltenen Dividende der A-AG in Höhe von € 26.835,41.

Jahr/KESt- Entrichtung	Antrags- nummern	Erhaltene Bruttodividende von A-AG	Einbehaltene 25%ige KEST	Antrag 2009 auf DBA-KESt- Erstattung	KESt-Erstattungsantrag 2012 als beschränkt stpfl. Körperschaft - § 1/3/1 KStG
2009	X2 X1	€ 178.902,75	€ 44.725,69	€ 17.890,28	€ 26.835,41

Der Antrag auf vollständige Erstattung der KEST wurde auf die objektive Vergleichbarkeit der Bf. mit einer inländischen Körperschaft und auf die gemeinschaftsrechtliche Unzulässigkeit einer Diskriminierung der Bf. hinsichtlich der Abzugssteuer auf Grund der unmittelbaren Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit gestützt. Als verfahrensrechtlicher Rückforderungstitel wurde § 240 Abs. 3 BAO angeführt. Im Antrag wurde Folgendes vorgebracht:

Zur rechtlichen Stellung der Antragstellerin:

Die Antragstellerin, der ***1*** (Bf. genannt) sei ein Fonds innerhalb des OG Trust Fund. Unter dem Dach des OG Trust befänden sich mehrere Unter- oder Teilfonds, wie auch der beschwerdeführende Bf-. Es handle sich um einen Fondspool oder eine sogenannte Umbrella-Fondskonstruktion. An der Antragstellerin könnten sich nur Trusts, welche bestimmte Voraussetzungen erfüllen, beteiligen.

Die Beteiligung an dem Investmentfonds erfolge, indem der Anlegertrust dem Trustee Bargeld oder anderes Vermögen mit dem Auftrag übertrage, diese Werte in einen bestimmten Unterfond des OG zu veranlagen. Die Unterfonds unterscheiden sich insbesondere nach Veranlagungsform, Veranlagungsgebiet und Veranlagungsrisiko. Jeder Unterfonds stelle einen eigenen Trust dar.

Der Trustee veranlege und verwalte das ihm übertragende Vermögen entsprechend dem erteilten Auftrag und der Trustsatzung des ausgewählten Fonds. Der Trustee habe die Stellung eines absoluten Eigentümers. Der Trustee bestimme auch hinsichtlich der Erträge, ob sie ausgeschüttet oder wieder reinvestiert werden. Die Anteilsinhaber würden sogenannte Units an dem Investmentfonds erwerben. Sie könnten aus ihrer Beteiligung – da keine vertragliche Bindung bestehe – auch jederzeit wieder ausscheiden. Beim Ausscheiden werde der Anteilsinhaber mit dem Wert seines Anteiles (seiner Units) am Trust, bzw. Unterfonds abgefunden. Eine Übertragung der Fondsanteile an einen Dritten sei nicht möglich. Das Ausscheiden eines Anteilinhabers habe auf das Bestehen des Investmentfonds keine Auswirkung.

Zur steuerrechtlichen Begründung des Rückerstattungsantrages:

An Hand der für einen Typenvergleich mit einer inländischen Körperschaft maßgebenden Kriterien würden folgende Punkte dafür sprechen, dass die Antragstellerin mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sei:

1. Die Antragstellerin – der ***1*** – verfüge über Rechtspersönlichkeit. Sie könne klagen und geklagt werden. 2. Das Vermögen stehe im Eigentum der Antragstellerin. 3. Es seien mehrere Personen an ihr beteiligt. 4. Es bestehe eine Drittorganschaft. 5. Ihre Gesellschafter (Anteilhaber) würden nicht für die Verbindlichkeiten der Antragstellerin haften. 6. Der Bestand der Antragstellerin sei unabhängig vom Bestand ihrer Anteilhaber.

Sollte die Abgabenbehörde jedoch zu der Ansicht gelangen, dass die Antragstellerin nicht mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sei, so sei der Trust jedenfalls mit einem beschränkt steuerpflichtigen Körperschaftssteuersubjekt gemäß § 1 Abs. 3 Z. 1 lit. b iVm. § 3 KStG 1988 vergleichbar. Der Antragstellerin kämen die Eigentumsrechte über die ihr gewidmeten Vermögenswerte zu. Sie könne über diese Vermögenswerte und die daraus erzielten Einkünfte tatsächlich und rechtlich frei verfügen, sodass sie Zurechnungssubjekt der Kapitalerträge aus der Beteiligung an der A-AG sei.

Keinesfalls sei eine Vergleichbarkeit der Antragstellerin mit einem inländischen Investmentfonds gegeben. Das folge schon aus dem Umstand, dass die Antragstellerin ihre Anteile nicht im Gemeinschaftsgebiet vertreibe und die Anteile auch nicht von einem breiten Publikum erworben werden könnten.

Da eine inländische Körperschaft im Sinne des § 1 Abs. 3 Z. 1 KStG 1988 – mit welcher die Antragstellerin vergleichbar sei - keinem KEST-Abzug unterliege, bzw. auf Antrag die KEST erstattet werde, wäre es in unmittelbarer Anwendung des EU-Rechts diskriminierend, wenn die beantragte KEST-Erstattung der Antragstellerin versagt würde. Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH liege ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art 63 AEUV vor, wenn der Erhalt von Dividenden bei inländischen Gesellschaften von Quellensteuern befreit ist, der Erhalt durch ausländische Gesellschaften aber mit Quellensteuer belastet werde und keine Neutralisierung durch eine nachträgliche Erstattung erfolge. Da die Antragstellerin in den USA von der Einkommensteuer befreit sei, sei eine Anrechnung der österreichischen KEST nicht möglich. Zur Herstellung eines unionsrechtskonformen Zustandes sei der Bf. daher die gesamte 2009 einbehaltene KEST zu erstatten.

Mit Bescheiden vom 30.10.2012, zugestellt am 8.11.2012, hat das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart (FA) den Antrag vom 19.01.2012 auf Rückzahlung der KEST gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1 KStG 1988 in Verbindung mit § 18 Abs. 1 Z. 2 Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz (AVOG 2010) als unbegründet abgewiesen. Bereits aus dem Wortlaut der in der Bescheidebegründung zitierten Bestimmung des § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG 1988 gehe klar hervor, dass die in den USA ansässige Antragstellerin zur begehrten Erstattung der österreichischen Abzugssteuern nicht legitimiert sei.

Mit Schreiben vom 7.12.2012 erhob der StV gegen den Abweisungsbescheid betreffend KEST-Erstattung gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1 KStG 1988 rechtzeitig und formgerecht Berufung mit dem Begehren, die Erstattung der österreichischen Abzugssteuern wie beantragt festzusetzen. Ferner wurde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt. Zur Begründung des Rechtsmittels führte der StV Folgendes aus:

Die Abweisung des Antrages sei im Bescheid mit dem Hinweis auf § 21 Abs. 1 KStG 1988 begründet worden, dass nach dem Wortlaut dieser Bestimmung eine Rückerstattung von KEST nur an beschränkt Steuerpflichtige, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes ansässig sind und mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe bestehe, erfolgen könne. Vom FA sei aber verkannt worden, dass diese österreichische Gesetzeslage europarechtskonform auszulegen sei.

Zur weiteren Begründung des Rechtsmittels wurden die ausführlichen Darlegungen im Erstattungsantrag vom Jänner 2012 wiedergegeben. Zusammenfassend sei im Ergebnis festzuhalten, dass die Bf. mit einer österreichischen Körperschaft im Sinne des § 1 Abs. 3 Z. 1 KStG vergleichbar sei. Nach EU-Recht sei unbestritten, dass auch Drittstaatsansässigen Rechte aufgrund des Prinzips der Kapitalverkehrsfreiheit zukomme. Das EU-Ansässigen eingeräumte Recht auf Erstattung von Abzugsteuer müsse auch Drittstaatsansässigen gewährt werden. Vor dem Hintergrund der Kapitalverkehrsfreiheit habe gemäß § 240 Abs. 3 BAO die beantragte volle Erstattung der KEST zu erfolgen.

Mit Vorlagebericht vom 4.03.2013 wurde das Rechtsmittel mitsamt den bezugshabenden Verwaltungsakten dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Auf Grund von Übergangsrecht ist die Berufung als Bescheidbeschwerde gemäß § 245 BAO von dem an die Stelle des UFG getretenen Bundesfinanzgericht zu erledigen (§ 323 Abs. 38 BAO) und ist belangte Behörde nunmehr das Finanzamt für Großbetriebe (§ 61 ,BAO idF des Finanz-Organisationsreformgesetzes 2020).

Mit Beschluss des BFG vom 26.04.2023 wurde die Bf. aufgefordert, den Antragsgegenstand zu konkretisieren. Weiters möge die Bf. im Lichte der Rechtsprechung des VwGH, 13.01.2021, Ro 2018/13/0003 und 30.06.2021, Ro 2018/13/0011 die behauptete Eigenschaft als beschränkt steuerpflichtige Körperschaft im Rahmen eines zweistufigen, individuell-konkreten Typenvergleiches darlegen und ihre Rechtsstellung als Zurechnungssubjekt der Kapitalerträge nachweisen.

In einem vergleichbaren Streitfall (einer andere US-Investmentfondsgesellschaft in der Rechtsform eines Trusts) war beim Verwaltungsgerichtshof ein Revisionsverfahren mit der gleichen Rechtsfrage anhängig, weshalb vom BFG die Entscheidung gemäß § 271 BAO auf dieses VwGH-Verfahren ausgesetzt worden ist (Beschluss vom 5.6.2023).

Der VwGH hat – nach Einholung einer Vorabentscheidung des EuGH, mit Urteil vom 30.04.2025, C-602/23, – mit Erkenntnis vom 28.05.2025, Ro 2022/13/0014 die maßgebenden Rechtsfragen eindeutig entschieden.

Vom BFG wurde in der Folge gemäß § 271 Abs. 2 BAO das Beschwerdeverfahren unter Berücksichtigung des zitierten VwGH-Rechtsprechung, das Anlass für die Aussetzung der Entscheidung war, fortgesetzt.

Mit Schreiben des StV vom 26.07.2023 wurde das Bestehen der Antragstellerin zum gegenwärtigen Zeitpunkt nachgewiesen und außerdem unter der Bezeichnung „Korrektur des bisherigen Vorbringens“ der Inhalt des KEST-Rückerstattungsantrages wesentlich abgeändert. Es wurde folgender neuer Sachverhalt mit folgender neuen Anspruchsgrundlage für eine KEST-Rückzahlung an die Bf. erklärt:

Die Antragstellerin sei ein Common Trust gemäß § 584 Internal Revenue Code (IRC). Gemäß § 584 lit. b IRC sei ein solcher Common Trust kein Körperschaftsteuersubjekt und werde für Zwecke der Ertragsbesteuerung nicht als Kapitalgesellschaft behandelt. Die Einkünfte würden somit nicht auf Ebene des Fonds besteuert, sondern die Besteuerung erfolge auf Ebene der Anteilsinhaber, unabhängig ob die Erträge ausgeschüttet oder thesauriert würden. Die Antragstellerin sei ein steuerlich transparentes Rechtssubjekt und keine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft gemäß § 1 Abs. 3 Z. 1 lit. a KStG 1988 (vergleichbar einer inländischen juristischen Person) und auch nicht nach § 1 Abs. 3 Z. 1 lit. b iVm § 3 KStG 1988 (ein körperschaftspflichtiges Zweckvermögen).

Eine Rückerstattung gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 könne an die Bf. deshalb nicht erfolgen, weil sie keine Körperschaft und somit keine beschränkt Steuerpflichtige gemäß § 1 Abs. 3 Z. 1 KStG 1988, sei.

Es werde jedoch an dem Antrag auf KEST-Rückerstattung gemäß § 240 Abs. 3 BAO vom 19.01.2012 festgehalten, weil die Antragstellerin zwar mit keiner Körperschaft, aber mit einem inländischen Pensionsinvestmentfonds gemäß den Bestimmungen des Abschnittes Ia des Investmentfondsgesetzes 1993 (§§ 23a bis 23g InvFG 1993) vergleichbar sei. Nach § 41 Abs. 1 Z. 2 InvFG 1993 können auf Antrag der Kapitalanlagegesellschaft einbehaltene KEST von Dividenden, die dem Pensionsinvestmentfonds zufließen, erstattet werden. Der verfahrensgegenständliche Antrag vom 19.01.2012 sei als solcher KEST-Erstattungsantrag gemäß § 41 InvFG 1993 iVm § 240 Abs. 3 BAO zu verstehen.

In EAS 3013 werde im Detail dargelegt, unter welchen Voraussetzungen auf Grund der Kapitalverkehrsfreiheit auch ein ausländischer Pensionsfonds eine KEST-Rückerstattung gemäß § 41 Abs. 1 InvFG 1993 beantragen könne. Aus den vorgelegten Fondsbestimmungen (Declaration of Trust) sei eindeutig ersichtlich und somit nachgewiesen, dass die

Vergleichbarkeit der Bf. mit einem inländischen Pensionsinvestmentfonds iSd InvFG 1993 gegeben sei.

Wie schon ausgeführt, sei die Bf. ein Common Trust gemäß § 584 IRC. An ihr könnten sich nur Rechtsträger (Trusts) die selbst nach § 501 IRC von der Ertragssteuer in den USA befreit sind, beteiligen (sogenannte eligible Accounts). § 501 IRC verweise auf § 401 IRC, der eine Steuerbefreiung für spezielle begünstigte Pensions- und Mitarbeitervorsorgeeinrichtungen enthalte. Der im § 23g InvFG 1993 eingeschränkte Kreis zulässiger Anteilsinhaber, sei mit den Anteilsinhabern nach § 584 iVm § 501 IRC im Wesentlichen übereinstimmend.

Das Fondsvermögen und die Fondseinkünfte würden für keine anderen Zwecke, als für die begünstigten Anteilsinhaber verwendet und ausgeschüttet werden dürfen.

Für die Bf. bestünden auch bestimmte Veranlagungsvorschriften, woraus sich ebenfalls eine gewisse Vergleichbarkeit, aber keine uneingeschränkte Übereinstimmung, ergebe. Die darüber hinausgehenden einschränkenden Veranlagungsvorschriften des § 23d InvFG 1993 seien nicht mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar, weshalb diese Anordnungen durch die unmittelbare Anwendung des EU-Rechts verdrängt werden würde.

Zusammenfassend sei mit dem Anbringen vom 19.1.2012 die Rückerstattung der KEST von den 2009 erhaltenden Dividenden der A-AG auf Grund des § 41 InvFG 1993 iVm § 240 Abs. 3 BAO beantragt worden und würden diesem Anspruch entgegenstehende gesetzliche Anforderungen des InvFG 1993 (z.B. Veranlagungsvorschriften) durch die unmittelbare Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit – zur Vermeidung einer ungerechtfertigten Diskriminierung – verdrängt.

Der Amtspartei wurde die als „Korrektur“ bezeichnete Änderung des Antrages auf KEST-Rückerstattung im Schreiben des StV vom 26.07.2023 zur Kenntnis gebracht und wurde dazu vom Finanzamt für Großbetriebe folgende Stellungnahme vom 15.09.2025 abgegeben:

*„[Zitat] Beim beschwerdeführenden ***1*** handelt es sich um einen im Bundesstaat BSt ansässigen Trust, der von der ***2*** (kurz „CGTC“) als Trustee verwaltet wird. Konkret handelt es sich um einen common trust fund nach § 584(a) Internal Revenue Code von 1986 (kurz „IRC“). Common trust funds fallen ausdrücklich nicht unter die Definition einer „Investment Company“ (sowohl iSd Titel 15 § 80a-3 US Code als auch § 3(c)(7) des Investment Company Act 1940). Ein common trust fund stellt außerdem eine der möglichen Arten eines collective investment fund (kurz „CIF“) dar und unterliegt damit der Regulation 9.18(a)(1) des Office of the Comptroller of the Currency (kurz „OCC“). Der Beschwerdeführer ist ein Subfonds innerhalb des als Umbrellakonstruktion ausgestalteten OG Trust Fund. Die Beteiligung am OG Trust Fund erfolgt, indem dem Trustee Bargeld oder Vermögen übertragen wird. Der Trustee darf dabei gem. 3.01 der Declaration of Trust nach eigenem Ermessen beliebige Teilfonds auflegen. Die Beteiligung an dem Beschwerdeführer ist auf Trusts beschränkt, die nach dem IRC*

von der Steuer befreit sind, einschließlich, aber nicht beschränkt auf Stiftungsfonds, Stiftungen und freiwillige Arbeitnehmervereinigungen (auch bekannt als „VEBAs“), für die CGTC als Treuhänder oder Mittreuhänder fungiert. Jeder Teilnehmer muss außerdem zum einen ein „zugelassener Anleger“ im Sinne von Rule 501(a) des Gesetzes von 1933 und zum zweiten ein „qualifizierter Käufer“ im Sinne von Abschnitt 2(a)(51) des Gesetzes von 1940 sein.

Rechtsauffassung

Eine beschränkte Steuerpflicht besteht gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 lit a KStG für eine Körperschaft, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland (§ 27 BAO) hat, mit einer inländischen juristischen Person vergleichbar ist und Einkünfte im Sinne des § 21 Abs. 1 KStG bezieht.

Gleiches gilt sinngemäß für § 41 InvFG 1993. Nach diesem sind ausschüttungsgleiche Erträge für Anteile an Pensionsinvestmentfonds von der Einkommenssteuer und Kapitalertragsteuer befreit.

Vergleich des Beschwerdeführers mit einem österreichischen Pensionsinvestmentfonds

Der Beschwerdeführer merkt in seinen Ausführungen an, es handle sich bei dem Trust um einen Pensionsinvestmentfonds, welcher mit einem österreichischen Pensionsinvestmentfonds vergleichbar sei. Darum wird im Folgenden der Beschwerdeführer, in seiner konkreten Ausgestaltung, mit einem österreichischen Pensionsinvestmentfonds verglichen.

Ein österreichischer Pensionsinvestmentfonds (kurz „PIF“) ist ein Sondervermögen, gem. § 1 Abs. 1 InvFG 1993 der gemäß den Fondsbestimmungen die Bezeichnung Pensionsinvestmentfonds führt.

Gesellschaftszweck

Der Zweck des Beschwerdeführers ist es, das ihm zur Verfügung gestellte Kapital zu bündeln und nach den Grundsätzen der Anlagephilosophie in Wertpapiere anzulegen. Er erhält das Kapital von Trusts, die nach dem IRC ebenfalls von der Steuer befreit sind. Das Anlageziel des Fonds besteht in der Erzielung eines langfristigen Kapitalwachstums durch Anlagen in einem Portfolio, das hauptsächlich aus Aktienwerten von Emittenten außerhalb der USA besteht. Der Fokus liegt dabei auf Stammaktien und Stamm- und Vorzugsaktien (oder in solche Wertpapiere wandelbare oder umtauschbare Wertpapiere) von Unternehmen mit einer Marktkapitalisierung von mehr als 1 Milliarde US-Dollar zum Zeitpunkt des Kaufs. Das Vermögen des Fonds kann geografisch flexibel angelegt werden, wobei der Schwerpunkt auf Wertpapieren von Unternehmen mit Sitz in Europa, Kanada, Australien und dem Fernen Osten liegt (Characteristics, Investment Objectives and Guidelines, S. 1). Gem. § 23f InvFG 1993 hat ein österreichischer PIF im Prospekt darauf hinzuweisen, dass der Zweck ausschließlich der Altersvorsorge dient und damit eine langfristige Anlagepolitik verfolgt wird. Der Zweck des

Beschwerdeführers ist somit breiter gefasst und nicht mit einem österreichischen PIF vergleichbar.

Veranlagungsmöglichkeiten

Für einen österreichischen Pensionsinvestmentfonds legt § 23d Z 1 - 4 InvFG 1993 die prozentuellen Beschränkungen der Veranlagungsmöglichkeiten fest. Er darf gem. § 23e InvFG 1993 derivative Produkte ausdrücklich nur zur Absicherung der Vermögensgegenstände des Fondsvermögens erwerben. Gem. § 23d Z 4 InvFG 1993 dürfen keine Optionsscheine erworben werden. Im Vergleich dazu hat der Trustee des Beschwerdeführers weitergehende bzw. nicht so strikt reglementierte Befugnisse bezüglich der Veranlagung. Auch gegen das Verbot der Optionskontrakte verstößt der Beschwerdeführer. Das Anlageziel des Fonds besteht in der Erzielung eines langfristigen Kapital- und Ertragszuwachses durch Investitionen in ein Portfolio, das hauptsächlich aus Aktienwerten von Nicht-US-Emittenten (einschließlich ADRs und anderen in den USA registrierten Wertpapieren) und aus Wertpapieren besteht, deren Hauptmärkte außerhalb der USA liegen. Der Fonds investiert normalerweise in ein Portfolio, das hauptsächlich aus Stammaktien und Stamm- und Vorzugsaktien (oder in solche Wertpapiere wandelbare oder umtauschbare Wertpapiere) von Unternehmen mit einer Marktkapitalisierung von mehr als 1 Milliarde US-Dollar zum Zeitpunkt des Kaufs besteht. Obwohl der Fonds beabsichtigt, seine Anlagen auf solche Emissionen zu konzentrieren, kann der Fonds in Barmittel, Barmitteläquivalente und Staatspapiere investieren, wenn die vorherrschenden Markt- und Wirtschaftsbedingungen dies als wünschenswert erscheinen lassen. Das Vermögen des Fonds kann zwar geografisch flexibel angelegt werden, der Schwerpunkt liegt jedoch auf Wertpapieren von Unternehmen in Europa, Kanada, Australien und dem Fernen Osten, wobei wirtschaftliche, soziale und politische Entwicklungen, Währungsrisiken und die Liquidität der verschiedenen nationalen Märkte gebührend berücksichtigt werden. Der Fonds kann auch bis zu 10 % zum Zeitpunkt des Kaufs in Wertpapiere von Emittenten aus Entwicklungsländern investieren. Obwohl der Fonds nicht beabsichtigt, kurzfristige Gewinne anzustreben, werden die Wertpapiere im Portfolio des Fonds verkauft, wenn der Fonds dies für angemessen hält, ohne Rücksicht darauf, wie lange ein bestimmtes Wertpapier gehalten wurde. Der Fonds kann (i) Wertpapiere kaufen, die von einem Unternehmen oder einem verbundenen Unternehmen eines Unternehmens ausgegeben werden, das einen teilnehmenden Trust eingerichtet hat, und (ii) in andere gepoolte Investmentfonds investieren, die im Rahmen des Trusts eingerichtet wurden und deren Anlageziele und -richtlinien mit, denen des Fonds übereinstimmen. In Übereinstimmung mit den Zielen des Fonds kann dieser von Zeit zu Zeit derivative Wertpapiere wie Devisenterminkontrakte, Devisentermingeschäfte und -optionen erwerben, um unter anderem das Fremdwährungsengagement zu steuern, Liquidität bereitzustellen, ein anderweitig nicht verfügbares Engagement zu ermöglichen, Risiken zu steuern und Anlagestrategien effizienter umzusetzen. Derivate werden jedoch nicht eingesetzt, um das Engagement des Fonds über sein Gesamtnettovermögen hinaus zu erhöhen (Characteristics

2010, *Investment Objectives and Guidelines*, S. 1). Der Beschwerdeführer ist somit in diesem Punkt nicht mit einem österreichischen Pensionsinvestmentfonds vergleichbar.

Anlegerkreis

§ 23g Abs. 1 InvFG 1993 regelt den berechtigten Anlegerkreis eines österreichischen Pensionsinvestmentfonds. Dieser umfasst:

- unbeschränkt Steuerpflichtige gem. § 1 Abs. 2 EStG, welche einen unwiderruflichen Auszahlungsplan mit einem depotführenden Kreditinstitut abgeschlossen haben,
- Versicherungsunternehmen für die Veranlagung in eine Pensionszusatzversicherung,
- Pensionskassen,
- Mitarbeitervorsorgekassen.

Auch der Beschwerdeführer darf Anteile grundsätzlich nur an einen bestimmten Kreis von Anlegern ausgeben. Die Beteiligung an dem Fonds ist auf Trusts beschränkt, die nach dem IRC von der Besteuerung befreit sind, einschließlich, aber nicht beschränkt auf Stiftungen, Stiftungsfonds und freiwillige Arbeitnehmervereinigungen (auch bekannt als „VEBAs“), für die CGTC als Treuhänder oder Co-Treuhänder fungiert. Weiters können sich Anleger, welche „accredited investor“ im Sinne der Rule 501(a) des Gesetzes von 1933 und „qualified purchaser“ gemäß der Definition in Abschnitt 2(a)(51) des Gesetzes von 1940 am Beschwerdeführer beteiligen. (*Characteristics 2010, Participation in the Fund*, S. 2). Der Anlegerkreis eines österreichischen PIF ist somit in § 23g Abs. 1 InvFG 1993 abschließend und enger definiert als jener des Beschwerdeführers, womit dieser nicht mit einem österreichischen Pensionsinvestmentfonds vergleichbar ist.

Auszahlungsplan

Nach § 23 g Abs. 2 InvFG 1993 muss bei einem österreichischen Pensionsinvestmentfonds ein Auszahlungsplan festgelegt werden, der eine Auszahlung nur vorsieht, wenn die Voraussetzungen des § 108b Abs. 1 Z 2 EStG vorliegen. In erster Linie wird hierbei auf den Bezug einer gesetzlichen Alterspension abgestellt (lit a). Eine solche Bestimmung ist beim Beschwerdeführer nicht vorhanden. Er ist somit in diesem Punkt nicht mit einem Pensionsinvestmentfonds vergleichbar.

Gewinnverwendung/Ausschüttungen

Gem. § 23 c InvFG 1993 sind Ausschüttungen eines österreichischen Pensionsinvestmentfonds unzulässig. Der Fonds muss also zwingend thesaurieren. Die Anteilsinhaber des Beschwerdeführers können zwischen Ausschüttung und Thesaurierung wählen. Entscheidet sie sich zur Ausschüttung, werden die Nettoanlageerträge des Fonds monatlich ausgeschüttet (*Annual Report 2022, Notes to financial statements, 2. Significant Accounting Policies*, S. 9, *Characteristics 2010, Income and Capital Gains*, S. 2). Es gibt also keine Verpflichtung zur Thesaurierung, was einem Verstoß gegen das Ausschüttungsverbot nach § 23c InvFG 1993

entspricht. Dies bedingt, dass der Beschwerdeführer in diesem Punkt nicht mit einem inländischen PIF vergleichbar ist.

Resume

Nach Durchführung des Vergleichs mit einem österreichischen Pensionsinvestmentfonds lässt sich zusammenfassend sagen, dass der Beschwerdeführer, nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, nicht mit einem österreichischen Pensionsinvestmentfonds vergleichbar ist. Er ist somit, unabhängig von der steuerlichen Behandlung im Ansässigkeitsstaat, nicht als PIF anzusehen.

Zweckvermögen und Einkünftezurechnung

Laut steuerlichem Vertreter könnte der Beschwerdeführer ebenso als nichtrechtsfähiges Zweckvermögen qualifiziert werden.

Grundsätzlich kommen Zweckvermögen in Österreich kaum vor und stellen entsprechend § 3 KStG lediglich einen Auffangtatbestand mit geringer praktischer Bedeutung dar. Dabei wird vorausgesetzt, dass das Einkommen nur dem Zweckvermögen zugerechnet werden kann. Ist das Einkommen primär einem anderen dem EStG oder KStG unterliegenden Steuersubjekt zuzurechnen, scheidet eine Qualifikation des Zweckvermögens als Körperschaft aus (Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 3 RZ 6f).

Maßgeblich für die Zurechnung ist dabei, bei wem die Chance auf eine Wertsteigerung und das Risiko der Wertminderung liegt (VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123). Das trifft auf den Anteilseigner zu, da der Wert seines Anteils die Gesamtheit der realisierten und nicht realisierten Gewinne bzw. Verluste seines Anteils am Fonds widerspiegelt. Der Anteilsinhaber trägt somit das wirtschaftliche Risiko der Einkunftsquelle.

In der Declaration of Trust bzw. den Characteristics sind Anlagephilosophie und Ausschüttungspolitik geregelt, welche wesentliche Bestandteile der vertraglichen Verbindung eines Anlegers am Investmentfondsanteil sind und somit vorab die Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle festlegen. Das Management des Fonds ist an diese Grundsätze gebunden.

Anteilsinhaber haben jedoch grundsätzlich unter Beachtung einer schriftlichen Vorankündigung von fünf Tagen die Möglichkeit Anteile zurückzugeben (Declaration of Trust, 2.03 Withdrawals, S. 5; Characteristics 2010, Admission and Withdrawals, S. 2f). Somit können Anteilsinhaber selbst über die Einkunftsquelle disponieren.

Der ermittelte Gewinn des Fonds und die in weiterer Folge daraus ausgeschütteten oder reinvestierten Beträge stellen eine Nettogröße dar, womit der Anteilsinhaber, die mit dieser Einkunftsquelle im Zusammenhang stehenden konkreten Aufwendungen wirtschaftlich trägt (Characteristics 2010, Fees and Expenses bzw. Income and Capital Gains S. 2).

Entscheidend ist für wirtschaftliches Eigentum nicht nur die Weisungsbefugnis, sondern vor allem auch der Umstand, dass das Risiko eines Wertverlusts und die Chance einer Wertsteigerung den wirtschaftlich Berechtigten treffen (vgl. VwGH 25.4.2018, Ro 2017/13/0004; 25.2.2015, 2011/13/0003; 25.3.2015). Die bloße Befugnis zur Verwaltung des Vermögens, gleichgültig in welcher formalrechtlichen Stellung (insb. in der Art eines beauftragten Vermögensverwalters, eines Treuhänders, eines Finanzinstituts, eines indirekten Stellvertreters und ähnliches), führt nicht zum wirtschaftlichen Eigentum an den übertragenen Vermögenswerten. Wirtschaftlicher Eigentümer im steuerrechtlichen Sinne bleibt in all diesen Fällen der wirtschaftlich Berechtigte (VwGH, 19.10.2022, Ro 2021/15/0013; 27.4.2022, Ra 2020/15/0061).

Die Einkünftezurechnung erfolgt somit an die Anteilsinhaber und nicht an den Beschwerdeführer, da diese unter anderem über die Einkunftsquelle disponieren können, sowie die Chance auf Wertsteigerung haben bzw. dem Risiko der Wertminderung unterliegen. Somit scheidet ebenfalls die Qualifikation des Beschwerdeführers als Zweckvermögen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 iVm § 3 KStG aus.

Vergleich des Beschwerdeführers mit einer österreichischen Körperschaft

In der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers wurde ausgeführt, dass eine Rückerstattung gemäß § 21 Abs 1 Z 1a KStG nicht erfolgen kann, weil es sich nicht um eine Körperschaft im Sinne des KStG handelt. Da in der Beschwerde jedoch ein Vergleich mit einer Körperschaft angestellt wurde, wird in dieser Stellungnahme ebenso darauf Bezug genommen.

Im Rahmen des Vergleichs mit einer österreichischen Körperschaft kommt, aufgrund der Ausgestaltung des Beschwerdeführers, am ehesten der Vergleich mit einer Aktiengesellschaft in Frage. Deshalb wird im Typenvergleich zunächst auf die Gemeinsamkeiten und Unterschiede des Beschwerdeführers mit einer österreichischen Aktiengesellschaft eingegangen.

Im folgenden Typenvergleich wird auf die Declaration of Trust aus 1998, die Characteristics aus 2010 sowie auf die Beschwerde des Beschwerdeführers verwiesen.

Ausländisches Rechtsgebilde als Körperschaft/Rechtspersönlichkeit

Laut Beschwerde handelt es sich beim Beschwerdeführer um eine steuerpflichtige Körperschaft, da dieser klagen bzw. geklagt werden kann. In der Stellungnahme vom 26. Juli 2023 wird vom steuerlichen Vertreter ausgeführt, dass es sich beim Beschwerdeführer eben nicht um ein Körperschaftssubjekt handelt. Nach § 584(b) IRC und § 17671 California Revenue and Taxation Code unterliegt ein Fonds wie der Beschwerdeführer keiner Besteuerung und gilt nicht als Körperschaft.

Hinsichtlich der zivilrechtlichen Einordnung eines Trusts enthält das kalifornische Trust Law keine so eindeutigen Regelungen wie es beispielweise in anderen Bundestaaten der Fall ist. Nach Rechtsprechung der kalifornischen Gerichte kommt einem Trust grundsätzlich keine eigene Rechtspersönlichkeit zu, damit kann dieser somit weder über Eigentum verfügen noch klagen oder geklagt werden. Vielmehr handle es sich um ein Treuhandverhältnis in Bezug auf das Eigentum, bei dem ein Settlor sein Vermögen an einen Trustee überträgt, der dieses wiederum zum Vorteil eines Beneficiary verwaltet. Das zivilrechtliche Eigentum am Vermögen geht dabei auf den Trustee über und sämtliche Verträge und sonstige Rechtsgeschäfte, die im Zuge der Verwaltung des Trusts eingegangen werden, schließt der Trustee in seinem eigenen Namen, jedoch mit dem Zusatz „als Trustee für den Trust“ ab. Im Falle von Rechtsstreitigkeiten aus derartigen Rechtsgeschäften ist nach kalifornischem Recht der Trustee und nicht der Trust zu klagen (§ 18004 Probation Code). Der Trust selbst stellt lediglich eine Sammlung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten dar, die der Trustee strikt von seinem eigentlichen Vermögen trennen muss. Dies deckt sich auch mit dem Wortlaut der Declaration of Trust, wonach die CGTC sämtliches Vermögen, dass an diese – und nicht den Trust – übertragen wurde, treuhändisch hält und verwaltet (Declaration of Trust, 3.06 Management Responsibility, S. 7). Auch laut dem collective investment fund Handbuch des OCC hält der Trustee das zivilrechtliche Eigentum am Vermögen des Fonds und die Anteilsinhaber sind wiederum als die wirtschaftlichen Eigentümer anzusehen (OCC Handbook CIF, S. 1).

Im Gegensatz zum Beschwerdeführer verfügen österreichische Aktiengesellschaften über eine eigene Rechtspersönlichkeit. Die Rechtspersönlichkeit eines ausländischen Gebildes ist nach hA Indiz für die Vergleichbarkeit mit einer inländischen Körperschaft (Staringer, Besteuerung doppelt ansässiger Körperschaften, 111 mwN, Mühllehner, RdW 2001, 124 etc; vgl Achatz/Biber in Achatz/Kirchmayr, KStG, Typenvergleich Rz 259). Dem Beschwerdeführer ist keine eigene Rechtspersönlichkeit zuzuordnen, was für eine Nichtvergleichbarkeit mit einer österreichischen Körperschaft spricht.

Variables Kapital, Rücknahme von Anteilen

Der Beschwerdeführer verfügt über ein variables Kapital, welches in sogenannte Units unterteilt ist. Er ist verpflichtet, Anteile auf Verlangen der Anteilsinhaber zurückzunehmen. Anteile des Beschwerdeführers können von Anteilsinhabern, nach schriftlicher Vorankündigung von 5 Tagen, an jedem Geschäftstag zurückgegeben oder gekauft werden (Declaration of Trust, 2.03 Withdrawals, S. 5; Characteristics, Admission and Withdrawals, S. 2f). Im Vergleich dazu haben inländische Aktiengesellschaften ein fixes Kapital, welches nur unter gesellschaftsrechtlich definierten Maßnahmen durch Änderung der Satzung und Eintragung im Firmenbuch geändert werden kann (Bertl, Deutsch-Goldoni, Hirschler in Bertl, Deutsch-Goldoni, Hirschler (Hrsg), Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch 2019, S 632). Weiters unterliegt eine österreichische Aktiengesellschaft dem Verbot der Einlagenrückgewähr gem. § 52 AktG, wodurch Gesellschafter bei Weiterbestehen der Gesellschaft nur einen Anspruch auf den Bilanzgewinn

haben. Bezüglich Kapitalstruktur und Rücknahme der Anteile ist der Beschwerdeführer nicht mit einer österreichischen Körperschaft vergleichbar.

Gesellschaftszweck

Der Beschwerdeführer wurde zum Zweck der gemeinsamen Anlage von Vermögenswerten von Trusts gegründet, die nach dem IRC ebenfalls von der Steuer befreit sind (Characteristics, Introduction, S. 1). Das Anlageziel des Fonds besteht in der Erzielung eines langfristigen Kapitalwachstums durch Anlagen in einem Portfolio, das hauptsächlich aus Aktienwerten von Emittenten außerhalb der USA besteht. Der Fokus liegt dabei auf Stammaktien und Stamm- und Vorzugsaktien (oder in solche Wertpapiere wandelbare oder umtauschbare Wertpapiere) von Unternehmen mit einer Marktkapitalisierung von mehr als 1 Milliarde US-Dollar zum Zeitpunkt des Kaufs. Das Vermögen des Fonds kann geografisch flexibel angelegt werden, wobei der Schwerpunkt auf Wertpapieren von Unternehmen mit Sitz in Europa, Kanada, Australien und dem Fernen Osten liegt (Characteristics, Investment Objectives and Guidelines, S. 1). Im Gegensatz dazu besteht für österreichische Aktiengesellschaften weder ein gesetzlich vorgeschriebener Zweck noch eine Einschränkung des Zweckes oder Unternehmensgegenstandes. § 216 Abs. 1 Z 2 AktG normiert lediglich, dass die Gesellschaft für nichtig erklärt werden kann, wenn der in der Satzung umschriebene oder tatsächlich verfolgte Gegenstand des Unternehmens rechtswidrig oder sittenwidrig ist. Der Beschwerdeführer ist somit bezüglich des Gesellschaftszwecks nicht mit einer österreichischen Körperschaft vergleichbar.

Gewinnverwendung/-ausschüttung

Realisierte Wertsteigerungen und Verluste werden thesauriert bzw. reinvestiert. Die Nettoeinkünfte werden hingegen monatlich an die Anteilsinhaber ausgeschüttet, ausgenommen die Anteilsinhaber entscheiden sich dafür, diese ebenfalls zu thesaurieren (Characteristics, Income and Capital Gains, S. 2). Im Gegensatz dazu ist eine österreichische Aktiengesellschaft grundsätzlich zur Vollausschüttung verpflichtet. Die Hauptversammlung kann den gesamten Bilanzgewinn oder Teile davon von der Verteilung ausschließen und auf neue Rechnung vortragen, soweit diese Entscheidung durch die Satzung gedeckt ist (§ 104 Abs. 4 AktG). Eine Satzungsänderung obliegt ebenfalls der Hauptversammlung (§ 145 Abs. 1 AktG). Es ist nicht vorgesehen, dass die österreichische Aktiengesellschaft Ausschüttungen oder Teile davon im Namen der Gesellschafter reinvestiert. Hierbei ergibt sich somit keine Vergleichbarkeit zwischen dem Beschwerdeführer und einer österreichischen Körperschaft.

Bezugsrecht

Nach § 153 Abs. 1 AktG besteht für Anteilsinhaber bei Ausgabe neuer Anteile grundsätzlich ein Bezugsrecht. Dieses wird vom Beschwerdeführer nicht eingeräumt. So hat kein Anteil Vorrang

vor einem anderen (Declaration of Trust, 4.01. Units, S. 12). Eine Vergleichbarkeit zwischen dem Beschwerdeführer und einer österreichischen Körperschaft ist somit nicht gegeben.

Haftungsrechtliche Trennung

Der Beschwerdeführer wurde als Subfonds einer Umbrellakonstruktion durch einen Beschluss des Trustees errichtet. Der Trustee hat die Vermögenswerte jedes Fonds getrennt zu halten und kein Fonds haftet für Verbindlichkeiten eines anderen Fonds (Declaration of Trust, 3.01 Funds, S. 6). Für Verbindlichkeiten einer österreichischen Aktiengesellschaft haftet nach § 48 AktG jedoch das gesamte Gesellschaftsvermögen. Eine Beschränkung der Haftung auf einzelne Vermögensteile ist nicht möglich. Es besteht somit in diesem Punkt keine Vergleichbarkeit des Beschwerdeführers mit einer österreichischen Körperschaft.

Vorstand/Verwaltungsgesellschaft

Laut Declaration of Trust verwaltet CGTC als Trustee das Vermögen des Trusts treuhändig gemäß der Definition 402(a)(1) ERISA. Die Verantwortlichkeiten umfassen dabei die Verwaltung und Kontrolle der Vermögenswerte (Declaration of Trust, 3.06 Management Responsibility, S. 7). Der Trustee agiert dabei als absoluter Eigentümer und investiert die Mittel nach den Grundsätzen der Declaration of Trust (Declaration of Trust 2013, 3.07 Management and Administrative Powers, S. 8). Gemäß § 75 Abs. 2 AktG kann der Vorstand einer Körperschaft keine juristische Person oder Personengesellschaft sein. Es besteht in diesem Punkt somit keine Vergleichbarkeit mit einer österreichischen Körperschaft.

Drittorganschaft

Laut Angaben des Beschwerdeführers besteht eine Drittorganschaft (Beschwerde 2012). Auch für österreichische Körperschaften gilt, dass die Geschäftsführungsbefugnis nicht auf die Mitglieder beschränkt ist (vgl. Hohenwarter-Mayr, a.a.O., § 1 Tz 66). In diesem Punkt ist der Beschwerdeführer somit mit einer österreichischen Körperschaft vergleichbar.

Zulassung/Genehmigung

Für die Entstehung einer Körperschaft ist lediglich das Erfordernis der Eintragung in einem öffentlichen Buch (Handelsregister, Firmenbuch oder sonstige Bestätigung der Durchführbarkeit des Gesellschaftervertrages durch eine öffentliche Instanz) zu erfüllen (BFH 23.06.1992, IX R 182/87, BStBl II 1992, 972). Der Beschwerdeführer muss hingegen indirekt durch die Registrierungspflicht des Trustees (CGTC) bei der SEC von einer Aufsichtsbehörde genehmigt werden (Characteristics, Additional Information, S. 3). Es besteht somit keine Vergleichbarkeit zu einer inländischen Kapitalgesellschaft.

Fremdkapitalaufnahme

Der Trustee ist ermächtigt Kredite aufzunehmen, soweit dies zum Schutz der Vermögenswerte eines Verrechnungskontos erforderlich oder wünschenswert ist, und die Vermögenswerte eines solchen Verrechnungskontos zu belasten oder zu verpfänden, um die Rückzahlung solcher Schulden zu sichern (Declaration of Trust, 3.07 Management and Administrative Powers, S. 8). Eine AG kann ebenso zur Erreichung ihres Unternehmenszwecks frei wählen, wie sie ihre Mittel beschafft und ihr Vermögen veranlagt. Weiters kann sie die Gewährung von Krediten vorsehen, dies bedarf jedoch die Genehmigung des Aufsichtsrats (§ 95 Abs. 5 Z 6 AktG). In diesem Punkt ist somit eine teilweise Vergleichbarkeit (betreffend die Möglichkeit der Kapitalaufnahme) mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft gegeben.

Auflösung

Der Trustee kann den Common Trust oder einen oder mehrere Fonds jederzeit auflösen. In einem solchen Fall werden die Vermögenswerte des betroffenen Fonds gemäß den Bestimmungen verwaltet und verteilt (Declaration of Trust, 6.02. Termination, S. 18). Hingegen bedarf die Auflösung einer Körperschaft nach § 203 (1) AktG der Zustimmung der Anteilsinhaber von mindestens drei Viertel des bei der Beschlussfassung vertretenen Grundkapitals (mit Ausnahme von zeitlich begrenzter Existenz, Eröffnung eines Konkursverfahrens oder Abweisung eines Insolvenzverfahrens). Es besteht in diesem Punkt somit keine Vergleichbarkeit zwischen Beschwerdeführer und inländischer Kapitalgesellschaft.

Verschmelzung

CGTC als Trustee kann veranlassen, dass ein oder mehrere Fonds mit Fonds von CGTC fusioniert, konsolidiert, aufgelöst oder reorganisiert werden. Einwände gegen eine Verschmelzung kann lediglich der betroffene Trust tätigen, wobei diese zum Ausschluss der Beteiligungen des Trusts an dem verschmolzenen neuen Trust führen (Declaration of Trust, 6.03 Reorganization, S. 18). Bei der Aktiengesellschaft haben die Gesellschafter gem. § 221 AktG Mitbestimmungsrechte bei einer Verschmelzung. Es bedarf daher bei der Verschmelzung eines Hauptversammlungsbeschlusses. Es besteht somit keine Vergleichbarkeit zu einer inländischen Kapitalgesellschaft.

Mitbestimmungsrechte/Willensbildung

Der Trustee verantwortet die Verwaltung und das Management des Beschwerdeführers. Dabei hat er alle notwendigen Vertretungsmachten. Er kann dabei, wie bereits erläutert, nach seinem Ermessen bestimmen ob Erträge reinvestiert oder ausgeschüttet werden sollen (Declaration of Trust, 3.10 Income, Gains and Losses, S. 11f). Der Trustee kann die Bestimmungen der Declaration of Trust jederzeit ändern. Etwaige Änderungen treten zu einem vom Trustee festgelegten Zeitpunkt in Kraft. Eine Änderung, die die Anlagepolitik oder das Anlageziel eines Fonds wesentlich verändert, wird jedoch frühestens an einem Bewertungstag wirksam, der mindestens dreißig Tage nach der Bekanntgabe einer solchen Änderung liegt (Declaration of

Trust, 6.01. Amendment, S. 18). §§ 104 ff AktG sehen eine jährliche Hauptversammlung vor. Diese dient zur Willensbildung unter Gesellschaftermitwirkung bzw. eröffnet die Möglichkeit zur Mitwirkung an der Willensbildung der Gesellschaft für die Beteiligten im Rahmen von Gesellschafterversammlungen. Der Beschwerdeführer ist in diesem Punkt somit nicht mit einer österreichischen Aktiengesellschaft vergleichbar.

Resumee

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass, nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und unter Durchführung eines individuell konkreten Typenvergleichs, der Beschwerdeführer nicht mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft vergleichbar und damit nicht als beschränkt steuerpflichtige Körperschaft anzusehen ist.

Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 63 AEUV

Der in der vorliegenden Stellungnahme und der Beschwerde des Beschwerdeführers behauptete Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 63 AEUV ist aus Sicht des Finanzamtes zu verneinen. Da es sich beim Beschwerdeführer, wie ausgeführt, um ein Gebilde handelt, das nicht mit einem österreichischen Pensionsinvestmentfonds vergleichbar ist, wäre es eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung im Falle eines inländischen Investmentfonds die transparente Fondsbesteuerung anzuwenden, im Falle eines ausländischen Fonds dagegen nicht.

Da inländische Gebilde, welche aufsichtsrechtlich als Investmentfonds zu qualifizieren sind, im streitgegenständlichen Zeitraum jedenfalls der transparenten Fondsbesteuerung unterliegen, kann hier im Falle eines ausländischen Vehikels, welches nach dem Recht seines Heimatstaates aufsichtsrechtlich als Trust zu qualifizieren ist und lt. Ausführung des steuerlichen Vertreters ein transparentes Rechtssubjekt ist, kein Verstoß gegen die unionsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit vorliegen.

Das Finanzamt für Großbetriebe beantragt daher weiterhin die Abweisung der Beschwerde. [Zitat Ende]“.

Vom StV wurden mit Schreiben vom 19.09.2025 die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Senat zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. beantragt mit Schreiben vom 19.01.2012 die vollständige Rückzahlung der KEST von im Jahr 2009 erhaltenen Dividenden der A-AG gemäß § 240 Abs. 3 BAO iVm Art 63 AEUV.

In diesem Antrag wird der Anspruch auf KEST-Erstattung einer ausländischen intransparenten und von der Ertragssteuer im Ansässigkeitsstaat befreiten Kapitalanlagegesellschaft, die mit einer inländischen Körperschaft gemäß § 1 Abs. 3 Z. 1 KStG 1988 vergleichbar sei und die auf Grund der Kapitalverkehrsfreiheit keiner finalen KEST-Belastung unterliegen dürfe, geltend gemacht.

Die belangte Behörde hat auf Grund des objektiven Erklärungswertes dieses Anbringens als Antrag auf KEST-Rückerstattung gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG 1988 gewertet. Mit Bescheid vom 30.10.2012 hat das FA einen Anspruch der Bf. auf KEST-Erstattung gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG abgelehnt und im Spruch des Bescheides den Antrag vom 19.01.2012 als unbegründet abgewiesen.

Mit Schreiben vom 26.07.2023 erklärte die Bf. unter Vorlage geeigneter Nachweise, dass sie entgegen ihrem bisherigen Antrags- und Beschwerdevorbringen, im Ansässigkeitsstaat kein Körperschaftsteuersubjekt ist und kein Zurechnungssubjekt der aus der Vermögensveranlagung erzielten Einkünfte. Die Einkünfte werden nicht auf Ebene der Bf. besteuert, sondern auf Ebene der Anteilsinhaber, unabhängig ob die Erträge ausgeschüttet oder thesauriert werden. Die Antragstellerin ist ein steuerlich transparentes Rechtssubjekt und keine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft gemäß § 1 Abs. 3 Z. 1 lit. a KStG 1988.

Dieser nachträglich offengelegte Sachverhalt wird vom BFG als zutreffend festgestellt.

Die Bf. räumt in der Stellungnahme vom Juli 2023 ein, dass deshalb eine Rückerstattung gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG 1988 – über die im angefochtenen Abgabenbescheid vom FA BEO abgesprochen wurde, nicht erfolgreich sein kann.

An dem Antrag auf KEST-Rückerstattung gemäß § 240 Abs. 3 BAO vom 19.01.2012 wird von der Bf. aber festgehalten, weil die Antragstellerin zwar mit keiner Körperschaft, aber mit einem inländischen Pensionsinvestmentfonds gemäß den Bestimmungen des Abschnittes Ia des Investmentfondsgesetzes 1993 (§§ 23a bis 23g InvFG 1993) vergleichbar sei.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich eindeutig aus den Unterlagen des Verwaltungsaktes und es wird sein Vorliegen von den Parteien auch nicht bestritten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

a) Zum Antrags- und Beschwerdegegenstand

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird der Prozessgegenstand im antragsgebundenen Verfahren durch den Inhalt des Antrags determiniert, wobei zu beachten ist, dass es für die Frage des Inhalts eines Antrags als Prozesshandlung lediglich auf die Erklärung des Willens und nicht auf den - davon abweichenden - tatsächlichen Willen des Antragstellers ankommt (vgl. VwGH 28.3.2023, Ro 2021/04/0035, mwN).

Der Antrag auf KEST-Rückerstattung vom 19.01.2012 wurde von der Abgabenbehörde auf Grund seiner inhaltlichen Angaben als Antrag eines beschränkt steuerpflichtigen Körperschaftsteuersubjekts auf Rückerstattung von KEST gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG verstanden. Dieser nach seinem objektiven Erklärungswert beurteilte Antrag auf KEST-Rückerstattung eines körperschaftlich organisierter Investmentfonds gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG 1988 ist vom FA BEO auf Grund seiner Sonderzuständigkeit gemäß § 18 Abs. 1 Z. 2 AVOG 2010 als unbegründet abgewiesen worden.

In der Berufung vom 7.10.2012 wurde dieser Antragsgegenstand wiederholt und nicht der Einwand erhoben, dass die Bf. – mangels einer körperschaftlichen Organisationsform – gar keinen KEST-Rückerstattungsantrag gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG 1988 gestellt habe. Es wurden bloß inhaltliche Einwendungen gegen die Abweisung gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG vorgebracht. Die Versagung der Rückerstattung, weil die beschränkt steuerpflichtige Antragstellerin nicht in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes ansässig ist, sei rechtswidrig, weil bei europarechtskonformer Auslegung dieses einschränkende Tatbestandsmerkmal des § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG durch die unmittelbare Anwendung des EU-Rechts verdrängt werde und diese KEST-Rückerstattung daher auch in Drittstaaten ansässigen Körperschaften zustehe.

Das Bundesfinanzgericht entscheidet inhaltlich über die Sache, die den Inhalt des Spruchs des angefochtenen Bescheides gebildet hat, und ist dabei an die rechtlichen und tatsächlichen Grundlagen gebunden, die im Zeitpunkt seiner Entscheidung vorliegen.

Beschwerdegegenstand ist die Berufung gegen den Bescheid des FA Bruck Eisenstadt Oberwart vom 30.10.2012, mit welchem der Antrag vom 19.01.2012 auf Rückerstattung von KEST einer erklärt beschränkt steuerpflichtigen Antragstellerin, die mit einer inländischen Körperschaft gemäß § 1 Abs. 3 Z. 1 KStG 1988 objektiv vergleichbar sei und die wegen der Steuerbefreiung im Ansässigkeitsstaat USA die österreichische KEST nicht anrechnen könne (auf Grund Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art 63 AEUV keine finale KEST-Belastung zulässig), gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG 1988 als unbegründet abgewiesen wurde.

Die „Sache“ des Beschwerdeverfahrens ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur jene Angelegenheit, die den Inhalt des Spruchs des Bescheides der vor dem Verwaltungsgericht belangten Behörde gebildet hat. Dieser stellt den äußersten Rahmen dar, durch den die Angelegenheit begrenzt wird (VwGH, 21.02.2024,

Ra 2023/16/0131; VwGH 7.1.2021, Ra 2020/18/0491, mwN; sowie grundlegend zur Kognitionsbefugnis der Verwaltungsgerichte VwGH 17.12.2014, Ro 2014/03/0066, mwH).

Das Bundesfinanzgericht darf im Beschwerdeverfahren über keine andere Sache entscheiden, als im Spruch des angefochtenen Bescheides entschieden worden ist.

Antragsgegenstand war der ausdrücklich geltend gemachte Anspruch einer ausländischen intransparenten Kapitalanlagegesellschaft auf KEST-Rückzahlung auf Grund der objektiven Vergleichbarkeit der Antragstellerin mit einer inländischen Körperschaft, weshalb auch sie keiner finalen KEST-Besteuerung unterliegen dürfe. Dem EU-rechtlichen Diskriminierungsverbot allenfalls entgegenstehende Tatbestandsvoraussetzungen würden auf Grund der unmittelbaren Wirkung der Kapitalverkehrsfreiheit, welche auch für die Bf. als Drittstaatsansässige gelte, verdrängt. Als Verfahrenstitel wurde § 240 Abs. 3 BAO angeführt. Auf Grund der objektiven Vergleichbarkeit der Bf. mit einer inländischen Körperschaft liege eine zu Unrecht einbehaltene Abzugssteuer vor und werde deren Rückzahlung gemäß § 240 Abs. 3 BAO beantragt.

Die belangte Behörde hat nach Ansicht des BFG zu Recht den Antrag vom 19.01.2012 – auf Grund seines eindeutigen inhaltlichen Vorbringens – als Antrag einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft auf Zurückzahlung der Kapitalertragssteuer, welche auf Grund der erklärten Steuerbefreiung im Ansässigkeitsstaat nicht angerechnet werden könne, gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG iVm § 240 Abs 3 BAO und Art 63 AEUV beurteilt. Im angefochtenen Bescheid wurde daher von der Abgabenbehörde ausschließlich dieser im Antrag geltend gemacht Rückzahlungsanspruch gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG 1988 beurteilt und nur darüber im Spruch abweisend entschieden.

Ein Antrag auf KEST-Rückerstattung eines transparenten ausländischen Pensionsfonds, welcher mit einem inländischen Pensionsinvestmentfonds gemäß § 41 InvFG 1993 vergleichbar sei, wurde von der Bf. nach dem objektiven Bedeutungsinhalt ihres Anbringens vom 19.01.2012 eindeutig nicht erklärt. Im angefochtenen Bescheid wurde daher zu Recht auch nicht über einen solchen Antrag eines ausländischen Anlagevehikels nach § 41 InvFG 1993 abgesprochen.

Antragsgegenstand und damit auch Prozess- und Beschwerdegegenstand ist die Entscheidung über einen geltend gemachten KEST-Rückzahlungsanspruch der Bf. als ein behaupteter ausländischer Corporate Investmentfonds. Entsprechend diesem eindeutigen Antragsgegenstand ist im angefochtenen Bescheid auch über das Vorliegen eines Erstattungsanspruches der Bf. gemäß § 41 InvFG nicht abgesprochen worden.

Bereits aus den Zuständigkeitsregelungen des AVOG 2010 ergibt sich zweifelsfrei, dass ein Rückerstattungsanspruch nach § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG 1988 eine andere Sache bildet als der Anspruch auf KEST-Rückerstattung gemäß § 41 InvFG 1993. Anträge nach § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG 1988 fielen im Zeitpunkt der Antragstellung und Entscheidung der Abgabenbehörde im Jahr

2012 nach § 18 Abs. 1 Z. 2 AVOG 2010 in die örtliche Sonderzuständigkeit des FA Bruck Eisenstadt Oberwart, während für Rückerstattungsanträge gemäß § 41 InvFG diese spezielle Zuständigkeitsregelung nicht zur Anwendung gekommen ist, sondern sich die Zuständigkeit nach § 23 AVOG für Angelegenheiten der Abzugssteuern beschränkt Steuerpflichtiger und der Subsidiärzuständigkeit nach § 25 Z. 3 AVOG richtete (vgl. dazu auch die angeführt EAS 3013).

In einem anhängigen Antragsverfahren kann der Antragsgegenstand, welcher die zu entscheidende Sache bildet, nicht einfach ausgewechselt werden. Ein nachträgliches Parteienvorbringen, welches einen bestehenden Antrag nicht bloß konkretisiert oder ergänzt, sondern einen anderen Antragsgegenstand bildet (also das „Wesen“ der Sache betrifft), ist als neuer Antrag zu werten. Wie schon ausgeführt, kann im Beschwerdeverfahren vor dem BFG der Beschwerdegegenstand, das ist die von der belangten Behörde im Spruch des angefochtenen Bescheides entschiedene Sache, nicht auf eine andere neue Sache ausgedehnt werden. Modifikationen oder Änderungen zum Antragsvorbringen sind nur so weit möglich, als nicht der Prozessgegenstand, der den Inhalt des Spruches des verwaltungsbehördlichen Bescheids dargestellt hat, ausgewechselt wird. Das Verwaltungsgericht hat also über die Angelegenheit abzusprechen, die von der Verwaltungsbehörde zu entscheiden war (VwGH 12.09.2016, Ra 2014/04/0037; VwSlg 18.912 A/2014; VwGH 29.04.2015, 2013/05/0004).

Nachdem im angefochtenen Bescheid über keinen Antrag auf KEST-Erstattung eines ausländischen Pensionsfonds gemäß § 41 InvFG 1993, der einem inländischen Pensionsinvestmentfonds vergleichbar wäre, entschieden worden ist, geht dieses nachträgliche – außerhalb des Prozessgegenstandes liegende -Parteienvorbringen – ins Leere, weil für deren Behandlung keine Zuständigkeit des BFG besteht.

Die Bf. erkennt diese Rechtslage, wenn sie vermeint mit ihrem auf § 240 Abs. 3 BAO gestützten Anbringen eine Art Blanko-Erstattungsantrag gestellt zu haben, bei dem nachträglich in jeder Lage des Verfahrens der entscheidungswesentliche Sachverhalt und die auf diesen Sachverhalt anzuwendende materiellrechtliche Anspruchsgrundlage abgeändert werden könne. Wie vorstehend dargelegt, stellt das im Schreiben vom 26.07.2023 als „Korrektur“ bezeichnete Parteienvorbringen eine andere Sache dar, über die von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid daher auch nicht abgesprochen worden ist und die folglich außerhalb des Prozessgegenstandes dieses Beschwerdeverfahrens liegt.

Im Übrigen ist auf die Stellungnahme des FA vom 15.09.2025 zu verweisen, in welcher ein durch die Verwaltungsakte eindeutig bewiesener Sachverhalt und dessen rechtliche Beurteilung im Detail dargelegt wird. Diesen nach Ansicht des BFG zutreffenden Ausführungen der Abgabenbehörde ist nichts weiter hinzuzufügen und kann daraus klar erkannt werden, dass und aus welchen Gründen die Bf. auch keine ausländische Einrichtung ist, die mit einem inländischen Pensionsinvestmentfonds im Sinne des Abschnittes 1a iVm § 41 InvFG 1993 vergleichbar wäre.

b) Zur Beurteilung der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Abweisungsbescheides

Mit dem Bescheid vom 30.10.2012 wurde der Antrag auf KEST-Erstattung vom 19.01.2012 gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG als unbegründet abgewiesen.

Die Bestimmung in der Fassung BGBl 52/2009 lautet:

„§ 21. (1) Bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 gilt Folgendes:

1a. Beschränkt Steuerpflichtigen, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, ansässig sind, ist von dem für die Erhebung der Körperschaftsteuer des Schuldners der Kapitalerträge zuständigen Finanzamt die Kapitalertragsteuer für die von ihnen bezogenen Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988 auf Antrag zurückzuzahlen, soweit die Kapitalertragsteuer nicht auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens im Ansässigkeitsstaat angerechnet werden kann. Der Steuerpflichtige hat den Nachweis zu erbringen, dass die Kapitalertragsteuer ganz oder teilweise nicht angerechnet werden kann.“

Abweichend von den Erklärungen im Antrag auf KEST-Erstattung und in der Berufung gegen den Abweisungsbescheid wurde vom StV in der Stellungnahme vom 26.07.2023 eine Richtigstellung betreffend die zivil- und steuerrechtliche Rechtstellung der Antragstellerin vorgenommen und diese neue Sachverhaltsdarstellung durch geeignete Unterlagen nachgewiesen.

Somit steht nun fest, dass die beschwerdeführende Antragstellerin als Common Trust gemäß § 584 IRC kein Körperschafts- und Einkommensteuersubjekt in den USA ist und daher auch nicht mit einer inländischen Körperschaft im Sinne des § 1 Abs. 3 Z. 1 lit. a KStG vergleichbar ist und auch kein körperschaftliches Zweckvermögen im Sinne § 1 Abs. 3 Z. 1 lit. b iVm § 3 KStG bildet. Die Bf. ist ein transparentes Anlagevehikel. Die Besteuerung der Fondseinkünfte erfolgt daher nicht auf Ebene der Bf. sondern auf Ebene der Anteilinhaber, unabhängig davon ob die Einkünfte ausgeschüttet oder thesauriert werden. Die Bf. ist nicht Zurechnungssubjekt der von der A-AG erzielten Einkünfte aus Kapitalvermögen und damit auch nicht Schuldnerin der davon einbehaltenen Kapitalertragssteuer.

Auf Grund dieses Sachverhaltes ist dem Antrag, der von der Abgabenbehörde auf Grund des objektiv erklärten Antragsvorbringens als Rückerstattungsantrag gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG 1988 gewertet wurde, zu Recht keine Folge gegeben worden. Das Tatbestandsmerkmal einer „beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 KStG“ war nicht erfüllt.

Der VwGH führt in dem Erkenntnis, 28.05.2025, Ro 2022/13/0014 betreffend den KEST-Rückerstattungsfall einer körperschaftlich konstituierten US-Fondsgesellschaft zur Frage

der Anwendbarkeit der Durchgriffsbestimmungen nach § 188 InvFG 2011, bzw. dem inhaltlich gleichen § 42 InvFG 1993, Folgendes aus:

„§ 188 InvFG 2011 sieht vor, dass bei ausländischen Kapitalanlagefonds unabhängig von der Rechtsform die Einkünfte den Anteilseignern zugerechnet werden, weshalb § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 nicht anwendbar ist.

Der Gerichtshof der Europäischen Union hat in seinem Urteil festgehalten, dass eine solche Bestimmung nicht gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt, wenn der Kapitalanlagefonds in seinem Sitzstaat nicht besteuert wird und die Einkünfte den Anteilhabern zugerechnet werden. Er weist in Rn. 63 des Urteils (30.04.2025, C-602/23) darauf hin, dass dies insbesondere unter Berücksichtigung des Umstandes geprüft werden müsse, dass die mitbeteiligte Partei ihre gesamten Einkünfte für das Jahr 2013 ausgeschüttet habe, so dass sie für jenes Jahr keine US-amerikanische Bundeseinkommensteuer habe entrichten müssen und für die Anteilhaber seitens der österreichischen Steuerverwaltung eine Ermäßigung des Kapitalertragssteuersatzes nach dem Doppelbesteuerungsabkommen gewährt wurde. Der Gerichtshof geht sohin davon aus, dass der Umstand, dass die Mitbeteiligte aufgrund der Vollausschüttung in den USA im Ergebnis keine Steuern zu entrichten hatte, dazu führt, dass die Erträge der Mitbeteiligten in ihrem Sitzstaat nicht auf ihrer Ebene besteuert wurden.

Nach den unbestrittenen Feststellungen des Bundesfinanzgerichts entrichtete die Mitbeteiligte im Jahr 2013 keine US Bundessteuern [...]. Zudem ist nicht strittig, dass die erhaltenen Dividenden aus österreichischer Sicht den Anteilhabern der Mitbeteiligten zugerechnet wurden. Die Dividenden wurden auch nicht höher besteuert als Dividenden an gebietsansässige Investmentfonds.“

In einem vergleichbaren KEST-Rückerstattungsfall einer irischen Investmentgesellschaft hat der VwGH mit Erkenntnis, 25.06.2025, Ra 2021/13/0162, unter Hinweis auf EuGH, 30.04.2025, C 602/23 und VwGH, 28.05.2025, Ro 2022/13/0014, diese Rechtsprechung betreffend KEST-Rückerstattung der Jahre 2008 bis 2012 an ausländische, körperschaftlich organisierte Investmentfonds fortgeführt.

Einhellige Meinung besteht zu dieser Rechtsprechung auch in der Literatur. Unter anderem kommen in dem Fachartikel, „SWK 20-21, Seite 922ff, Stefan Haslinger und Philipp Rümmele, Keine KEST-Erstattung an ausländische Corporate Funds - VwGH spricht das Schlusswort“, die Autoren auf Grund der Rechtsprechung des VwGH zusammenfassend zu Folgendem Ergebnis:

„Die Frage der Quellensteuererstattungsberechtigung ausländischer Corporate Funds nach § 21 Abs 1 Z 1a KStG ist nach dem Erkenntnis des VwGH vom 28.05. 2025, Ro 2022/13/0014, abschließend geklärt. Die Anwendung von § 188 InvFG 2011 idF vor dem AIFMG steht einer solchen Erstattung entgegen, und die Anwendung dieser Norm stellt nach Ansicht des EuGH,

dem sich der VwGH anschließt, keine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit dar, wenn schlussendlich die Anleger und nicht der Corporate Funds Steuer bezahlen.“

Da die Bf. in ihrer nachträglichen Richtigstellung vom 26.07.2023 darlegt und nachgewiesen hat, dass sie kein Investmentfonds in der Rechtsform einer Körperschaft ist und auch nicht Zurechnungs- und Steuerrechtssubjekt der erhaltenen Dividenden der A-AG ist, hat das Nichtbestehen des erklärten KEST-Rückerstattungsanspruches gemäß § 21 Abs. 1 Z.1a KStG 1988 aus dem Grunde der - im Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht stehenden - Anwendbarkeit der § 42 InvFG 1993 entsprechend der zitierten Rechtsprechung des VwGH (auf welche das Beschwerdeverfahren ausgesetzt worden war) für sie keine Relevanz mehr.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Das BFG folgte in der Entscheidung der zitierten Rechtsprechung des VwGH, weshalb keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorgelegen ist und die ordentliche Revision für nicht zulässig zu erklären war.

Wien, am 22. September 2025