

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Dieter Fröhlich über die Berufung vom 16.05.2013 der Bf.-, X- Street, O., US-Plz, TIN: 11, vertreten durch Vanas & Partner Steuerberatungsgesellschaft mbH, Teinfaltstraße 9/7, 1010 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe), vom 18.04.2013, mit dem der Antrag vom 12.02.2013 auf vollständige Rückerstattung der 2011 einbehaltenen Kapitalertragsteuer von inländischen Dividenden, Evidenznummer: X2, 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.) brachte durch ihren steuerlichen Vertreter (StV) mit Schreiben vom 12.02.2013 beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart folgenden Antrag auf Rückerstattung der Kapitalertragsteuer des Jahres 2011 nach § 240 Abs. 3 BAO ein:

„Im Jahr 2011 wurden von Bf.- (Antragstellerin) Dividenden von österreichischen börsennotierten Aktiengesellschaften in Höhe von € 1.049.140,56 bezogen, wovon 25%ige KEST (€ 262.285) einbehalten worden ist. Die Einbehaltung der KEST erfolgte zu Unrecht.

Mit eigenem Antragsformular wurde die Erstattung der KEST nach Art 10 Abs. 2 lit. b des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich-USA in Höhe von 10% der Bruttodividenden (€ 104.914 bereits beantragt.

Außerdem wird hiermit die Erstattung der gesamten restlichen Kapitalertragssteuer (€ 157.371) mit folgender Begründung beantragt:

1. Erstattung auf Grund Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 AEUV

a) Grundsätzliches zum ***Bf1***

Die Antragstellerin (Bf.) veranlagt grundsätzlich Mittel von Mitarbeitervorsorgeeinrichtungen (ebenfalls Trusts), welche von amerikanischen Unternehmen gegründet wurden. Aufgrund der Satzung der Bf. können sich nur solche Mitarbeitervorsorgeeinrichtungen an ihr beteiligen. Die Beteiligung dieser Mitarbeitervorsorgeeinrichtungen erfolgt, indem die Mitarbeitervorsorgeeinrichtung dem Trustee Bargeld oder Vermögen überträgt. Die Bf. veranlagt die hereingenommenen Mittel. Eigentümer der Vermögensgegenstände der einzelnen Unterfonds bleibt allerdings der Trustee der Antragstellerin.

Möchte eine Mitarbeitervorsorgeeinrichtung aus dem Trust ausscheiden, wird der Wert des Anteiles abgegolten. Eine Übertragung des Anteiles an einen Dritten ist nicht möglich. Im Falle des Ausscheidens einer Mitarbeitervorsorgeeinrichtung besteht die Bf. weiter. Die ausscheidende Mitarbeitervorsorgeeinrichtung wird ihrem Anteil entsprechend abgefunden. Für diesen Zweck wird der Trust in sogenannte Units eingeteilt. Verwaltet wird das Vermögen der Anleger vom Trustee. Dieser hat die Rechte eines absoluten Eigentümers und investiert die Mittel entsprechend den Vorgaben der Satzung (Trust Declaration). Hinsichtlich der Erträge der Antragstellerin kann der Trustee nach seinem Ermessen bestimmen, ob diese reinvestiert oder ausgeschüttet werden. Die Bf. verfügt über Rechtspersönlichkeit, da sie klagen und geklagt werden kann.

b) Einordnung der Bf. ins österreichische Steuerrecht

Hinsichtlich der Behandlung der Bf. im österreichischen Steuerrecht ist im ersten Schritt zu prüfen, ob eine vergleichbare inländische juristische Person des privaten Rechts besteht (Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 1 Rz 334). Liegt keine Vergleichbarkeit vor und werden die Vermögensgegenstände einem Trustee übertragen, der das Vermögen für Rechnung des Trusts verwaltet, ist der Trust als beschränkt steuerpflichtiges KSt-Subjekt zu qualifizieren, wenn die Einkünfte dem Trust zuzurechnen sind (VwGH, 20.9.1988, 87/14/0167).

In dem Urteil Aberdeen, RS C-303/0,7 vom 18. Juni 2008, hat der EuGH erkannt, dass der Umstand, dass ein ausländischer Gesellschaftstyp dem nationalen Recht unbekannt ist, nicht eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigt. Eine Qualifikation der Bf. als ausländischer Investmentfonds im Sinne des § 42 InvFG 1993 und ein damit verbundener Durchgriff verstößt daher gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 63 AEUV, da bei einer inländischen Körperschaft kein derartiger Durchgriff erfolgt. Dass § 42 InvFG gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt, hat auch bereits der VwGH erkannt (VwGH 11.12.2003,

99/14/0081). Da die Kapitalverkehrsfreiheit auch im Verhältnis zu Drittstaaten Geltung erlangt, hat die Anwendung von § 42 InvFG 1993 zu unterbleiben, vielmehr ist zu ermitteln, ob tatsächlich eine Vergleichbarkeit mit einer österreichischen Körperschaft besteht. Ein bloßes Abstellen auf die Risikostreuung ungeachtet der Rechtsform ist aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht nicht möglich.

Darüber hinaus liegt auch keine Vergleichbarkeit der Bf. mit einem inländischen Investmentfonds vor, da die Voraussetzungen des Investmentfondsgesetzes nicht erfüllt sind. Da die Bf. ihre Anteile weder im Gemeinschaftsgebiet vertreibt, noch an ein breites Publikum herantritt, ist die Vergleichbarkeit mit einem österreichischen Investmentfonds nicht gegeben.

Vergleicht man daher die Bf. anhand der für den Typenvergleich entwickelten Kriterien, so sprechen folgende Punkte für das Vorliegen einer Körperschaft:

- Die Bf. verfügt über Rechtspersönlichkeit, da sie klagen und geklagt werden kann.
- Es sind mehrere Personen (Trusts) an ihr beteiligt.
- Es besteht eine Drittorganschaft.
- Die Gesellschafter (Anteilinhaber) haften nicht für Verbindlichkeiten der Bf.
- Der Bestand der Bf. ist unabhängig vom Bestand ihrer Gesellschafter (Anteilinhaber).

Sollte die Abgabenbehörde zu der Ansicht kommen, dass der Trust keiner österreichischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sei, so ist der Trust dennoch als beschränkt steuerpflichtiges KSt-Subjekt zu qualifizieren, wenn die Einkünfte dem Trust zuzurechnen sind. Die Einkünfte sind dann dem Trust zuzurechnen, wenn er über das ihm gewidmete Vermögen tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann. Da der Antragstellerin., bzw. dem Trustee die Eigentümerrechte zukommen und er auch über die Einkünfte verfügen kann, ist diese Voraussetzung erfüllt.

c) Erstattung auf Grund Kapitalverkehrsfreiheit

Bisher ist daher festzuhalten, dass es sich bei der Bf. um eine Körperschaft im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 KStG handelt und ihr die Einkünfte zuzurechnen sind. Da eine inländische Körperschaft jedoch keinem KEST-Abzug unterliegt, bzw. auf Antrag die KEST erstattet wird, wäre es diskriminierend, wenn keine Erstattung der KEST an die Bf. erfolgt. Diskriminierungen solcherart widersprechen der Kapitalverkehrsfreiheit im Sinne des Art. 63 AEUV.

Es liegt ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit vor, wenn inländische Dividenden von der Quellensteuer befreit sind, hingegen Dividenden an ausländische Gesellschaften mit einer Quellensteuer belastet werden und keine Neutralisierung aufgrund einer Rückerstattung erfolgt. Nachdem die Bf. in den USA von der Steuer befreit ist (weil die Veranlagung zur Mitarbeitervorsorge erfolgt), ist eine Anrechnung der österreichischen KEST nicht möglich.

Zur Herstellung eines unionsrechtskonformen Zustandes ist der Bf. die beantragte Kapitalertragsteuer zur Gänze, somit in restlicher Höhe von € 157.371, zu erstatten.“

Mit Bescheiden vom 18.04.2013, zugestellt am 23.04.2013, hat das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart (FA) den Antrag vom 12.02.2013 auf Rückzahlung der Kapitalertragsteuer gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG 1988 in Verbindung mit § 18 Abs. 1 Z. 2 Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz (AVOG 2010) als unbegründet abgewiesen. Bereits aus dem Wortlaut der in der Bescheidbegründung zitierten Bestimmung des § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG 1988 gehe klar hervor, dass die in den USA ansässige Antragstellerin zur beanspruchten Erstattung der österreichischen Abzugssteuer nicht legitimiert sei.

Mit Schreiben vom 16.05.2013 erhob der StV gegen den Abweisungsbescheid betreffend KEST Erstattung gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1a 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 Februar 2013 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 12.12.2013 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 27.04.2023 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 die Existenz der Antragstellerin zum gegenwärtigen Zeitpunkt nachgewiesen und wurde das Vorbringen auf einen weiteren Antragsgegenstand mit einer anderen gesetzlichen Anspruchsgrundlage ausgedehnt. Hierzu wurde Folgendes erklärt:

a) Zur Rechtsstellung der Beschwerdeführerin

Die Bf. sei ein Group Trust gemäß Revenue Ruling 81-100, 1981-1 C.B. (81-100 Group Trust). und sei als amerikanischer Pensionsinvestmentfonds ausgestaltet. Anteilinhaber könnten nur begünstigte Rechtsträger sein, die unter § 401 (a) IRC in den USA von der Ertragsteuer befreit sind, sogenannte „eligible Accounts“. Darunter fielen Pensionskassen und betriebliche Vorsorgekassen, sodass ein 81-100 Group Trust ausschließlich eine Risiko- und Veranlagungsgemeinschaft für Pensionskassen und betriebliche Vorsorgekassen bilde. Eine Abtretung der Anteile an Dritte sei nicht möglich, wodurch sichergestellt werde, dass nur die begünstigten Anteilsinhaber und deren Begünstigte vom Vermögen und den Erträgen profitieren können. Die Fondsbestimmungen würden in Übereinstimmung mit den Vorgaben des Revenue Ruling 81-100 vorsehen, dass Fondsvermögen und Fondseinkünfte für keine anderen Zwecke, als die der Pensionskassen und betrieblichen Vorsorgekassen verwendet und ausgeschüttet werden dürfen. Laut den Fondsbestimmungen dürften Ausschüttungen nur dann erfolgen, wenn die Treuhandgesellschaft dies für angemessen halte oder bei Abschichtung der Beteiligung.

Die Bf. verfüge über eine eingeschränkte Rechtspersönlichkeit. Sie sei nach US-Recht ein intransparentes Körperschaftsteuersubjekt, dass aber auf Grund der Steuerbefreiung für Pensionsfonds keine Einkommensteuer bezahle. Eine Besteuerung bei den Anteilhabern

würde erst bei der Ausschüttung an sie erfolgen und richte sich nach dem jeweiligen steuerrechtlichen Status der Anteilinhaber.

b) Zum Antragsgegenstand

Offensichtlicher und objektiv erklärter Inhalt des Antrags sei die vollständige Rückerstattung der in Österreich einbehaltenen Kapitalertragsteuer gewesen. Es seien zwar zur Untermauerung dieses Antrages bestimmte Rechtsgrundlagen (§ 240 Abs. 3 und Art 63 AEUV) vorgebracht worden, der Antrag auf Rückerstattung der Kapitalertragsteuer sei aber keinesfalls ausschließlich auf Basis dieser Rechtsgrundlagen gestellt worden. Der VwGH stelle in ständiger Rechtsprechung klar, dass es auf den Inhalt und das erkennbare oder zu erschließenden Ziel der Partei ankomme, wobei das erklärte und nicht das gewollte ausschlaggebend sei. Laut dem VwGH sei ein Antrag daher nach dem objektiven Erklärungswert auszulegen, dh. es komme darauf an, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrens und der der Behörde vorliegenden Aktenlage objektiv verstanden werden müsse.

Auch wenn im Antrag vom 12.02.2013 der § 21 Abs 1 Z 1a KStG nicht explizit genannt war, sei aus der Begründung eindeutig hervorgegangen, dass es sich um einen solchen Antrag nach § 21 Abs 1 Z 1a KStG gehandelt habe. Dies deshalb, weil ausdrücklich ein Typenvergleich nach damals herrschender Rechtsauffassung im Sinne der Rz 110 ff. KStR vorgenommen worden sei. Ein solcher Typenvergleich sei nur notwendig, wenn ein Rückerstattungsantrag im Rahmen des KStG, bzw. speziell gemäß § 21 Abs 1 Z 1a KStG beantragt werde. Darüber hinaus spräche für dieses Argument, dass von der Abgabenbehörde der Antrag einwandfrei nach § 21 Abs 1 Z 1a KStG verstanden worden sei, da sie diese Gesetzesbestimmung als Rechtsgrundlage für die Begründung der Abweisung des Antrages im Spruch des Bescheids vom 18.04.2013 herangezogen habe.

Im Umkehrschluss sei festzuhalten, dass bei einem eindeutigen Inhalt des Anbringens eine davon abweichende nach außen hin auch nur andeutungsweise nicht zum Ausdruck kommende Absicht des Einschreiters nicht maßgeblich sei. Im vorliegenden Fall sei aus dem Antrag vom 12.02.2013 nach außen hin eindeutig die Absicht des Einschreiters zum Ausdruck gekommen, einen Rückerstattungsantrag nach § 21 Abs 1 Z 1a KStG gestellt zu haben.

Zusammenfassend sei somit festzuhalten, dass zwar im Antrag keine explizite Nennung des § 21 Abs 1 Z 1a KStG erfolgt sei, aus dem Inhalt des Anbringens jedoch klar und deutlich hervorgegangen sei, dass ein Antrag nach § 21 Abs 1 Z 1a KStG gestellt worden sei, weil darin die Erfüllung der Tatbestandsmerkmale für eine Erstattung der KEST auf Grundlage des § 21 Abs 1 Z 1a KStG eingehend dargelegt worden sei.

Demgemäß habe das FA im angefochtenen Bescheid über diesen Antrag auch auf Grund des § 21 Abs 1 Z 1a KStG abgesprochen. Die Abweisung der Rückerstattung sei unmissverständlich damit begründet worden, dass die Antragstellerin nicht im europäischen Wirtschaftsraum oder

in der europäischen Union ansässig ist und daher dieses Tatbestandsmerkmal des § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG nicht erfüllt werde. Dem sei in der Berufung entgegengehalten worden, dass die Finanzbehörde im Bescheid die Rechtslage insoweit verkannt habe, dass die gesetzliche Bestimmung des § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG europarechtskonform ausgelegt werden müsse. Um eine Diskriminierung hintanzuhalten sei die - auch für im Drittland ansässige Kapitalgesellschaften -geltende Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 63 AEUV unmittelbar anzuwenden. Das nationale Recht – im konkreten der § 21 Abs 1 Z 1a KStG - sei im Lichte des Unionsrechts auszulegen, weshalb das einschränkende Tatbestandsmerkmal der Ansässigkeit in einem Mitgliedstaat der europäischen Union oder einem Staat des europäischen Wirtschaftsraumes unangewendet zu bleiben habe.

Überdies sei anzuführen, dass auch das BFG von der Anwendbarkeit des § 21 Abs 1 Z. 1a KStG als Antrags- und Prozessgegenstand ausgegangen sei, weil in dem Vorhalt ein genauer mit Nachweisen untermauerter Typenvergleich gefordert worden sei. Ein solcher Typenvergleich sei aber nur notwendig, wenn es sich um eine Rückerstattung gemäß § 21 Abs 1 Z 1a KStG handle.

c). Zum Anwendungsbereich von Rückerstattungen nach § 240 Abs. 3 BAO

Die Rückerstattung der gesamten einbehaltenen KEST sei in dem Schreiben vom 12.02.2013 ausdrücklich auf Grund des § 240 Abs. 3 BAO beantragt worden. Diese Bestimmung finde im Fall der Bf. sowohl auf eine Rückforderung in Verbindung mit § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG als auch in Verbindung mit dem Rückforderungsanspruch ausländischer Pensionsinvestmentfonds nach §§ 168ff des Investmentfondsgesetzes 2011 Anwendung. Die Bf. sei nämlich einerseits mit einer inländischen Körperschaft gemäß § 1 Abs. 3 Z. 1 KStG und andererseits auch mit einem inländischen Pensionsinvestmentfonds im Sinne des Investmentfondsgesetzes vergleichbar.

Zu den Ausführungen des StV zum InvFG wird vom BFG angemerkt, dass für das Streitjahr 2011 noch die Bestimmungen des Investmentfondsgesetzes 1993 in Geltung standen. Der für inländische Pensionsinvestmentfonds maßgebende Abschnitt Ia und § 41 InvFG 1993 stimmen mit dem in der Stellungnahme des StV vom 26.07.2023 angeführten Bestimmungen des InvFG 2011 im Wesentlichen überein, sodass die Nennung der damals noch nicht in Kraft gestandenen Paragraphen nicht weiter von Relevanz ist. Bei der nachstehenden Wiedergabe der Stellungnahme werden deshalb sogleich die richtigen Gesetzesbestimmungen des InvFG 1993 angeführt.

Der eingebrachte Rückerstattungsantrag nach § 240 Abs. 3 BAO beinhalte nach Auffassung des StV zwei Antragsgegenstände: nämlich eine Rückerstattung der KEST gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG und eine Rückerstattung auf Grund der Vergleichbarkeit der Antragstellerin mit einem inländischen Pensionsinvestmentfonds gemäß § 41 Abs. 1 Z. 2 InvFG 1993. Sofern der erste Anspruch für nicht erfüllt gehalten werde, sei daher auch über den zweiten Antragsgegenstand abzusprechen.

Nach dieser Bestimmung könne auf Antrag der Kapitalanlagegesellschaft einbehaltene KEST von Dividenden, die dem Pensionsinvestmentfonds zufließen, erstattet werden. Der verfahrensgegenständliche Antrag vom 12.02.2013 sei auch als ein solcher KEST-Erstattungsantrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO iVm § 41 InvFG 1993 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 81-100 Group Trust. An ihr könnten sich nur begünstigte Anteilhaber, nämlich Pensionsfonds und betriebliche Vorsorgekassen, die selbst nach § 401 (a) IRC von der Ertragssteuer in den USA befreit sind, beteiligen (sogenannte eligible Accounts). Der Status der Bf. als steuerfreier Pensionsfonds ergäbe sich aus dem Status der Steuerfreiheit seiner zulässigen Anteilhaber. Der im § 23g InvFG 1993 eingeschränkte Kreis zulässiger Anteilhaber, sei mit den begünstigten Anteilhabern der Bf. 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, ergäbe. 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 würden.

Zusammenfassend habe der auf § 240 Abs. 3 BAO gestützte Rückerstattungsantrag vom 12.02.2013 auch eine mögliche Rückzahlung der KEST auf Grund des § 41 InvFG 1993 mitumfasst. Einzelne diesem Anspruch allenfalls entgegenstehende Tatbestandserfordernisse nach Abschnitt 1a InvFG 1993 (z.B. Veranlagungsvorgaben) würden durch die unmittelbare Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit – zur Vermeidung einer ungerechtfertigten Diskriminierung – verdrängt werden, weshalb auch dieser Rückerstattungsanspruch verwirklicht sei.

Auf Grund der nach Antragstellung erfolgten Rechtsprechung des VwGH zur KEST-Rückforderung ausländischer Kapitalanlagefonds (VwGH, 13.01.2021, Ro 2018/13/0003) werde ergänzend zu den Ausführungen im Antrag und der Berufung ein individuell-konkreter Typenvergleich vorgenommen. Hierzu werde auf die einschlägigen Gesetzesmaterien in den USA sowie auf das Plan Dokument der Bf. in der Fassung 31.12.2011 verwiesen. Beim

Typenvergleich werde auf die Vergleichbarkeit der Bf. mit einer AG, GmbH oder Genossenschaft abgestellt. Die Vergleichbarkeit mit diesen inländischen juristischen Personen ergebe sich, aus folgenden Punkten:

- Die Antragstellerin verfüge über eine eingeschränkte Rechtspersönlichkeit.
- Das Vermögen stehe grundsätzlich im Eigentum des Treuhänders. Dies ergäbe sich aus Art 4 Punkt 4.2 des Plans.
- Es seien mehrere Personen an der Bf. beteiligt.
- Es besteht eine Drittorganschaft. Die Geschäftsführung der Bf. werde gem. Art 4 Punkt 4.1 durch den Treuhänder durchgeführt. Da dieser kein begünstigter Anteilsinhaber gem. Art 3 des Plans sei, liege eine Drittorganschaft vor. Die Vertretung nach außen übernehme auch der Treuhänder, sodass diesem eine zentralisierte Vertretung und Geschäftsführungsfunktion zukomme, was wiederum einen Anhaltspunkt für die Vergleichbarkeit der Bf. mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft darstelle.
- Die Gesellschafter (Anteilinhaber) würden nicht für Verbindlichkeiten der Bf. haften.
- Der Bestand der Bf. sei unabhängig vom Bestand der Gesellschafter. Art 10 des Plans sehe vor in welchen Fällen die Bf. erlösche. Dies sei nur bei Beendigung und Verschmelzung der Fall. Daraus ergäbe sich, dass die Existenz der Bf. unabhängig vom Bestand ihrer Gesellschafter sei.
- Die Gesellschafter hätten unter den in der Satzung genannten Kriterien Anspruch auf einen verhältnismäßigen Anteil am Gewinn. Aufgrund der Ausgestaltung der Bf. als Pensionsinvestmentfonds ist die Auszahlung jedoch an die Abschichtung für Pension oder Mitarbeitervorsorge gebunden.
- Im Falle der Liquidation sei gem. Art 10 Punkt 10.2 eine Veräußerung der Vermögenswerte vorgesehen. Die Abwicklung erfolge auf Grundlage von Art 7 Punkt 7.4, wobei die Anteilinhaber anteilig an den Abwicklungskonten beteiligt würden.

Selbst wenn die Vergleichbarkeit mit einer Kapitalgesellschaft mangels ausreichender Rechtspersönlichkeit nicht anerkannt werden sollte, entspräche die Bf. als Group Trust dennoch einem beschränkt steuerpflichtigen Zweckvermögen iSd § 3 KStG. Die Einkünfte der Bf. seien nicht unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern, da die Bf. nach amerikanischem Recht ein intransparentes Körperschaftsteuersubjekt bilde, welches aber aufgrund einer Steuerbefreiung für Pensionsfonds in Amerika keine Körperschaftsteuer bezahle. Eine Besteuerung bei den Anteilhabern würde erst bei Ausschüttungen der Bf. erfolgen und richte sich nach dem steuerlichen Status der Anteilsinhaber.

Es lasse sich somit festhalten, dass die Bf. in den USA ein Körperschaftsteuersubjekt sei und sie mit bestimmten Einkünften, nämlich solche die dem Revenue Ruling 81-100 unterliegen, von der Körperschaftsteuer befreit sei, mit anderen Einkünften jedoch körperschaftsteuerpflichtig sei. Dies gehe auch ausdrücklich aus dem sich in der Anlage befindlichen „Comptroller's Handbook“ für Collective Investment Funds (CIF) hervor.

Eine Anrechnung von in Österreich bezahlter Quellensteuer sei aufgrund der konkreten Steuerbefreiung in den USA nicht möglich. Nichtsdestoweniger wäre die Bf., die in der

Rechtsform eines Trusts bestehe, dem Grunde nach mit ihren Einkünften steuerpflichtig und sei sie daher Schuldnerin der Kapitalertragsteuer. Von der Bf. würden als körperschaftlich organisierter Pensionsinvestmentfonds sowohl der Rückerstattungsgabbestand des § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG 1988 als auch der Rückerstattungsgabbestand eines ausländischen Pensionsfonds gemäß § 41 Abs. 1 Z. 2 InvFG 1993 erfüllt, weshalb das BFG der Beschwerde stattgeben möge.

Der Amtspartei wurde die ergänzende Stellungnahme des StV zur Kenntnis gebracht und dazu folgende Replik abgegeben:

„[Zitat] Organisatorische Struktur

*Bei dem Beschwerdeführer, ***Bf1*** handelt es sich um einen im Bundesstaat Kalifornien ansässigen „Trust“, der von der T., N.A. – als Trustee – verwaltet wird. Der Beschwerdeführer ist als Umbrella-Konstrukt ausgestaltet und unter seinem Schirm befinden sich mehrere Trusts.*

Jeder Subfonds des Beschwerdeführers stellt einen separaten Trust dar. Der Trustee muss die Vermögenswerte jedes Trusts getrennt verwalten. Die Haftungen der Trusts sind ebenfalls getrennt (Plan, S. 5 iVm Article III Collective Funds, 2.1 Establishment and Management of the Collective Funds, S. 9).

Da der Beschwerdeführer die Voraussetzungen des Revenue Ruling 81-100, 1981-1 C.B. 326 erfüllt, qualifiziert er sich als 81-100 Group Trust. Dieser ist gem. Sec. 501(a) iVm Sec. 401(a) des Internal Revenue Code von 1986 von der Steuer befreit. Ein 81-100 Group Trust unterliegt als collective investment fund (CIF) grundsätzlich der Regulation 9.18 (a) (2) des Office of the Comptroller of the Currency („OCC“) (OCC Regulation 9.18 (a) (2)) und fällt gem. § 3 (c)(11) Investment Company Act 1940 nicht unter die Definition einer „Investment Company“.

*In den folgenden Ausführungen wird sich auf den PLAN OF ***Bf1*** bezogen, wobei zu beachten ist, dass es sich beim vorliegenden Schriftstück um ein geschwärztes Dokument (S. 10 – 84) handelt. Darum wird zusätzlich auf die Ausführungen des steuerlichen Vertreters abgestellt.*

Vergleich des Beschwerdeführers mit einer österreichischen Körperschaft

Aufgrund der vorliegenden Eigenschaften könnte der Beschwerdeführer am ehesten mit einer österreichischen Aktiengesellschaft vergleichbar sein. Daher werden im Typenvergleich die Eigenschaften des Beschwerdeführers jenen einer Aktiengesellschaft gegenübergestellt.

Ausländisches Rechtsgebilde als Körperschaft

Laut Ausführungen vom 26.07.2023 handelt es sich beim Beschwerdeführer um ein intransparentes Körperschaftsteuersubjekt, das aber aufgrund einer Steuerbefreiung keine Körperschaftsteuer bezahlt. Für die inländische Beurteilung ist die zivilrechtliche und steuerliche Behandlung des ausländischen Rechtsgebildes im Ansässigkeitsstaat jedoch nicht entscheidend.

Maßgeblich für die Vergleichbarkeit ist ausschließlich das österreichische Recht (KStR 2013 Rz 133).

Rechtspersönlichkeit

Laut Plan verwaltet T., N.A (als Trustee) das Vermögen des Trusts treuhänderisch. Auch laut OCC Handbook (S. 1) ist der Trustee zivilrechtlicher Eigentümer und der Anteilsinhaber wirtschaftlicher Eigentümer der Vermögenswerte des „collective investment trust“. Gem. §18004 California Probate Code ist bei Ansprüchen, die durch Handlungen aus der Verwaltung des Trusts entstehen, gegen den Trust vorzugehen, indem sie gegenüber dem Trustee, in seiner Vertreterfunktion des Trusts, geltend gemacht werden. Dies gilt unabhängig davon, ob der Trustee persönlich für die Ansprüche haftet oder nicht. Dem Beschwerdeführer kommt somit keine eigene Rechtspersönlichkeit zu, da der Trustee zivilrechtlicher Eigentümer ist und er die Geschäfte im Zuge der Verwaltung des Trustvermögens tätigt. Der Trust selbst stellt lediglich eine Sammlung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten dar. Hingegen verfügt eine österreichische AG über Rechtspersönlichkeit. Jedoch ist nach hA die Rechtspersönlichkeit eines ausländischen Gebildes ohnehin nur als Indiz für die Vergleichbarkeit mit einer inländischen Körperschaft anzusehen (Staringer, Besteuerung doppelt ansässiger Körperschaften, 111 mwN, Mühllehner, RdW 2001, 124 etc; vgl Achatz/ Biber in Achatz/Kirchmayr, KStG, Typenvergleich Rz 259). Ein Typenvergleich ist somit mehr als nur ein Vergleich der Rechtspersönlichkeit.

Zweck

Der ausschließliche Zweck des Beschwerdeführers als collective investment fund plan ist es, das Kapital der qualifizierten Anleger zu bündeln und gemeinsam zu veranlagen (Plan, S.5). 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. Es ergibt sich somit in diesem Punkt keine Vergleichbarkeit des Beschwerdeführers mit einer österreichischen Körperschaft.

Variables Kapital/Rücknahme der Anteile

Der Beschwerdeführer verfügt über ein variables Kapital (Rücknahme von Anteilen gem. Plan). 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, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch 2019, S. 632). Die Unterschiede der Eigenkapitalstruktur sprechen gegen eine Vergleichbarkeit des Beschwerdeführers mit einer inländischen Kapitalgesellschaft. Anteile des Beschwerdeführers können von Anteilsinhabern, nach schriftlicher Vorankündigung von drei Tagen, an jedem Geschäftstag zurückgegeben oder gekauft werden (Plan, Article VI

Participation in Collective Funds; Units; Admission to and Withdrawal from a Collective Fund, 6.5 Notice of Intention With Respect to Admissions and Withdrawal, S. 99). Eine österreichische Aktiengesellschaft unterliegt dagegen dem Verbot der Einlagenrückgewähr gem. § 52 AktG, wodurch Gesellschafter bei Weiterbestehen der Gesellschaft nur einen Anspruch auf den Bilanzgewinn haben. Bezüglich Rücknahme der Anteile ist der Beschwerdeführer nicht mit einer österreichischen Körperschaft vergleichbar.

Haftung

Der Beschwerdeführer besteht aus mehreren separaten Subfonds. Dabei haftet kein Fonds für Verpflichtungen, Ausgaben, Verbindlichkeiten oder Verluste, die von einem anderen Fonds oder im Namen eines anderen Fonds übernommen, verursacht oder geschaffen wurden (Plan, S. 5 iVm Article III Collective Funds, 2.1 Establishment and Management of the Collective Funds, S. 9). Für Verbindlichkeiten einer österreichischen Aktiengesellschaft haftet nach § 48 AktG jedoch das gesamte Gesellschaftsvermögen. Eine Beschränkung der Haftung auf einzelne Vermögensteile der Gesellschaft, wie beim Beschwerdeführer, ist nicht möglich. Damit ergeben sich auch bezüglich der Haftung Unterschiede zu einer österreichischen Aktiengesellschaft.

Fremdkapitalaufnahme

Dem Beschwerdeführer ist es grundsätzlich nur erlaubt Kredite aufzunehmen, wenn diese dem Schutz des Treuhandvermögens dienen oder durch Regeln, Vorschriften oder den Comptroller of the Currency erlaubt sind (Plan, Article IV, Investments and Administration, 4.3 Trustee's Powers, S. 88ff). Zur Erfüllung ihres Unternehmenszweckes können österreichische Aktiengesellschaften sowohl Eigenkapital als auch Fremdkapital einsetzen, wobei sie diesbezüglich, bis auf die Aufbringung des notwendigen Grundkapitals durch die Gesellschafter, keinerlei gesetzliche Restriktionen zu beachten haben. Ebenfalls zulässig ist die Vergabe von Krediten, auch wenn diese durch den Aufsichtsrat nach § 95 Abs. 5 Z 6 AktG genehmigungspflichtig sind, soweit dies nicht zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb gehört. Der Beschwerdeführer ist in diesem Punkt somit nicht mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft vergleichbar.

Gewinnverwendung/-ausschüttung, Mitbestimmung

Gem. den Annual Reports werden Erträge grundsätzlich thesauriert und nicht ausgeschüttet. Allerdings obliegt es der alleinigen Verantwortung des Trustees Ausschüttungen in Form von Bargeld, Vermögenswerten oder einer vom Trustee festgelegten Kombination aus Bargeld und Vermögenswerten aus den Vermögenswerten eines Fonds vorzunehmen (Plan, Article IV, Investments and Administration, 4.3 Trustee's Powers, S. 88ff). Somit liegt es in der Hand des Trustees, ob Erträge ausgeschüttet oder reinvestiert werden. Den Anteilsinhabern kommt hierbei keine Mitbestimmungsbefugnis zu. 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). Somit obliegt die Entscheidung ob und in welchem Ausmaß ausgeschüttet wird, letztlich den Aktionären. Es ist nicht vorgesehen, dass die österreichische Aktiengesellschaft Ausschüttungen oder Teile davon im Namen der Gesellschafter reinvestiert. Im Gegensatz dazu können die Anteilsinhaber des Beschwerdeführers nicht darüber entscheiden, ob Erträge ausgeschüttet oder thesauriert werden. Der Beschwerdeführer ist also auch hinsichtlich Ausschüttungen nicht mit einer österreichischen Aktiengesellschaft vergleichbar.

Verwaltungsgesellschaft

Laut Plan verwaltet T., N.A. als Trustee das Vermögen des Trusts. Die Verantwortlichkeiten umfassen das Halten, Verwalten, Anlegen und Handeln der Gelder (Plan, S. 5). 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 (Vorhaltsbeantwortung, S. 15). Auch für österreichische Körperschaften gilt, dass die Geschäftsführungsbefugnis nicht auf die Mitglieder beschränkt ist (vgl. Hohenwarther-Mayr, a.a.O., § 1 Tz 66). In diesem Punkt ist der Beschwerdeführer somit mit einer österreichischen Körperschaft vergleichbar.

Mitbestimmungsrechte

Bezogen auf das Management und die Verwaltung des Trusts hat der Trustee weitgehende Befugnisse, Rechte und Privilegien, welche in 4.3 des Plans aufgezählt sind. Der Trustee des Beschwerdeführers hat weitgehende Befugnisse, die die Rechte seiner Anteilsinhaber stark einschränken (Plan, Article IV, Investments and Administration, 4.3 Trustee's Powers, S. 88ff). Im Gegensatz dazu hat der Vorstand einer österreichischen Aktiengesellschaft gem. § 104 Abs. 1 AktG jährlich eine ordentliche Hauptversammlung einzuberufen die gem. § 102 AktG der gemeinschaftlichen Willensbildung der Aktionäre über Angelegenheiten der Gesellschaft dient. Generell räumt das AktG den Aktionären einer österreichischen Aktiengesellschaft mehr Mitspracherechte ein. So ist ein Beschluss der Hauptversammlung beispielsweise notwendig zur Änderung des Unternehmensgegenstandes (§ 146 Abs. 1 AktG), zur bedingten Kapitalerhöhung (§ 160 Abs. 1 AktG), zur Auflösung der Gesellschaft (§ 203 Abs. 1 Z 2 AktG) oder für Umgründungsmaßnahmen. Im Vergleich zu einer österreichischen Aktiengesellschaft sind die Rechte und Befugnisse der Anteilsinhaber untergeordnet und gleichzeitig die Kompetenzen des Trustees ausgeprägter. Die Stellung der Anteilsinhaber deutet somit ebenfalls auf die Nichtvergleichbarkeit des Beschwerdeführers mit einer österreichischen Aktiengesellschaft hin.

Verschmelzung

Zu jedem Bewertungstag kann der Trustee veranlassen, dass ein Subfonds mit einem anderen Subfonds verschmolzen wird. 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.

Auflösung

Das Board of Directors der Trust Company, ein von ihm bevollmächtigter Ausschuss, der Vorsitzende der Treuhandgesellschaft oder sein Beauftragter kann jederzeit nach eigenem Ermessen durch Beschluss die Beendigung und Auflösung eines Fonds ohne vorherige Benachrichtigung einer Person anordnen (Article X Amendment, Termination and Merger, 10.2 Termination, S. 105). Dagegen kann eine österreichische Aktiengesellschaft sowohl durch Beschluss der Hauptversammlung (drei Viertel Mehrheit), als auch durch Eröffnung des Konkursverfahrens bzw. Nichteröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Kostendeckung aufgelöst werden (§ 203 Abs. 1 AktG). Es besteht somit keine Vergleichbarkeit zu einer inländischen Kapitalgesellschaft.

Anlegerkreis

Anteile des Beschwerdeführers dürfen nur an einen bestimmten Anlegerkreis, sogenannte „Eligible Accounts“ ausgegeben werden (Plan, Article III Eligible Accounts, 3.1 Eligible Accounts, S. 85).

Ein „Eligible Account“ ist dabei ein „Konto“, das

(i) aus den Vermögenswerten eines oder mehrerer Pensions-, Gewinnbeteiligungs-, Aktienbonus- oder sonstiger Leistungspläne für Arbeitnehmer besteht, bei denen der Treuhänder als Treuhänder, Mittreuhänder, Anlageverwalter, Beauftragter oder Depotbank fungiert und der entweder:

(A) ein qualifizierter Plan im Sinne von Abschnitt 401(a) des Codes ist und für den ein Treuhandfonds unterhalten wird, der gemäß Abschnitt 501(a) des Codes steuerbefreit ist und der im Rahmen eines oder mehrerer Dokumente verwaltet wird, die

(1) einen Teil oder das gesamte Vermögen des Plans für Anlagezwecke mit dem Vermögen anderer Pläne in einem kollektiven Anlagefonds vermengt werden darf und

(2) vorsehen, dass ein solcher Treuhandfonds in dem Umfang, in dem der Plan daran beteiligt ist, einen Teil des Plans darstellt; oder

(B) ein staatlicher Plan, ein zulässiger Pensionsplan mit aufgeschobener Vergütung oder eine staatliche Einheit ist, die alle in Abschnitt 818(a)(6) des Codes beschrieben sind;

(ii) ein Treuhandfonds für die gemeinsame Anlage von Vermögenswerten eines Anlegers, der anderweitig in diesem Abschnitt 3.1(a) beschrieben ist, wobei dieser Treuhandfonds als „Gruppentreuhandfonds“ gemäß Revenue Ruling 81-100, 1981 1 C.B. 326, oder einer Nachfolgeregelung qualifiziert ist; oder

(iii) ein von einer Lebensversicherungsgesellschaft geführtes Konto mit getrennten Vermögenswerten ist, das ausschließlich aus Vermögenswerten eines oder mehrerer Pläne besteht, die einzeln die Anforderungen der obigen Klauseln (a)(i)(A) und (a)(i)(B) erfüllen.

Im Vergleich dazu ist bei österreichischen Aktiengesellschaften keine Beschränkung des Anlegerkreises vorgesehen. Hinsichtlich der Anteilsinhaber liegt keine Vergleichbarkeit des Beschwerdeführers mit einer österreichischen AG vor.

Vergleich des Beschwerdeführers mit einem österreichischen Pensionsinvestmentfonds

Der Beschwerdeführer führt aus, 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.

Zweck

*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 Unternehmenszweck des Beschwerdeführers als collective investment fund ist es, das Kapital der qualifizierten Anleger zu bündeln und gemeinsam zu veranlagen (Plan, S. 5). Eine genauere Angabe ist den vorgelegten Unterlagen nicht zu entnehmen, weshalb beim Beschwerdeführer nicht davon ausgegangen werden kann, dass er ebenso eine langfristige Anlagepolitik zur ausschließlichen Altersvorsorge verfolgt. Daraus ergibt sich, dass der Beschwerdeführer nicht mit einem österreichischen Pensionsinvestmentfonds vergleichbar ist.*

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. Laut steuerlichem Vertreter sind in Art II des Plans die Subfonds mit ihren speziellen Investmentschwerpunkten bzw. Strategien aufgelistet. Allerdings ist dies im vorgelegten Plandokument nicht ersichtlich, da eben dieser Abschnitt die „Redacted pages 11-84“, also die geschwärzten Seiten, darstellt. Selbst wenn diese Ausführungen vorliegen würden, gelten die Beschränkungen für die Subfonds und nicht für den Beschwerdeführer selbst. Eine solche oder eine vergleichbare Regelung wie im Investmentfondsgesetz ist beim Beschwerdeführer nicht vorhanden. Dieser kann nach freiem Ermessen in eine Vielzahl an Investitionsmöglichkeiten investieren (siehe dazu Plan, 4.3 Trustee's Powers, S. 88ff). Einer etwaigen Vergleichbarkeit des Zwecks der Investitionsbeschränkungen, kann nach diesen Maßgaben nicht gefolgt werden, da der Beschwerdeführer eben solchen nicht unterliegt. Der Beschwerdeführer ist somit bei der Beschränkung der Veranlagungsmöglichkeiten nach § 23d Z 1 - 4 InvFG 1993 nicht mit einem österreichischen PIF vergleichbar.

Gem. § 23d Z 4 InvFG 1993 dürfen durch PIFs keine Optionsscheine erworben werden. Ein PIF darf gem. § 23e InvFG 1993 derivative Produkte ausdrücklich nur zur Absicherung der Vermögensgegenstände des Fondsvermögens erwerben. Der Beschwerdeführer ist hingegen ermächtigt Optionskontrakte jeder Art abzuschließen. Auch kann der Beschwerdeführer in eine breite Palette an Derivaten investieren (Plan, Article IV, Investments and Administration, 4.3 Trustee's Powers, S. 88ff). Dies führt zu einer Nichtvergleichbarkeit des Beschwerdeführers mit einem PIF bezüglich § 23e InvFG 1993. Auch bezüglich § 23d Z 1 – 3a InvFG 1993, welcher eben die Veranlagungsgrenzen festlegt, ergibt sich eine Nichtvergleichbarkeit des Beschwerdeführers mit einem österreichischen PIF bzw. ein Verstoß gegen das Erwerbsverbot gem. § 23d Z 4 InvFG 1993.

Anlegerkreis/Auszahlungsplan

§ 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.*

Anteile des Beschwerdeführers dürfen, wie ausgeführt an „Eligible Accounts“ ausgegeben werden. Eine genaue Ausführung, was diese umfassen, wurde bereits obenstehend vorgenommen.

Nach § 23g Abs. 2 InvFG 1993 muss ein Auszahlungsplan festgelegt werden, der eine Auszahlung nur vorsieht, wenn die Voraussetzungen des § 108b Abs. 1 Z 2 EStG vorliegen. In erster Linie betrifft dies den Fall ab dem Bezug einer gesetzlichen Alterspension (lit a).

Konkret umfasst § 108b Abs. 1 Z 2 EStG 1988:

a) Eine frühestens ab Bezug einer gesetzlichen Alterspension beginnende, an den Versicherungsnehmer auf dessen Lebensdauer zu zahlende Rente. Die Rentenbeträge dürfen sich nicht vermindern.

b) Eine im Falle der Einstellung oder Einschränkung der Erwerbstätigkeit, frühestens mit Vollendung des 50. Lebensjahres beginnende und längstens bis zum Anfall der Rente gemäß lit. a zu zahlende Rente (Überbrückungsrente). Diese Überbrückungsrente ist in gleichbleibenden Beträgen über einen Zeitraum von mindestens 36 Monaten zu zahlen. Dieser Zeitraum vermindert sich entsprechend, wenn es vor Ablauf dieses Zeitraums zum Anfall der Rente gemäß lit. a kommt.

c) Eine mit Eintritt der gänzlichen oder teilweisen Erwerbsunfähigkeit beginnende und längstens bis zum Anfall der Rente gemäß lit. a an den Versicherungsnehmer zu zahlende Rente.

d) Eine mit dem Tod des Versicherungsnehmers beginnende, an den hinterbliebenen Ehegatten oder eine hinterbliebene Person, mit der der Versicherungsnehmer in einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft gelebt hat, auf dessen Lebensdauer zu zahlende Rente.

e) Eine mit dem Tod des Versicherungsnehmers beginnende, an hinterbliebene Waisen längstens bis zur Vollendung des 27. Lebensjahres zu zahlende Rente.

Durch die breitere Formulierung des Anlegerkreises ist der Beschwerdeführer mit den eng gefassten Bestimmungen des § 23g Abs. 1 InvFG 1993 bezüglich des Anlegerkreises nicht mit einem österreichischen PIF vergleichbar.

Bezüglich der Auszahlungsmodalitäten lässt sich festhalten, dass bei österreichischen PIF die Auszahlungsmöglichkeiten stark begrenzt sind. Im Vordergrund steht die Leistung ab Bezug einer gesetzlichen Alterspension. Die in § 108b Abs. 1 Z 2 EStG genannten Ereignisse stehen dabei im Zusammenhang mit einer Erwerbsunfähigkeit/-einschränkung bzw. dem Tod des Versicherungsnehmers. Eine solche Bestimmung ist beim Beschwerdeführer nicht vorhanden, weshalb die Vergleichbarkeit zu verneinen ist.

Gewinnverwendung/Ausschüttungen

Ein 81-100 Group Trust ist nicht zur Thesaurierung verpflichtet. Wie ausgeführt werden Erträge gem. den Annual Reports grundsätzlich thesauriert und nicht ausgeschüttet. Allerdings obliegt es, wie erläutert, der alleinigen Verantwortung des Trustees Ausschüttungen in Form von

Bargeld, Vermögenswerten oder einer vom Trustee festgelegten Kombination aus Bargeld und Vermögenswerten aus den Vermögenswerten eines Fonds vorzunehmen (Plan, Article IV, Investments and Administration, 4.3 Trustee's Powers, S. 88ff). Somit liegt es in der Hand des Trustees, ob Erträge ausgeschüttet oder reinvestiert werden. Es gibt also keine Verpflichtung des Beschwerdeführers zur Thesaurierung, was einem Verstoß gegen das Ausschüttungsverbot nach § 23c InvFG 1993 entspricht. Zwar besteht gem. § 22 Abs. 3 InvFG 1993 für österreichische Fonds grundsätzlich ebenso die Möglichkeit die Fondsbestimmungen zu ändern, diese Änderung bedarf jedoch einerseits die Zustimmung der Depotbank und auf der anderen Seite die Bewilligung der Aufsichtsbehörde, in diesem Fall der FMA. Dies bedingt, dass er Beschwerdeführer in diesem Punkt nicht mit einem inländischen PIF vergleichbar ist.

Conclusio

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.

Nach Durchführung des Vergleichs mit einem österreichischen Pensionsinvestmentfonds lässt sich ebenso 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 1988 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 Art II des Plans sind lt. Angabe des steuerlichen Vertreters die Fonds mit ihren speziellen Investmentschwerpunkten bzw. Strategien aufgelistet, welche wesentliche Bestandteile der vertraglichen Verbindung eines Anlegers am Investmentfondsanteil sind und somit vorab die Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle festlegen.

Anteilsinhaber haben jedoch grundsätzlich unter Beachtung einer schriftlichen Vorankündigung von drei Tagen die Möglichkeit Anteile zurückzugeben (Plan, Article VI Participation in Collective Funds; Units; Admission to and Withdrawal from a Collective Fund, 6.5 Notice of Intention With Respect to Admissions and Withdrawal, S. 99).

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 (Plan, Article IX Taxes, Compensation and Expenses of the Trustee, 9.3 Expenses, S. 104, Annual Report 2022, Fees Relating to Calculation of Transaction Prices, S. 484).

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. 3 Z 1 lit. b iVm § 3 KStG aus.

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

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

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Im Anbringen vom 12.02.2013 wird die vollständige Rückzahlung der KEST von im Jahr 2009 erhaltenen Dividenden österreichischer Aktiengesellschaften beantragt. Ohne Anführung der richtigen Rechtsgrundlage (es wurde § 240 Abs. 3 BAO genannt) ergibt sich aus dem Inhalt des Antrages, dass der Anspruch auf KEST-Erstattung für eine ausländische intransparente 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 wurde.

Die belangte Behörde hat auf Grund des objektiven Erklärungswertes dieses Anbringen als eindeutigen Parteienantrag 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 erweitert die Bf. ihren Antragsgegenstand, indem sie erklärt mit einem inländischen Pensionsinvestmentfonds im Sinne des Abschnittes 1a des Investmentfondsgesetzes 1993 vergleichbar zu sein und deshalb auf Grund ihres Antrages vom 12.02.2013 auch Anspruch auf KESt-Rückerstattung gemäß § 41 InvFG 1993 zu haben.

Das BFG teilt die vom FA in der Stellungnahme vom 18.09.2025 auf Grund der Aktenlage vorgenommene Sachverhaltsdarlegung und Beurteilung, dass die Bf. nicht mit einer inländischen Körperschaft vergleichbar sei, ferner auch nicht als körperschaftspflichtiges Zweckvermögen im Sinne des § 3 KStG zu qualifizieren sei sowie nicht Zurechnungssubjekt der Kapitaleinkünfte und somit auch nicht Steuerschuldnerin der einbehaltenen Kapitalertragssteuer sei. Ebenso teilt das BFG die in dieser Stellungnahme ausführlich begründete Auffassung des FA, weshalb die Bf. überdies mit keinem inländischen Pensionsinvestmentfonds im Sinne des 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 12.02.2013 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 16.05.2013 wurde dieser Antragsgegenstand wiederholt und nicht das Vorbringen erhoben, dass die Bf. – ein körperschaftlich organisierter Pensionsinvestmentfonds sei, der mit einem österreichischen Pensionsinvestmentfonds vergleichbar sei und deshalb auch gemäß § 41 InvFG 1993 die Rückforderung der KEST beansprucht worden sei.

Es wurden bloß inhaltliche Einwendungen gegen die Abweisung der KEST-Rückzahlung 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 18.04.2013, mit welchem der Antrag vom 12.02.2013 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 (und auf Grund Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art 63 AEUV keine finale KEST-Belastung zulässig sei), 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 mWH: 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 12.02.2013 – auf Grund seines eindeutigen inhaltlichen Vorbringens – ausschließlich als Antrag einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft auf Rückzahlung der Kapitalertragssteuer, welche auf Grund der erklärten Steuerbefreiung im Ansässigkeitsstaat nicht angerechnet werden könne, gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG gewertet. Im angefochtenen Bescheid wurde daher von der Abgabenbehörde nur dieser eine 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 ausländischen Pensionsfonds, welcher mit einem inländischen Pensionsinvestmentfonds gemäß § 41 InvFG 1993 vergleichbar sei, wurde von der Bf. nach dem objektiven Bedeutungsinhalt ihres Anbringens vom 12.02.2013 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 sowie Spruchinhalt des angefochtenen Bescheides und damit auch Prozess- und Beschwerdegegenstand im verwaltungsgerichtlichen Rechtsmittelverfahren ist die Entscheidung der belangten Behörde über einen geltend gemachten KEST-Rückzahlungsanspruch der Bf. als ein behaupteter ausländischer Corporate Investmentfonds nach § 21 Abs. 1 Z.1a KStG 1988. 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 2013 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 oder erweitert 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 oder überschritten 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 Parteivorbringen – ins Leere, weil für deren erstmalige Behandlung im Beschwerdeverfahren 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 oder erweitert werden könne. Wie vorstehend dargelegt, stellt das im Schreiben vom 26.07.2023 unter Pkt. 4. „Äußerung zum Anwendungsbereich der Rückerstattung nach § 240 Abs. 3 BAO“ erfolgte Parteivorbringen 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 Vorhalt des BFG vom 27.4.2023, Pkt. 2.2.3. wurde bereits erläutert, dass der beantragten vollständigen Rückerstattung der KEST im gegenständlichen Fall überhaupt kein Anwendungsbereich nach § 240 Abs. 3 BAO zukommt, weil diese Abzugssteuer nicht zu Unrecht einbehalten worden ist (vgl. Ritz/Koran, BAO⁸, § 240 BAO Rz 14). Dass der StV im Antrag eine unrichtige Rechtsgrundlage angeführt hat, war ohne Bedeutung, weil nach dem Inhalt des Anbringens eindeutig feststellbar war, dass eine KEST-Rückforderung gemäß dem Tatbestand des § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG begehrt worden ist.

Überdies ist auf die Stellungnahme des FA vom 18.09.2025 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 – kann vollständig entnommen 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 18.04.2013, zugestellt am 23.02.2013, wurde der Antrag auf KEST-Erstattung vom 12.02.2013 gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG als unbegründet abgewiesen.

Die Bestimmung in der Fassung BGBl 135/2013 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 die Kapitalertragsteuer für die von ihnen bezogenen Einkünfte gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a, b und c 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.“

Der Verwaltungsgerichtshof führt in dem jüngsten Erkenntnis, VwGH, 28.05.2025, Ro 2022/13/0014 betreffend den KEST-Rückerstattungsantrag 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 Anteileignern 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 in der Rechtsform einer PLC 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 unter Anwendung des § 42 InvFG 1993 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 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.“

Durch diese jüngere Rechtsprechung des VwGH wurde die Beurteilung von KEST-Rückerstattungsansprüche durch ausländische Investmentgesellschaften sowohl für die Antragsteller, bzw. deren steuerlichen Vertreter als auch die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht wesentlich vereinfacht, wodurch auch der Ausgang eines solchen Antragsverfahrens verlässlich vorhersehbar geworden ist. Die äußerst komplexe Vornahme und Beurteilung der Vergleichbarkeit einer ausländischen Investmentgesellschaften mit inländischen juristischen Personen sowie ihre Eigenschaft als Zurechnungssubjekt der Kapitaleinkünfte – wofür detaillierte Kenntnisse der ausländischen Gesellschaftsverträge und der ausländischen Rechtslage erforderlich sind – ist nunmehr idR entbehrlich geworden. Denn selbst wenn die ausländische Kapitalanlagegesellschaft gemäß § 1 Abs. 3 Z. 1 KStG beschränkt steuerpflichtig sein sollte, erfolgt hinsichtlich der inländischen Kapitalerträge gemäß dem Investmentfondsgesetz (§ 41 InvFG 1993, § 188 InvFG 2011) eine Gleichbehandlung mit inländischen Investmentfonds und werden die Kapitalerträge stets den Anteilhabern zugerechnet. Ist beispielsweise ein Anteilhaber eines ausländischen institutionellen Anlagevehikels einem österreichischen Pensionsinvestmentfonds, bzw. Pensionskasse

vergleichbar, ist nunmehr von Beginn an klar, dass dieser und nicht die Investmentgesellschaft eine Rückerstattung der KEST beantragen muss.

Da das österreichische Gesellschaftsrecht die Rechtsform einer speziellen Investmentaktiengesellschaft (z.B. InvAG, SICAV, Plc, Trusts) nicht kennt, teilt das BFG die begründete Auffassung des FA f. Großbetriebe in ihrer Stellungnahme vom 18.09.2023, dass die Bf. nicht mit einer inländischen Körperschaft im Sinne des § 1 Abs. 3 Z. 1 KStG vergleichbar ist und auch nicht Zurechnungssubjekt der erhaltenen inländischen Kapitalerträge ist, weshalb bereits das Tatbestandsmerkmal der „beschränkt Steuerpflichtigen“ im Sinne des § 21 Abs. 1 Z.1a KStG 1988 nicht erfüllt ist.

Aber selbst, wenn die Bf. den Tatbestand des § 21 Abs. 1 Z.1a KStG erfüllt hätte, sind auf Grund der normierten Gleichbehandlung in- und ausländischer Kapitalanlagefonds unabhängig von ihrer jeweiligen Rechtsform gemäß dem europarechtskonformen § 42 InvFG 1993, bzw. § 188 InvFG 2011, die Kapitalerträge jedenfalls den Anteilhabern zuzurechnen.

Von der belangten Behörde war der KEST-Rückerstattungsantrag somit zu Recht abgewiesen worden und war folglich 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 23. September 2025