



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den_Senat_12 über die Berufung der Mag. V., vertreten durch StB-GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes XY betreffend Zurückweisung eines Antrages gemäß § 240 Abs 3 BAO für das Jahr 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (idF Bw) beantragte gemäß § 240 Abs 3 BAO die Rückerstattung von Kapitalertragsteuer und Sicherungssteuer. Zur Begründung führte sie durch ihren steuerlichen Vertreter aus:

„Mit Kaufauftrag vom 10. Dezember 2004 hat unsere Mandantin 110 Stück Anteile an CS EUROREAL (DE0009805002), einem deutschen offenen Immobilienfonds, erworben. Der Erwerb wurde mit 14. Dezember 2004 eingebucht. Mit 16. Dezember 2004 wurde die Ausschüttung vom 15. Dezember 2004 von EUR 253,00 oder EUR 2,30 pro Anteil eingebucht. Von dieser Ausschüttung hat das depotführende Kreditinstitut eine Kapitalertragsteuer von 25%, somit in Höhe von EUR 63,25 einbehalten.

Zum 31. Dezember 2004 waren die Anteile am genannten Immobilienfonds auf dem Depot eines inländischen Kreditinstituts verwahrt. Zum genannten Stichtag wurde vom Kreditinstitut eine Kapitalertragsteuer von 25% von 6% des Rücknahmewertes (Sicherungssteuer), somit in Höhe von EUR 97,61 einbehalten.

Insgesamt wurden daher folgende Abgaben einbehalten:

Bezeichnung	Bemessungsgrundlage	Betrag
Kapitalertragsteuer auf Ausschüttung	EUR 253,00	EUR 63,25

Sicherungssteuer	EUR 6.507,60	EUR 97,61
		EUR 160,86

Namens und im Auftrag unserer Mandantin ... stellen wir gemäß § 240 Abs 3 BAO den Antrag auf Rückerstattung der im Folgenden aufgezählten zu Unrecht einbehaltenen Abgaben, nämlich

1. der Kapitalertragsteuer von EUR 42,21 samt der darauf entfallenden Zinsen von EUR 0,63 für den Zeitraum von 16. Dezember 2004 bis 31. Mai 2005 sowie jener Zinsen, die seit dem zuletzt genannten Datum bis zur erfolgreichen Erledigung des Antrages nach § 240 Abs 3 BAO - bemessen nach der Sekundärmarktrendite für inländische Banken - noch anfallen, sowie
2. der Sicherungssteuer von EUR 97,61 samt den darauf entfallenden Zinsen von EUR 1,32 für den Zeitraum vom 1. Jänner 2005 bis 31. Mai 2005 sowie jener Zinsen, die seit dem zuletzt genannten Datum bis zur erfolgreichen Erledigung des Antrages nach § 240 Abs 3 BAO - bemessen nach der Sekundärmarktrendite für inländische Banken - noch anfallen,

und begründen diesen wie folgt:

Ad 1: **Kapitalertragsteuer**

Die Einbehaltung der Kapitalertragsteuer widerspricht § 93 Abs 3 Z 5 EStG iVm § 42 Abs 1 erster Satz und § 40 Abs 1 ImmoInvFG unter Berücksichtigung der Kapitalverkehrsfreiheit iSd Art 56 EG.

a) Rechtsgrundlagen

Gemäß § 93 Abs 1 EStG ist bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren die Einkommensteuer durch den Kapitalertragsteuerabzug einzubehalten. Als kapitalertragsteuerpflichtige Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren gelten - sofern sich die kupausszahlende Stelle in Österreich befindet - auch Kapitalerträge aus Anteilsscheinen an einem ausländischen Immobilienfonds (§ 42 Abs 1 zweiter Satz ImmoInvFG) (§ 93 Abs 3 Z 5 EStG).

Nach § 42 Abs 1 erster Satz ImmoInvFG sind die Bestimmungen des § 40 ImmoInvFG sowie § 42 Abs 2 InvFG auf ausländische Immobilienfonds anzuwenden.

Nach § 40 Abs 1 ImmoInvFG sind Ausschüttungen und (nicht ausgeschüttete) ausschüttungsgleiche Erträge eines Immobilienfonds von Gewinnen gemäß § 14 ImmoInvFG beim Anteilsinhaber steuerpflichtige Einnahmen. Gewinne ausländischer Immobilien bleiben dabei außer Ansatz, wenn aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens oder einer Maßnahme nach § 48 BAO die Einkünfte dieser Immobilie von der Besteuerung ausgenommen sind. Die ausschüttungsgleichen Erträge sind durch einen steuerlichen Vertreter den Abgabenbehörden unter Anschluss der notwendigen Unterlagen nachzuweisen (§ 40 Abs 2 Z 2 ImmoInvFG). Als steuerlicher Vertreter können inländische Kreditinstitute oder inländische Wirtschaftstreuhänder bestellt werden.

b) Verwaltungspraxis

Gemäß Rz 307 InvFR 2003 ist bei Ausschüttungen ausländischer Investmentzertifikate hinsichtlich des Kapitalertragsteuerabzugs das Durchgriffsprinzip nicht anzuwenden. Die Ausschüttungen unterliegen immer zur Gänze der Kapitalertragsteuer (§ 93 Abs 3 Z 5 EStG). Wurde zu viel an Kapitalertragsteuer einbehalten, erfolgt ein Abzug dieser Ausschüttung im Zuge der Ermittlung der ausschüttungsgleichen Erträge. Entstehen negative ausschüttungsgleiche Erträge, ist dafür die bei tatsächlicher Ausschüttung zuviel abgezogene Kapitalertragsteuer im Wege der Veranlagung oder - wenn eine Veranlagung nicht zu erfolgen hat - gemäß § 240 BAO zu erstatten (Rz 310 InvFR 2003).

c) Verstoß gegen das nationale Recht

Bei CS EUROREAL (DE0009805002) handelt es sich um einen ausländischen Immobilienfonds. Die Anteile des genannten Fonds werden im Inland öffentlich vertrieben. Ein steuerlicher Vertreter wurde bestellt. Die ausschüttungsgleichen Erträge für das Fondsgeschäftsjahr (Stichtag 30. September 2004) wurden nachgewiesen. Die pauschale Schätzung der ausschüttungsgleichen Erträge nach § 42 Abs 1 ImmoInvFG iVm § 42 Abs 2 InvFG ist daher im konkreten Fall nicht anzuwenden.

Die Kapitalertragsteuer wurde vom depotführenden Kreditinstitut vom Gesamtbetrag der Ausschüttung einbehalten. Diese Vorgangsweise, welche wohl auf der Grundlage der Rz 307 und 310 InvFR 2003 erfolgte, widerspricht jedoch der Bestimmung des § 42 Abs 1 erster Satz iVm § 40 Abs 1 dritter Satz ImmoInvFG. Die von CS EUROREAL gehaltenen Immobilien befinden sich nämlich überwiegend in Staaten, mit denen Österreich ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Befreiungsmethode abgeschlossen hat. Im Einzelnen handelt es sich um in Deutschland, Belgien, den Niederlanden, Portugal, Spanien und Frankreich belegene Immobilien. Jener Teil des Jahresgewinnes und insbesondere der Bewirtschaftungsgewinne, der auf die genannten Immobilien entfällt, unterliegt daher nach § 40 Abs 1 ImmoInvFG nicht der österreichischen Besteuerung. Infolge dessen musste der genannte Teil des Jahresgewinnes im Rahmen der Ausschüttung in Zeitpunkt derselben steuerfrei belassen werden. **Entgegen den gesetzlichen Bestimmungen wurde jedoch dieser Teil der Ausschüttung als steuerpflichtig behandelt.**

Dieser Verstoß gegen § 42 Abs 1 iVm § 40 Abs 1 ImmoInvFG ist aber nicht der depotführenden Stelle anzulasten, sondern beruht auf der in Rz 307 InvFR 2003 vertretenen Auffassung des BMF, wonach bei Ausschüttungen ausländischer Investmentzertifikate das Durchgriffsprinzip nicht anzuwenden ist, sodass die Ausschüttung immer in voller Höhe der Kapitalertragsteuer unterliegt (§ 93 Abs 3 Z 5 EStG). Wurde zuviel an Kapitalertragsteuer einbehalten, soll ein Ausgleich erst im Zuge der Ermittlung der ausschüttungsgleichen Erträge erfolgen, die nach Ablauf von vier Monaten nach dem Ende des Fondsgeschäftsjahres als zugeflossen gelten. Entstehen negative ausschüttungsgleiche Erträge, ist die bei tatsächlicher Ausschüttung zuviel abgezogene Kapitalertragsteuer im Wege der Veranlagung oder - wenn eine Veranlagung nicht zu erfolgen hat - gemäß § 240 BAO zu erstatten (Rz 310 InvFR 2003).

Jener Teil der Bewirtschaftungsgewinne, der auf in Großbritannien und Italien belegenen Immobilien entfällt, darf hingegen in Österreich besteuert werden. Nach Maßgabe der Art 23 Abs 3 lit a DBA Italien (BGBl 1985/125) und Art 24 Abs 2 DBA Großbritannien (BGBl 1970/390 idF BGBl 1978/585 und BGBl 1994/835) ist jedoch die ausländische Steuer auf solche Gewinne auf die österreichische Einkommensteuer anzurechnen. Die Anrechnung kann bereits im Zeitpunkt der Ausschüttung vorgenommen werden, wobei es - nach dem Wortlaut der VO, BGBl II 2003/93 - wohl nicht darauf ankommt, ob der kuponauszahlenden Stelle ausreichende Dokumentation vorliegt. Die **Anrechnung der ausländischen Einkommensteuern** wurde aber im konkreten Fall **nicht vorgenommen**.

d) Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht

Die auf den Bestimmungen der Rz 307 und 310 InvFR 2003 basierende Vorgangsweise steht zudem nicht im Einklang mit der Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art 56 EG Vertrag. Nach dieser Vorschrift sind im Rahmen der Bestimmungen des Kapitels über den Kapital und Zahlungsverkehr alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedsstaaten und den dritten Ländern verboten. Der Erwerb von Anteilsscheinen an CS EUROREAL - als eines Organismus für gemeinsame Anlagen in andere Vermögenswerte als Wertpapiere und Geldmarktpapiere - unterliegt den Bestimmungen der Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988. Mit anderen Worten stellte der Erwerb von Anteilsscheinen an CS EUROREAL durch unsere Mandantin einen von Art 56 EG Vertrag geschützten Vorgang dar.

Im konkreten Fall wurde die Ausschüttung des CS EUROREAL, eines ausländischen Immobilienfonds, steuerlich ungünstiger behandelt als die Ausschüttung eines inländischen Immobili-

lieninvestmentfonds. Denn bei inländischen Immobilieninvestmentfonds sind die Vorschriften der Doppelbesteuerungsabkommen bereits im Ausschüttungszeitpunkt anzuwenden (§ 40 Abs 1 ImmoInvFG), wogegen die Ausschüttung des CS EUROREAL zur Gänze der Kapitalertragsteuer unterworfen wurde (Rz 307 und 310 InvFR 2003). Eine solche steuerliche Ungleichbehandlung widerspricht der Kapitalverkehrsfreiheit, weil zwei vergleichbare Sachverhalte ungleich behandelt werden. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH besteht für eine solche ungleiche Behandlung keine Rechtfertigung.

e) Ergebnis

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die Einbehaltung der Kapitalertragsteuer vom vollen Betrag der Ausschüttung dem nationalen Recht und dem Gemeinschaftsrecht widerspricht.

Aus diesem Grund beantragen wir die Rückerstattung der Kapitalertragsteuer im Ausmaß von EUR 42,21 sowie die seit dem Zeitpunkt des Kapitalertragsteuerabzugs aufgelaufenen marktüblichen Zinsen, die - unter Berücksichtigung der Sekundärmarktrendite für inländische Banken auf dem österreichischen Renditemarkt - EUR 0,63 betragen. Darüber hinaus beantragen wir die Zahlung jener Zinsen, die - unter Berücksichtigung der Sekundärmarktrendite für inländische Banken auf dem österreichischen Renditemarkt - bis zu erfolgreichen Erledigung des Antrages nach § 240 Abs 3 BAO noch anfallen.

Ad 2: Sicherungssteuer

Die Einbehaltung der Sicherungssteuer widerspricht ebenfalls der Kapitalverkehrsfreiheit des Art 56 EG Vertrag.

Tritt nach § 42 Abs 4 InvFG ein Kreditinstitut im Sinne des Depotgesetzes als Verwalter oder Verwahrer von Anteilen an ausländischen Kapitalanlagefonds auf, muss zum 31. Dezember eines jeden Jahres eine Kapitalertragsteuer von 25% von 6% des letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreises einbehalten werden. Der Abzug unterbleibt, wenn der Steuerpflichtige dem Kreditinstitut eine Bestätigung der Abgabenbehörde vorlegt, dass er seiner Offenlegungspflicht in Bezug auf den Anteil nachgekommen ist. Soweit von solchen als zugeflossen geltenden Kapitalerträgen Kapitalertragsteuer einbehalten wurde, erfolgt keine Steuerabgeltung im Sinne des § 97 Abs 1 EStG.

Im konkreten Fall wurde vom depotführenden Kreditinstitut eine Sicherungssteuer einbehalten, weil unsere Mandantin der Offenlegungsverpflichtung des § 42 Abs 4 InvFG nicht nachgekommen ist. Die Vorgangsweise unserer Mandantin ist berechtigt, weil die Bestimmung des § 42 Abs 4 InvFG der Kapitalverkehrsfreiheit des Art 56 EG Vertrag widerspricht. Würde unsere Mandantin Anteile an einem inländischen Immobilieninvestmentfonds halten, käme es nämlich auch zu keinem Abzug der Sicherungssteuer und würden unserer Mandantin keine nachteiligen Folgen aus der Einbehaltung der Sicherungssteuer (insbesondere Liquiditätsnachteil) erwachsen. Es liegt daher eine unterschiedliche Behandlung in- und ausländischer Sachverhalte vor, die nach dem Sitz der Kapitalanlagegesellschaft differenziert und an zwei vergleichbare Sachverhalte unterschiedliche Rechtsfolgen knüpft. Eine solche steuerliche Ungleichbehandlung ist - nach ständiger Rechtsprechung des EuGH - keiner Rechtfertigung zugänglich und widerspricht daher der Kapitalverkehrsfreiheit des Art 56 EG Vertrag.

Aus diesem Grund beantragen wir die Rückerstattung der Sicherungssteuer im Ausmaß von EUR 97,61 sowie der seit dem Zeitpunkt des Sicherungssteuerabzugs aufgelaufenen marktüblichen Zinsen in Höhe von EUR 1,32. Darüber hinaus beantragen wir die Zahlung jener Zinsen, die - unter Berücksichtigung der Sekundärmarktrendite für inländische Banken auf dem österreichischen Renditemarkt - bis zu erfolgreichen Erledigung des Antrages nach § 240 Abs 3 BAO noch anfallen.

Zur Zulässigkeit eines Antrages nach § 240 Abs 3 BAO

Nach § 240 Abs 3 BAO hat - auf Antrag des Abgabepflichtigen - die Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages insoweit zu erfolgen, als nicht eine Rückzahlung oder ein Ausgleich gemäß § 240 Abs 1 BAO erfolgt ist (lit a), ein Ausgleich im Wege der Veranlagung erfolgt ist (lit b), ein Ausgleich im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder im Fall eines Antrages auf Veranlagung zu erfolgen hätte (lit c).

Dazu ist nun folgendes festzuhalten:

Sowohl die Kapitalertragsteuer im angegebenen Ausmaß als auch die Sicherungssteuer wurden zu Unrecht einbehalten. Dass der Abzug zu Unrecht erfolgte, ergibt sich sowohl aus nationalen einfach gesetzlichen Vorschriften als auch aus den Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts. Das depotführende Kreditinstitut hat die Bestimmungen des § 42 Abs 1 iVm § 40 Abs 1 ImmoInvFG missachtet, wonach Einkünfte aus Immobilien, die in jenen Staaten belegen sind, im Verhältnis zu denen - nach den Vorschriften der Doppelbesteuerungsabkommen und nationalen Bestimmungen - die Befreiungsmethode anzuwenden ist, aus der Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer auszuschneiden sind. Darüber hinaus hat das depotführende Kreditinstitut die höherrangigen Vorschriften des Gemeinschaftsrechts unberücksichtigt gelassen, indem der Sicherungssteuerabzug vorgenommen wurde.

Aus beschriebenen Gründen ist der Antrag unserer Mandantin nach § 240 Abs 3 BAO zulässig. Unbeachtlich ist auch dabei, dass unsere Mandantin veranlagungspflichtig ist oder die zu Unrecht einbehaltenen Kapitalertragsteuer und Sicherungssteuer im Rahmen der Veranlagung zurück fordern kann. Die Nichtanwendbarkeit der genannten Einschränkungen ergibt sich aus dem Gemeinschaftsrecht:

Würde die Bestimmung des § 240 Abs 3 BAO so ausgelegt werden, dass unsere Mandantin die zu viel einbehaltene Kapitalertragsteuer und die Sicherungssteuer nur im Wege der Veranlagung zurück fordern kann, würde sie einen zusätzlichen Liquiditätsnachteil erleiden, der sich daraus ergibt, dass der zeitliche Aspekt aus der Durchführung der Veranlagung im Ermessen der Finanzbehörde liegt. Dieser Liquiditätsnachteil ergibt sich aber schon bereits daraus, dass die Kapitalertragsteuer im angegebenen Ausmaß und die Sicherungssteuer zu Unrecht einbehalten wurden und wird durch die Veranlagungspflicht verstärkt. Ein solcher Liquiditätsnachteil - ob infolge der unrichtigen Auslegung des materiellen Rechts oder ob im Wege der verfahrensrechtlichen Vorschriften - widerspricht aber dem Gemeinschaftsrecht. Denn im vergleichbaren Fall eines inländischen Immobilieninvestmentfonds würde der beschriebene Liquiditätsnachteil nicht entstehen.

Aus diesem Grund ist der Antrag zulässig und ist diesem – aufgrund der rechtswidrigen Einbehaltung der Kapitalertragsteuer im angegebenen Ausmaß und der Sicherungssteuer – stattzugeben.“

Nach Einbringung eines Devolutionsantrages und einer Aufforderung des Unabhängigen Finanzsenates gemäß § 311 Abs 3 BAO erließ das Finanzamt einen Bescheid, mit welchem es den Antrag der Bw als unzulässig zurückwies. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, gemäß § 240 Abs 3 BAO habe eine Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages insoweit zu erfolgen, als nicht c) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung zu erfolgen habe oder im Fall eines Antrages zu erfolgen hätte.

Gemäß § 93 Abs 1 EStG werde die Einkommensteuer bei inländischen Kapitalerträgen sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Die steuerpflichtigen Bezüge der Bw aus nichtselbständiger Arbeit hätten im Jahr 2004

40.804,33 €, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit hätten laut Einkommensteuererklärung 7.082,24 € betragen. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen unterlägen ebenfalls der Einkommensteuer.

Eine Rückerstattung der Kapitalertragsteuer sowie der Sicherungssteuer könne nur im Rahmen der Veranlagung erfolgen.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Berufung. Darin wird vorgebracht, der VwGH habe bisher, auch im Erkenntnis vom 24.9.2003, 99/13/0007 (*Anm: die Bw führt in der Berufung offenbar versehentlich an, das Finanzamt habe sich auf dieses Erkenntnis gestützt*) keine Überlegungen zur Vereinbarkeit des § 240 Abs 3 BAO mit dem Gemeinschaftsrecht angestellt. Insbesondere sei der tatsächlich nachweisbare und dem Art 56 EG widersprechende Liquiditätsnachteil des Anlegers nicht Prüfungsgegenstand dieses Erkenntnisses gewesen. Dieses Erkenntnis sei daher auf den vorliegenden Sachverhalt – unter ausdrücklicher Berücksichtigung der im Antrag vorgebrachten gemeinschaftsrechtlichen Bedenken – nicht einschlägig anwendbar.

Für den Streitfall sei zu bedenken, dass die Existenz von § 240 Abs 3 BAO die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der §§ 93 Abs 3 Z 5 EStG iVm § 42 Abs 1 erster Satz und § 40 Abs 1 ImmoInvFG bzw § 42 Abs 4 InvFG manifestiere. Der sich für den Anleger ergebende Liquiditätsnachteil begründe sich daher einerseits in der Existenz einer Abzugssteuer (Kapitalertragsteuer bzw Sicherungssteuer) an sich. Diese sei gemeinschaftsrechtswidrig. Zum anderen werde diese Benachteiligung aber auch durch die gesetzlich fehlende Möglichkeit einer Rückerstattung der Abzugsteuer aufgrund der subsidiären Stellung von § 240 Abs 3 BAO gegenüber einer Steuerveranlagung verstärkt.

Der Liquiditätsnachteil stelle eine Beschränkung dar, die in den Schutzbereich der gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten falle (zB EuGH 28.4.1998, C-118/96, Rs *Safir*). Diesbezüglich komme es auch nicht auf die Schwere der Benachteiligung gegenüber einer vergleichbaren inländischen Veranlagung an, sodass auch geringfügige oder unbedeutende Beschränkungen dem Gemeinschaftsrecht widersprächen (EuGH 11.3.2004, C-9/02, Rs *Hughes de Lasteryrie du Saillant*, Rz 43).

Aus diesem Grund halte sie die gemeinschaftsrechtlichen Bedenken (Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit iSd Art 56 EG) gegenüber § 240 Abs 3 BAO aufrecht. Die subsidiäre Stellung von § 240 Abs 3 BAO gegenüber einer möglichen Steuerveranlagung habe daher bei grenzüberschreitenden Sachverhalten im Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechtes unangewendet zu bleiben.

In Bezug auf die Verletzung von nationalen einfach gesetzlichen Vorschriften und des Gemeinschaftsrechtes betreffend die Einbehaltung der Kapitalertragsteuer von der gesamten Ausschüttung eines ausländischen Immobilienfonds, wenngleich diese nur zum Teil steuer-

pflichtig sei, und der Sicherungssteuer bei Verwahrung der Anteile an einem ausländischen Immobilienfonds auf einem österreichischen Depot verweise sie auf ihren Antrag.

Einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zog die Bw mit Schreiben vom 7.6.2011 zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 240 BAO in der im Streitjahr geltenden Fassung bestimmte:

(1) Bei Abgaben, die für Rechnung eines Abgabepflichtigen ohne dessen Mitwirkung einzubehalten und abzuführen sind, ist der Abfuhrpflichtige berechtigt, während eines Kalenderjahres zu Unrecht einbehaltene Beträge bis zum Ablauf dieses Kalenderjahres auszugleichen oder auf Verlangen des Abgabepflichtigen zurückzuzahlen.

(3) Auf Antrag des Abgabepflichtigen (Abs 1) hat die Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages insoweit zu erfolgen, als nicht

- a) eine Rückzahlung oder ein Ausgleich gemäß Abs 1 erfolgt ist,
- b) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung erfolgt ist,
- c) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder im Fall eines Antrages auf Veranlagung zu erfolgen hätte.

Der Antrag kann bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt, gestellt werden. Für das Verfahren über die Rückzahlung ist das Finanzamt örtlich zuständig, dem die Erhebung der Abgaben vom Einkommen des Antragstellers obliegt.

Nach der Neufassung durch BGBl I 2000/142 ist § 240 Abs 3 BAO unter anderem insoweit nicht anwendbar, als ein Ausgleich im Fall eines Antrages auf Veranlagung zu erfolgen hätte. Daher ist für die Anwendbarkeit des § 240 Abs 3 BAO bedeutsam, ob einbehaltene Steuerbeträge (insbesondere Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer) im Veranlagungsverfahren gemäß § 46 Abs 1 Z 2 EStG angerechnet werden dürfen (*Ritz*, BAO-Kommentar⁴, § 240 Tz 10).

Ein Ausgleich im Weg der Veranlagung iSd § 240 Abs 3 BAO hat insbesondere bei einbehaltener Lohnsteuer oder KEST durch entsprechende Anrechnung im Veranlagungsverfahren nach Maßgabe des § 46 Abs 1 Z 2 EStG zu erfolgen. Hätte auch im Fall eines Antrages auf Veranlagung eine Anrechnung der einbehaltenen Abgabenbeträge nicht zu erfolgen, so ist insoweit eine Rückzahlung nach § 240 Abs 3 BAO vorzunehmen, wie sich aus lit c der genannten Bestimmung ergibt (*Ellinger ua*, BAO, § 240 Anm 13 f).

Wurde die Kapitalertragsteuer aus der Sicht des Abfuhrpflichtigen zu Recht einbehalten, ist ein Antrag auf Rückzahlung nach § 240 Abs 3 BAO nicht möglich. Eine mit Endbesteuerungswirkung ausgestattete Kapitalertragsteuer kann in solchen Fällen daher nur im Wege des § 97 Abs 4 EStG 1988 angerechnet bzw rückerstattet werden. Bei tatsächlichen Unrichtigkeiten - etwa bei irrtümlichem Kapitalertragsteuerabzug oder wenn anlässlich der Auszahlung der Erträge eine auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens zustehende Steuerfreistellung,

Steuerherabsetzung oder Anrechnung ausländischer Quellensteuern unterblieben ist, ist eine Rückerstattung gemäß § 240 BAO möglich; dem Rückerstattungsantrag ist in diesem Fall eine Erklärung beizufügen, dass keine Entlastung im Wege der Veranlagung in Anspruch genommen werden kann (EStR 2000 Rz 7831).

Aufgrund der Subsidiarität einer gesonderten Rückerstattung nach § 240 Abs 3 BAO gegenüber einer Rückzahlung oder einem Ausgleich im Rahmen der Veranlagung ist es im Ergebnis nicht so sehr entscheidend, ob die Steuer zu Unrecht einbehalten wurde. Es kommt vielmehr darauf an, ob eine Anrechnung bzw Rückerstattung nach § 97 Abs 4 EStG im Rahmen eines Veranlagungsverfahrens möglich ist. Ist dies der Fall, kann nur eine solche Entlastung vorgenommen werden. Ein Antrag nach § 240 Abs 3 BAO müsste vom Finanzamt zurückgewiesen werden. Solange der Steuerpflichtige noch nicht rechtskräftig veranlagt ist, sind daher Rückerstattungsanträge nach § 97 Abs 4 EStG im Rahmen des Veranlagungsverfahrens geltend zu machen (*Doralt/Kirchmayr*, EStG⁸, § 97 Tz 38).

Im Streitfall ist unstrittig, dass die Bw veranlagungspflichtig ist und zu Unrecht einbehaltene Kapitalertragsteuer und Sicherungssteuer im Rahmen der Veranlagung zurückfordern kann. Eine Rückerstattung iSd § 240 BAO ist nach dem Gesagten daher grundsätzlich nicht möglich.

Die Bw macht jedoch geltend, die subsidiäre Stellung von § 240 Abs 3 BAO gegenüber einer möglichen Steuerveranlagung habe im Streitfall im Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts unangewendet zu bleiben.

In dem von der Bw angesprochenen Urteil *Safir* hat der EuGH die Besteuerung von Kapitallebensversicherungen als im Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht stehend beurteilt, wobei er ausgeführt hat, eine Regelung, wie die im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehende, weise eine Reihe von Faktoren auf, die geeignet seien, Versicherungsnehmer davon abzuhalten, Kapitallebensversicherungen bei nicht in Schweden niedergelassenen Versicherungsgesellschaften abzuschließen, und Versicherungsgesellschaften davon abzuhalten, ihre Dienste auf dem schwedischen Markt anzubieten. Die von der schwedischen Regierung angeführten Gründe könnten eine nationale Regelung über die Besteuerung von Kapitallebensversicherungen nicht rechtfertigen, die eine Reihe von Faktoren aufweist, die den freien Dienstleistungsverkehr so stark beschränken wie die im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehende Regelung.

IZm der von der Bw angesprochenen negativen Auswirkung auf die Liquidität hat der EuGH in Rz 26 ausgesprochen, Versicherungsnehmer von Kapitallebensversicherungen, die bei nicht in Schweden niedergelassenen Gesellschaften abgeschlossen werden, müssten sich erstens im Unterschied zu Inhabern solcher Versicherungen, die bei nicht dort niedergelassenen Gesellschaften abgeschlossen werden, zentral bei dem Finanzamt, das auch für die Gewährung von Steuerbefreiungen und -ermäßigungen zuständig ist, registrieren lassen und die Prä-

mienzahlung angeben. Außerdem müssen sie die Steuer selbst entrichten und dafür finanzielle Mittel aufbringen, was sich, wie Frau Safir geltend macht, negativ auf ihre Liquidität auswirkt. Zwar können solche Verpflichtungen für sich genommen nicht als Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht betrachtet werden. Jedoch können solche Verpflichtungen in Verbindung mit der Notwendigkeit, ein zentralisiertes Verfahren einzuhalten, die Betroffenen davon abhalten, Kapitallebensversicherungen bei nicht in Schweden niedergelassenen Gesellschaften abzuschließen, da sie keinerlei besonderen Schritte unternehmen müssten, wenn sie solche Versicherungen bei in Schweden niedergelassenen Gesellschaften abschließen würden, weil die Steuer in diesem Fall bei der Gesellschaft erhoben würde.

Es bewirkt damit nach der Rechtsprechung des EuGH nicht bereits jede Beeinträchtigung der Liquidität für sich alleine einen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht.

Außer Streit steht, dass im Streitfall ein Ausgleich im Wege der Veranlagung erfolgen kann.

Die von der Bw behaupteten Verstöße gegen das Gemeinschaftsrecht resultieren gegebenenfalls aus der Abzugsteuer (Kapitalertragsteuer bzw Sicherungssteuer), unabhängig davon, ob eine Rückerstattung im Zuge einer Veranlagung oder im Zuge eines Verfahrens nach § 240 Abs 3 BAO erfolgt.

Der nach dem Berufungsvorbringen zu Unrecht erfolgende Abzug der Kapitalertragsteuer bzw Sicherungssteuer würde auch bei Zulässigkeit eines Verfahrens gemäß § 240 Abs 3 BAO stattfinden.

Der bloße Liquiditätsnachteil für sich genommen stellt jedoch noch keinen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht dar.

Daher hat entgegen dem Vorbringen der Bw die subsidiäre Stellung von § 240 Abs 3 BAO zur Anwendung zu kommen. Die Bw ist somit auf das Veranlagungsverfahren zu verweisen.

Hinzu kommt im Streitfall schließlich, dass tatsächlich bei der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2005 eine Berücksichtigung der strittigen Beträge durch das Finanzamt erfolgte.

Die Zurückweisung des streitgegenständlichen Antrages durch das Finanzamt erfolgte daher zu Recht.

Die Berufung erweist sich damit als unbegründet und war daher gemäß § 289 Abs 2 BAO abzuweisen.

Wien, am 10. November 2011