

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Dieter Fröhlich, Richter Mag. Christian Seywald sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Natascha Kummer und Reinhold Haring, im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec über die Beschwerde vom 27.12.2012 der A, B, C, Deutschland vertreten durch Ernst&Young Steuer- und Wirtschaftsprüfungs-GmbH, Wagramer Straße 19, 1220 Wien gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 27.11.2012, Evidenznummer 1451/2012, zugestellt am 30.11.2012 betreffend Ablehnung des Antrages vom 18.10.2011 zur Rückzahlung der Kapitalertragssteuer des Jahres 2005 nach am 12.02.2014 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art 133 Abs. 4 B#VG i.V.m. § 25a VwGHG eine Revision zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt:

Die A. (in der Folge Beschwerdeführerin oder kurz Bf. genannt) ist eine Holdinggesellschaft des deutschen D-Konzerns mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Deutschland. Im Zeitraum 2005 bis 2008 war die Bf. zu 5,1% an der österreichischen D Gas GmbH (idF. L#GmbH) beteiligt.

Die Bf. erhielt in den Jahren 2005 bis 2008 folgende anteilige Dividendenausschüttungen von der L#GmbH und wurde dafür die KEST abgeführt. In Höhe des 15%igen DBA#Quellensteuersatzes verblieb die KEST in Österreich (Beträge in EURO):

Jahr	Beteiligungs- quote	anteilige Brutto- dividende	österr KEST in Höhe der DBA# Quellensteuer von 15%	Nettoertrag
2005	5,10%	1.274.552,53	191.182,88	1.083.369,65

2006	5,10%	1.019.670,97	152.950,65	866.720,32
2007	5,10%	509.670,97	76.450,65	433.220,32
2008	5,10%	1.529.671,97	229.450,65	1.300.220,32

Mit Schriftsatz vom 18.10.2011 beantragte die Bf. durch ihren steuerlichen Vertreter (idF. stV.) die Rückerstattung der österreichischen Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005 bis 2008 auf Grundlage des § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart (idF. FA).

Das Finanzamt anerkannte die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen, die in der Antragsbegründung mitsamt den angeschlossenen Nachweisen ausführlich dargelegt wurden. Für die Jahre 2006 bis 2008 erfolgte eine antragsgemäße Rückzahlung der gesamten KEST).

Die Rückzahlung der Kapitalertragssteuer für das Jahr 2005 (€ 191.182,88) wurde allerdings abgelehnt. Das Finanzamt sprach inhaltlich über den Antrag vom 18.10.2011 ab und gab dem Antrag wegen Ablauf der Verjährungsfrist mit Ende des Jahres 2010 mit Bescheid vom 27.11.2012 keine Folge. Hierbei verwendete das Finanzamt den Begriff der Zurückweisung, obwohl es mit dem Bescheid eine inhaltliche Entscheidung traf und den Antrag wegen Ablauf der materiell-rechtlichen Verjährungsfrist gemäß § 207 BAO im Ergebnis abgewiesen hat.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bf. durch ihren stV mit Schriftsatz vom 27.12.2012 form- und fristgerecht Berufung und beantragte die vollständige Rückerstattung der Kapitalertragsteuer des Jahres 2005 in Höhe von € 191.182,88 gemäß § 21 Abs. 1 Z.1a KStG. Die Bf. beantragte die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat. Zur Begründung ihres Standpunktes führte die Bf. Folgendes aus:

„Die Bf. ist Organgesellschaft einer körperschaftsteuerlichen Organschaft in Deutschland. Organträger ist die L#AG (mit Sitz in Deutschland) Die von der österreichischen L#GmbH an die Bf. ausgeschütteten Dividenden werden daher nicht bei der Bf., sondern bei der Organträgerin, der L#AG, erfasst. Auf Ebene der Bf. fällt somit aufgrund der deutschen Organschaftsstruktur keine Steuer auf die Dividenden an. Bei der L#AG fiel ebenfalls keine Steuer auf den Dividendenbezug an, da in Deutschland – ähnlich wie in Österreich – für den Empfang von Dividenden im Konzern eine Beteiligungsertragsbefreiung greift. Im Ergebnis wurde somit weder auf Ebene der Bf. noch bei der L#AG eine Steuer auf die Dividende erhoben, auf die die österreichische Kapitalertragsteuer angerechnet hätte werden können. Entsprechende Nachweise wurden vorgelegt.

Während die KEST-Rückerstattung für die Jahre 2006 bis 2008 vom FA antragsgemäß erfolgt ist, wurde dem Rückzahlungsantrag betreffend die KEST für das Jahr 2005 keine Folge gegeben, weil gemäß § 207 Abs. 2 BAO bereits Verjährung eingetreten sei.

Wir sind jedoch der Auffassung, dass in Folge der Außenprüfung für die Jahre 2005 bis 2007 bei der L#GmbH, welche auch die Kapitalertragsteuer des Jahres 2005 mitumfasste, die Verjährungsfrist um ein Jahr verlängert wurde. Der Rückerstattungsantrag betreffend die KEST 2005 konnte somit bis Ende 2011 rechtzeitig eingebracht werden.“

Mit der abweisenden BVE vom 8.3.2013 änderte das Finanzamt die Begründung ihrer inhaltlichen Entscheidung und begründete diese wie folgt:

„Nach § 240 Abs. 3 BAO kann der Antrag des Abgabepflichtigen auf Rückzahlung der zu Unrecht einbehaltenen KEST bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt, gestellt werden. Diese Fünfjahresfrist zur Antragstellung ist eine Ausschlussfrist (auch Fallfrist oder Präklusivfrist genannt), bei deren Versäumung das Recht auf Rückzahlung der Abgabe verloren geht. Diese Fünfjahresfrist ist eine gesetzliche Frist und somit gemäß § 110 Abs. 1 BAO nicht erstreckbar.

Im vorliegenden Fall langte der Antrag der Bf. auf Rückzahlung der im Jahr 2005 einbehaltenen und abgeführten KEST am 20.10.2011 bei zuständigen FA BEO ein. Aus dem klaren Wortlaut des § 240 Abs. 3 BAO folgt aber, dass die KEST betreffend das Jahr 2005 wegen eingetretenen Ablauf der Fünfjahresfrist nicht mehr zurückerstattet werden kann. Es liegt eine objektive Fristversäumnis vor, wobei es auf ein allfälliges Verschulden nicht ankommt. Die in der Berufung angesprochene Außenprüfung bei der L-GmbH, welche die Dividende im Jahr 2005 an die Bf. ausgeschüttet hat, berührt das Faktum der Einbehaltung und Abfuhr der KEST nicht. Diese Außenprüfung bei der Tochtergesellschaft erfolgte zwischen 2008 und Anfang 2009 und führt zu keiner Verlängerung der Fünfjahresfrist gemäß § 240 Abs. 3 BAO.“

Gegen die BVE vom 8.3.2013 wurde fristgerecht mit Anbringen vom 11.4.2013 ein Vorlageantrag eingebracht und darin folgende Rechtsauffassung repliziert:

„Während in der Begründung des angefochtenen Bescheides vom 27.11.2012 auf die fünfjährige Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO abgestellt wurde, führt das FA in der abweisenden BVE vom 8.3.2013 aus, dass für die Rückzahlung der KEST 2005, die Bestimmung des § 240 Abs. 3 BAO die maßgebende Rechtsgrundlage bilde. Die Fünfjahresfrist des § 240 Abs. 3 BAO ist aber auf den gegenständlichen Sachverhalt aus folgenden Gründen nicht anwendbar:

Mit der Einführung des § 21 Abs. 1 Z 1a KStG mit dem Budgetbegleitgesetz 2009 wurde aufgrund der europarechtlichen Vorgaben eine Möglichkeit der Rückerstattung von österreichischer Kapitalertragsteuern geschaffen. Die Quellensteuerentlastung nach § 21 Abs 1 Z 1a KStG knüpft dabei nicht an bereits bestehende Rückerstattungsmöglichkeiten an (z.B. § 94 EStG und der dazu ergangenen Verordnung) sondern stellt ein eigenständiges Rückerstattungsverfahren dar. In Bezug auf die Fristen einer möglichen Rückerstattung enthält § 21 Abs. 1 Z 1a KStG allerdings keine expliziten Vorgaben. § 21 Abs. 1 Z 1a KStG stellt vielmehr einen eigenen Rechtstitel dar, der somit neben der Möglichkeit der Rückerstattung nach § 240 BAO besteht.

Nach anfänglicher Notwendigkeit mehrere Anträge einzureichen - einen beim jeweiligen Betriebsfinanzamt und einen (für den nach DBA rückzuerstattenden Teil) beim FA BAO. Dies wurde als verfahrensrechtliche Diskriminierung im Vergleich zu den Rückerstattungsmöglichkeiten von unbeschränkt Steuerpflichtigen angesehen und wurde dadurch beseitigt, dass durch eine Anpassung des Wortlautes des § 21 Abs. 1 Z 1a KStG und des § 18 AVOG nunmehr nur mehr das Finanzamt BEO für Rückzahlungen gemäß § 21 Abs. 1 Z 1a KStG zuständig ist, wodurch nicht mehr wie zuvor Anträge an zwei Finanzämter für die KEST-Rückerstattung gestellt werden mussten. Diese verfahrensrechtliche Diskriminierung wurde mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 beseitigt.

Würde man nun in Bezug auf die Fristberechnung für die Einreichung eines Rückerstattungsantrages nach § 21 Abs. 1 Z 1a KStG auf § 240 Abs 3 BAO abstellen - wie dies die KStR 2013 – in Rz. 1490 - vorsehen und die belangte Behörde in der Berufungsvorentscheidung vorbringt,- würde dies wiederum eine erneute verfahrensrechtliche Diskriminierung darstellen.

Ein Vergleich einer Dividendenausschüttung einer österreichischen Tochtergesellschaft (öT) an ihre 5%-ige österreichische Anteilseignerin (öM) zeigt dies deutlich.

Bei Ausschüttung der öT an die öM könnte die Muttergesellschaft die auf Ebene der öT einbehaltene KEST im Rahmen Ihrer Steuererklärung auf die KöSt anrechnen. Sollte nun eine derartige Quellensteueranrechnung auf Ebene der öM nicht vorgenommen werden, wäre es der öM allerdings möglich, beispielsweise im Rahmen einer späteren Betriebsprüfung, die bislang nicht vorgenommene KEST#Anrechnung nachzuholen. Für diese Zwecke wäre die Verjährungbestimmung des § 207 iVm § 209 Abs 1 und Abs 3 BAO heranzuziehen. Somit wäre es bei einer Betriebsprüfung im Jahr 6 nach Dividendenerhalt und KEST-Einbehaltung durch die öT möglich, die nicht vorgenommene Anrechnung der KEST auf Ebene der öM nachzuholen (unter der Annahme, dass die Verjährungsfrist, z.B. durch die Veranlagung zumindest um ein Jahr verlängert wurde).

Gerade diese Möglichkeit besteht allerdings im gegenständlichen Fall nach Ansicht des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung nicht, da die kürzere Frist des § 240 Abs 3 BAO herangezogen wird. Würde § 240 Abs 3 BAO im grenzüberschreitenden Fall herangezogen werden, § 207 iVm 209 BAO aber im vergleichbaren rein innerstaatlichen Fall, wäre eine Diskriminierung des grenzüberschreitenden Sachverhaltes augenscheinlich.

Zusammengefasst bedeutet dies, dass es in einem rein innerstaatlichen Sachverhalt dazu kommt, das Kapitalertragsteuer aus Veranlagungszeiträumen von mehr als 5 Jahren angerechnet bzw. rückgezahlt werden müssen, da im rein innerstaatlichen Sachverhalt die Frist aufgrund der Pflicht zur Abgabe der Abgabenerklärung und der Veranlagung bei Kapitalgesellschaften immer mindestens 6 Jahre beträgt. Bei Anwendung des § 240 Abs 3 BAO wäre die Rückerstattungsmöglichkeit aus Zeiträumen vor mehr als 5 Jahren aufgrund der Präklusivfrist nicht möglich. Im Ergebnis erleiden dadurch EU#Ausländer, wie die Commercium Immobilien-und Beteiligungs-GmbH

einen Nachteil, der nach den Grundfreiheiten und der Rechtsprechung des EuGH nicht gerechtfertigt werden kann (vgl dazu die EuGH-Rechtsprechung, zB EuGH v 17.7.1997, Rs C-90/94, Haahr Petroleum, Sig 1997, 1-4085, Rn 46; weiters EuGH v 14.12.1995, Rs C-312/93, Peterbroeck, Sig 1995, 1-4599, Rn 12; EuGH v 8.2.1996, Rs C-212/94, FMC u.a., Sig 1996, 1389, Rn 71, vgl dazu weiters Ehrke-Rabel, Gemeinschaftsrecht und österreichisches Abgabenverfahren (2006) 255 ff mwN; Hohenwarter, Verlustverwertung im Konzern, 536).

Der auch von der österreichischen Rechtsordnung anerkannte Effektivitätsgrundsatz gebietet eine Auslegung der nationalen Bestimmungen in einer Weise, dass sie dem Unionsrecht nicht widersprechen. Dies gilt natürlich insbesondere bei einer Bestimmung, die explizit die bestehende Rechtsprechung des EuGH in nationales österreichisches Recht umsetzen soll, wie dies bei § 21 Abs 1 Z 1a KStG der Fall ist. Im Ergebnis sind daher auch die Regelungen der Verjährung von Rückerstattungsanträgen nach § 21 Abs 1 Z 1a KStG unionsrechtskonform auszulegen.

Im Zuge einer unionskonformen Interpretation des § 21 Abs 1 Z 1a und des § 240 BAO ist die Fallfrist des § 240 Abs 3 BAO im gegenständlichen Fall nicht anwendbar und es sind vielmehr die - auch für vergleichbare inländische Sachverhalte - maßgeblichen Verjährungsbestimmungen der §§ 207 und 209 BAO heranzuziehen.

Die grundsätzliche Anwendung der allgemeinen Verjährungsbestimmungen des § 207 BAO wurde zudem auch vom zuständigen Finanzamt in der Abweisung des Rückerstattungsantrages des Jahres 2005 zunächst anerkannt ("Ihr Antrag wurde zu spät eingereicht. Für die Einreichung des Antrages auf Rückerstattung der Kapitalertragsteuer ist die gesetzliche Frist lt. §207 Abs. 2 Bundesabgabenordnung mit fünf Jahren festgelegt"). Somit stützte sich auch das Finanzamt im angefochtenen Bescheid auf die - verlängerbare - Frist nach § 207 iVm § 209 BAO und nicht auf § 240 Abs. 3 BAO.

Nach § 208 Abs 1 BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist zu laufen. Der Abgabenanspruch aus der Kapitalertragsteuer entsteht im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge. Aufgrund des Zufließens der Dividenden im Sinne des § 95 Abs 3 EStG im Mai 2005, beginnt die Verjährung somit mit Ablauf des Jahres 2005. Grundsätzlich wäre die Berufungsfrist somit mit Ablauf des Jahres 2010 abgelaufen. Im Jahr 2008 wurde allerdings eine Außenprüfung der Jahre 2005 bis 2007 bei der L#GmbH durchgeführt (Beginn im Mai 2008, Abschluss noch im Dezember 2008), die im Prüfungsgegenstand unter anderem die Kapitalertragsteuer des Jahres 2005 explizit umfasste. Bei der Kapitalertragsteuer handelt es sich um eine Steuer, die durch die L#GmbH eingehoben wird und für die die L#GmbH haftet (§ 95 Abs 1 zweiter Satz EStG), jedoch ist gemäß § 95 Abs 1 erster Satz EStG die Bf. Schuldnerin dieser Steuer.

Gemäß § 209 Abs 1 BAO wird die Verjährungsfrist durch diese nach außen erkennbare Amtshandlung der Abgabenbehörde zur Geltendmachung des Abgabenanspruches um ein Jahr verlängert. Der VwGH hat in ständiger Rechtsprechung ausgeführt, dass

Außenprüfungen eine die Verjährungsfrist verlängernde Amtshandlung darstellen (VwGH 26.1.1993, 92/14/0175, VwGH 3.7.1996, 93/13/0040, VwGH 12.9.2002, 98/15/0134, VwGH 4.12.2003, 2993/16/0133). Nach der VwGH-Rechtsprechung besteht insbesondere kein Zweifel daran, dass die verjährungsverlängernde Wirkung eintritt, wenn die gegenständliche Abgabe explizit Gegenstand der Prüfung ist, wie dies im gegenständlichen Sachverhalt der Fall ist (VwGH 11.4.1984, 82/13/0050). Bei wem die Prüfung stattfindet - beim Steuerpflichtigen oder Abzugsverpflichteten - ist unerheblich.

Im Ergebnis ist aufgrund der beschriebenen Amtshandlung einer Abgabenbehörde im Jahr 2008, eine Verlängerung der Verjährungsfrist um ein Jahr eingetreten, sodass der Antrag auf Rückerstattung der Kapitalertragsteuer des Jahres 2005 erst mit Ende 2011 verjährte. Der Antrag auf Rückerstattung für 2005 wurde nachweislich am 18.10.2011 und damit vor Ablauf der Verjährungsfrist eingebracht. Die Rückerstattung der in Deutschland nicht anrechenbaren Kapitalertragsteuer für 2005 ist somit aufgrund noch nicht eingetretener Verjährung gemäß § 21 Abs 1 Z 1a KStG zu gewähren.

Die Anwendung der Frist des § 240 Abs 3 BAO, wie dies das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vorbringt, würde einen Verstoß gegen Unionsrecht darstellen, da einer vergleichbaren inländischen Kapitalgesellschaft faktisch immer eine Frist von mindestens 6 Jahren für allfällige Rückerstattung offen steht. Diese Beschränkung ist daher unzulässig.“

Mit Vorlagebericht vom August 2013 wurde das Rechtsmittel dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In der mündlichen Berufungsverhandlung am 12.2.2014 wurde von der Bf. ergänzend Folgendes vorgebracht:

„Für die sogenannten Altfälle – also Portfoliodividenden von EU-Gesellschaften vor Inkrafttreten des § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG – ergibt sich der Rückzahlungsanspruch unseres Erachtens nicht aus § 240 Abs. 3 BAO sondern unmittelbar aus der Anwendung des EU-Rechts. Hinsichtlich des Verfahrens ist auf die Gleichbehandlung mit den vergleichbaren Inländerfällen Bedacht zu nehmen und deshalb sind – so wie in den nationalen Fällen einer KEST-Anrechnung im Wege der KöSt-Veranlagung – die Verjährungsbestimmungen der §§ 207ff anzuwenden. Im gegenständlichen Fall liegen zwei maßgebende Unterbrechungshandlungen vor: einerseits die Außenprüfung bei der L&GmbH im Jahr 2008 und andererseits der gemäß Art 10 i.V.m. Art 27 DBA-Deutschland im Jahr 2005 gestellte Antrag auf Rückerstattung der Quellensteuer.

Unseres Erachtens wird der Tatbestand des § 240 Abs. 3 BAO für die KEST-Erstattungen der „Altfälle“ nicht erfüllt, weil keine zu „Unrecht einbehaltende Abgabe“ vorliegt. Eine diskriminierungsfreie Behandlung der KEST-Rückerstattung bei Portfoliodividenden an EU-Gesellschaften verlangt die steuerliche Gleichbehandlung mit Portfolioausschüttungen zwischen Inlandsgesellschaften und bei diesen erfolgt die KEST-Anrechnung im Wege der Veranlagung mit der Möglichkeit einer Verlängerung der Verjährungsfrist gemäß § 209 BAO. Es entspricht der Rechtsprechung des EuGH sich bei der

Vergleichsbeurteilung einfach die Staatsgrenze wegzudenken. Der vergleichbare Inlandssachverhalt darf dabei nicht günstiger gestellt sein als der Auslandsfall. Relevantes Vergleichspaar sind deshalb ausschließlich die innerstaatliche und die grenzüberschreitende Portfolioausschüttung, die auch verfahrensrechtlich nicht schlechter gestellt werden darf. Ein allgemeiner Vergleich mit anderen Steuererstattungsfällen ist unseres Erachtens zu weit gefasst und schließt eine verfahrensrechtliche Diskriminierung durch eine kürzere Frist für den Auslandsfall (Fünfjahresfrist ohne Verlängerungsmöglichkeit) eben nicht aus. Das Verbot einer verfahrensrechtlichen Diskriminierung umfasst auch die möglichen Verlängerungshandlungen nach § 209 BAO. Die Bf. ist daher der Ansicht, dass – wie im inländischen Falle einer KöSt#Pflichtveranlagung – auch im Auslandsfall eine Amtshandlung der Abgabenbehörde, hier die genannte Außenprüfung – eine Verlängerungshandlung darstelle muss. Wenn im Inlandsfall mit einem Anbringen, nämlich der Einbringung der KöSt#Abgabenerklärung, alle erforderlichen Handlungen für die KEST-Anrechnung erbracht sind, dann muss auch im Auslandsfall der Antrag auf Rückerstattung der KEST-Quellensteuer gemäß Art 10 i.V.m. Art 27 DBA#Deutschland eine vergleichbare Wirkung haben und als Verlängerungshandlung gemäß § 209 BAO im weiteren KEST-Erstattungsverfahren gemäß § 21 Abs. 1 Z 1a KStG, bzw. für Altfälle nach den unmittelbar anzuwendend EU#Normen, haben.“

Das Finanzamt trat dieser Rechtsansicht weiter entgegen, wobei im Detail auf die Verhandlungsniederschrift vom 12.2.2014 verwiesen wird.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

In Streit steht die Rechtsfrage, ob die Rückerstattung der KEST für Dividendenausschüttungen des Jahres 2005 an die Bf. einer Frist unterliegt und ob gegebenenfalls der Rückerstattungsantrag vom 18.10.2011 fristgerecht oder verspätet gestellt wurde.

Gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG gilt bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 Folgendes:

„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.“

§ 21 Abs. 1 Z 1a KStG idF BudBG 2009, BGBl I 52/2009 (ausgegeben am 17. Juni 2009), ist gemäß Art. 49 Abs. 1 B-VG am 18. Juni 2009 in Kraft getreten. In dieser Fassung hatte der erste Satz von § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG auf „Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 1

lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988“ Bezug genommen, welche u.a. Gewinnanteile (Dividenden) umfassten.

In der aktuellen, bereits zuvor zitierten Fassung des ersten Satzes von § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG durch BudBG 2011, BGBl I 111/2010, ausgegeben am 30. Dezember 2010, ist die Bezugnahme hinsichtlich Gewinnanteilen (Dividenden) aus Aktien und Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung auf § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 umgestellt, wie sie der Neuordnung der Besteuerung von Kapitalvermögen durch das BudBG 2011 entspricht. Diese Neuordnung sollte ursprünglich mit 1. Oktober 2011 in Kraft treten (§ 124b Z 185 EStG 1988 idF BudBG 2011).

Dadurch wird die Inkrafttretensbestimmung für § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG idF BudBG 2011 durch § 26c Z. 24 KStG verständlich, welche ursprünglich lautete: „§ 21 Abs. 1 Z 1a in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, tritt mit 1. Jänner 2011 in Kraft. Für bis zum 1. Oktober 2011 zugeflossene Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a, b und c des Einkommensteuergesetzes 1988 ist § 21 Abs. 1 Z 1a sinngemäß anzuwenden.“

Durch das AbgÄG 2011, BGBl I 76/2011 wurde u.a. § 124b Z. 185 EStG 1988 neugefasst, sodass § 27 EStG 1988 idF BudBG 2011 erst am 1. April 2012 in Kraft trat, sowie in § 26c Z. 24 zweiter Satz der Zeitpunkt 1. Oktober 2011 durch den Zeitpunkt 1. April 2012 ersetzt. Indem schließlich auch § 93 EStG 1988 idF BudBG 2011, BGBl I 111/2010, gemäß § 124b Z. 185 EStG 1988 idF AbgÄG 2011 erst mit 1. April 2012 in Kraft trat, stand vor dem 1. April 2012 noch die vorhergehende Fassung des § 93 EStG 1988 in Kraft.

Diese Inkrafttretens- und Anwendungsbestimmungen machen somit § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG für Kapitalerträge, die vor dem 31. Dezember 2010 zugeflossen sind, nicht rückwirkend anwendbar. Vielmehr lässt der erste Satz von § 26c Z. 24 KStG den zeitlichen Rechtsbedingungsbereich des durch das BudBG 2011 novellierten § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG mit 1. Jänner 2011 beginnen; für den Zeitraum vom 1. Jänner 2011 bis zum 1. April 2012 anwendbar gemacht wird er aber erst durch seine sinngemäße Anwendbarkeit auf Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z. 1 lit. a, b und c EStG 1988, wie sie im zweiten Satz des § 26c Z. 24 KStG normiert wird.

Eine rückwirkende Anwendung des § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG für die Rückzahlung von KEST für Dividendenausschüttungen vor dem Zeitpunkt des Inkrafttretens – wie hier die KEST des Jahres 2005, ist ausgeschlossen, weil es dafür einer gesetzlichen Grundlage bedurft hätte. Eine gesetzliche Rückwirkung wurde aber nicht normiert.

Der Antrag begehrt zum Zwecke der Gleichstellung mit vergleichbaren Inlandssachverhalten die Rückzahlung der im Jahr 2005 einbehaltenen und abgeführten KEST für die anteilige Ausschüttung von der L#GmbH an die Bf. Der dem Antrag vom 18.10.2011 zu Grunde liegende Sachverhalt liegt damit eindeutig vor dem Beginn des zeitlichen Geltungsbereiches des § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG.

Der Rückerstattungsantrag und das nachfolgende Vorbringen der Bf. erfolgte unter ausdrücklichem Bezug auf die Regelung des § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG.

Das Finanzamt hat in der Begründung der BVE vom 8.3.2013 ausgeführt, dass § 240 Abs. 3 die maßgebende Rechtsgrundlage für die Rückzahlung der in Widerspruch zum Unionsrecht stehenden Quellensteuer (15%ige KEST) sei. Dieser Rückzahlungstatbestand normiere aber eine nicht erstreckbare Fünfjahresfrist, die im Falle der KEST des Jahres 2005 am 31.12.2010 abgelaufen sei, sodass dem Rückzahlungsantrag nicht mehr entsprochen werden konnte.

§ 240 Abs. 3BAO lautet:

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

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

Der Antrag kann bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt, gestellt werden.“

Es ist herrschende Rechtsauffassung, dass eine endgültige Einbehaltung der KEST für Ausschüttungen an eine beschränkt steuerpflichtige EU-Gesellschaft, welche bei dieser nicht angerechnet werden kann, gegen Unionsrecht verstößt. Vor Inkrafttreten der speziellen Rückerstattungsnorm des § 21 Abs. 1 Z 1a KStG wird durch einen solchen Sachverhalt, der Rückzahlungsanspruch nach § 240 Abs. 3 BAO verwirklicht. Es liegt in diesen Fällen auch dann eine „zu Unrecht einbehaltene Abgabe“ vor, wenn sich erst nachträglich herausstellt, dass eine Anrechnung auf die Steuern im Ansässigkeitsstaat der beschränkt steuerpflichtigen Steuerschuldnerin nicht erfolgen kann.

Das FA folgte in seiner Entscheidung somit der herrschenden Rechtsauffassung, dass für Dividendenausschüttungen vor dem Inkrafttreten des § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG die KEST#Rückerstattungen nach § 240 Abs. 3 BAO i.V.m. §18 Abs. 1 AVOG durchzuführen sind (vgl. Kofler/Tumpel in Achatz/Kirchmayr, KStG § 21 Tz. 164 mit zahlreichen weiteren Hinweisen sowie dieselben in Achatz/Kirchmayr, KStG Art. 60 Z 8 BBG 2011 Tz 80).

Auch das BFG vertritt auch die Rechtsauffassung, wonach für die Rückzahlung der KEST 2005 an die Bf. § 240 Abs. 3 BAO die maßgebende Rechtsgrundlage bildet.

Diese allgemeine Bestimmung für die Rückzahlung zu Unrecht einbehaltender Abgaben, bei denen ein Ausgleich im Wege der Veranlagung nicht erfolgen kann, gilt für viele verschiedene Inlands- und Auslandssachverhalte (vgl. Ritz, BAO , § 240 Abs. Tz. 1 und Tz. 7). Die hierfür normierte Fünfjahresfrist stellt keine Verjährung dar, wenngleich ihr eine ähnliche ratio legis zu Grunde liegen wird. Es handelt sich um eine materiell-rechtliche Ausschlussfrist, bei deren Versäumnis unter den Voraussetzungen des § 308ff BAO eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand möglich ist. Ebenso besteht eine identische Fünfjahresfrist für Gebührenerstattungen gemäß § 17 GrEStG. Für Steuerrückzahlungen im Wege der Antragsveranlagung unbeschränkt Steuerpflichtiger gemäß § 41 Abs. 2 EStG

und der Antragsveranlagung beschränkt Steuerpflichtiger gemäß § 102 Abs. 1 Z.2 EStG gilt ebenfalls eine Fünfjahresfrist. Genauso ist für die Erstattung von Absetzbeträgen nach § 40 EStG und die Erstattung von KEST nach § 97 Abs. 2 eine gleichlange fünfjährige Ausschlussfrist normiert.

Die Fünfjahresfrist des § 240 Abs. 3 BAO entspricht somit der gesamten abgabenrechtlichen Gesetzessystematik, das Antragsrecht zur Erlangung von Steuergutschriften oder Steuererstattungen mit fünf Jahren zu begrenzen. Im allen Antragsverfahren zur Erlangung von Steuergutschriften oder Steuererstattungen besteht für die Inlands- und Auslandssachverhalte dieselbe Fünfjahresfrist.

Als parteibegünstigende Besonderheit des Steuerverfahrens ist zu erwähnen, dass es die einzige Verfahrensordnung ist, die bei Versäumung einer materiell-rechtlichen Frist die Möglichkeit einer Wiedereinsetzung eröffnet. In allen anderen Verfahrensordnungen steht dieser Rechtsbehelf nur bei verfahrensrechtlichen Fristen zur Verfügung.

Einige DBA (unter anderem auch Art 27 DBA#Deutschland) sehen für die Erstattung der Abzugssteuern nur eine Frist von drei oder vier Jahren vor, ohne dass dadurch eine verfahrensrechtliche Diskriminierung eintreten würde.

In den Fällen einer Pflichtveranlagung ist der Sachverhalt in relevanten Punkten anders gelagert, als im steuerlichen Antragsverfahren, sodass Regelungsunterschiede zwischen der fünfjährigen Verjährungsfrist und der fünfjährigen Fallfrist für das Antragsrecht sachlich gerechtfertigt sind. Auch bei Inlandssachverhalten – kann unter bestimmten Umständen - eine KEST#Rückzahlung für Portfoliodividenden nach Maßgabe des § 240 Abs. 3 BAO zur Anwendung kommen (vgl. Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 20 Tz. 28). Eine Verlängerung des Antragsrechtes für bestimmte Auslandsfälle – wie von der Bf. in ihrem Fall begehrt – würde bei Steuerrückzahlungen zu einer Inländerdiskriminierung führen.

Ein Verstoß gegen Unionsrecht durch eine verfahrensrechtliche Diskriminierung von Auslandsbeteiligungen, weil aus gesetzessystematischen und gleichheitsrechtlichen Gründen für sogenannte „Alt-Fälle“ die KEST-Erstattung gemäß § 240 Abs. BAO mit fünf Jahren befristet ist, kann nicht erblickt werden. Die Bf. konnte auch keinen verständlichen Grund ins Treffen führen, der sie an einer rechtzeitigen, fristwahrenden Antragstellung gehindert hätte. Die zwischen 2008 und Anfang 2009 bei der Tochtergesellschaft durchgeführte Betriebsprüfung hat die Bf. jedenfalls nicht an einer rechtzeitigen und fristwahrenden Antragstellung für die Rückzahlung der im Jahr 2005 abgeführten KEST beeinträchtigt.

Die Einwendungen der Bf. zur Anwendung der Verjährungsbestimmungen der § 207ff BAO für KEST-Rückzahlungen gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG gehen mangels Rechtsgrundlage dieser Bestimmung grundsätzlich ins Leere.

Eine verfahrensrechtliche Diskriminierung der Bf. im Hinblick auf die Ausübung ihres Rechts zur Rückforderung der gemeinschaftswidrig einbehaltenen KEST des Jahres 2005 kann in der für nahezu für alle steuerlichen Antragsverfahren zur Erlangung von

Steuergutschriften oder Steuerrückzahlungen geltenden „Fünfjahresfrist“ vom BFG nicht erblickt werden.

In Ermangelung einer Gemeinschaftsregelung ist es Sache der nationalen Rechtsordnung Verfahren zur Erstattung rechtsgrundlos oder zu Unrecht erhobener Abgaben zu regeln, die allerdings hinsichtlich des Schutzes der dem Bürger aus dem Gemeinschaftsrecht erwachsener Rechte dem Äquivalenzgrundsatz und dem Effektivitätsgrundsatz entsprechen müssen.

Wie mit den vorstehend Beispielen aufgezeigt, ist das Verfahren zur Rückzahlung gemeinschaftswidrig einbehaltener Abgaben nicht weniger günstig gestaltet als die anderen rein innerstaatlichen Verfahren zur Rückerstattung von Abgaben, bei denen eine Anrechnung nicht im Wege eines Veranlagungsverfahrens möglich ist (Erfüllung des Äquivalenzgrundsatz). Der Bf. war die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte praktisch weder unmöglich gemacht noch übermäßig erschwert (Erfüllung des Effektivitätsgrundsatzes). Spätestens mit dem Inkrafttreten des Rückerstattungstatbestandes nach § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG im Juni 2009 hätte die Bf. ausreichend Kenntnis für eine Antragstellung zur Rückerstattung der KEST 2005 haben müssen und ohne ein Hindernis oder eine Erschweris diesen Antrag fristgerecht einbringen können (vgl. EuGH, 9.12.2003, C-129/00 sowie 19.6.2003, C-34/02). Einen Grund, der die Bf. an einer rechtzeitigen Antragstellung gehindert hätte, konnte im Verfahren nicht vorgebracht werden. Der Umstand, dass eine fristgerechte Antragstellung verabsäumt wurde, liegt ausschließlich im Verschulden der Bf.

Die in der Rechtsprechung des EuGH formulierten gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen an ein diskriminierungsfreies Verfahren zur Erstattung gemeinschaftswidrig erhobener Abgaben werden durch die für das Rückerstattungsverfahren geltende Fünfjahresfrist nach § 240 Abs. 3 BAO gewahrt.

Eine völlige Gleichbehandlung mit unbeschränkt steuerpflichtigen Inlandsgesellschaften, bei denen die KEST im Wege der Pflichtveranlagung angerechnet wird – wie die Bf. dies vermeint – ist auf Grund entsprechender sachlicher Unterschiede nicht gerechtfertigt und nach dem Gemeinschaftsrecht auch nicht geboten.

Darüber hinaus ist anzumerken, dass gemäß § 2 lit. a Z. 2 BAO die Bestimmungen über die Festsetzungsverjährung sinngemäß auch in Angelegenheiten der von Abgabenbehörden des Bundes zuzuerkennenden Erstattungen von Abgaben und Beiträgen Anwendung finden. Für KEST#Erstattungen im zeitlichen Geltungsbereich des § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG könnte daher zu Recht die Verjährungsregelung des § 207ff BAO einschließlich der Verlängerung der Verjährungsfrist nach § 209 BAO sinngemäß zur Anwendung kommen.

Wie der VwGH, E. 20.8.1996, 95/16/0255 zur Erstattung von Zollvergütungen ausführt, bedarf es zur Unterbrechung der Verjährung eines Erstattungsanspruches – keiner Verfolgungshandlung der Abgabenbehörde – sondern einer zur Geltendmachung des

Erstattungsanspruches vom Anspruchswerber unternommenen, nach außen erkennbaren Handlung.

Auch eine solche auf die Erstattung der KEST 2005 gerichtete Handlung wurde von der Bf. bis zum Jahr 2010 nicht vorgenommen. Die Außenprüfung der Abgabenbehörde ist nach der Rechtsprechung des VwGH zur Erstattungsverfahren per definitionem keine Verlängerungshandlung im Sinne des § 209 BAO – und zwar für alle Inlands- und Auslandssachverhalte gleichermaßen. Der noch in der zweiten Jahreshälfte 2005 gestellte Antrag auf Erstattung der Quellensteuer betreffend die KEST 2005 gemäß Art 10 i.V.m. Art 27 DBA#Deutschland stellt aus zwei Gründen ebenfalls keine Verlängerungshandlung dar: Dieser Antrag betrifft ein anderes Verfahren. Er ist auf die allgemeine Quellensteuerrückerstattung nach DBA#Recht gerichtet und hat daher nicht die Geltendmachung der Rückzahlung der restlichen im Inland geleisteten 15% KEST, deren Besteuerungsrecht gemäß Art 10 DBA#Deutschland zwar Österreich zugewiesen wurde, aber – gemeinschaftsrechtlich deshalb geboten ist - weil diese KEST bei der in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Bf. auf ihre Ertragssteuerschuld nicht anrechenbar ist. Der Antrag gemäß Art 10 i.V.m. Art 27 DBA#Deutschland wurde von der Bf. noch im Jahr 2005 gestellt. Die Verjährungsfrist betreffend die KEST des Jahres 2005 hat jedoch gemäß § 208 BAO erst mit Ablauf des Jahres 2005 – also mit 1.1.2006 - zu laufen begonnen. Eine Verlängerungshandlung nach § 209 BAO kann aber nur eine Handlung nach Beginn des Laufes der Verjährungsfrist sein, sodass dieser Antrag keinesfalls eine Verlängerung der Verjährungsfrist bewirken könnte.

Die Beschwerde blieb daher ohne Erfolg.

Die Revision war zuzulassen, weil des Erkenntnis des BFG von der Lösung einer Rechtsfrage abhing, der grundsätzliche Bedeutung zukam, weil eine Rechtsprechung des VwGH zu der lösungsrelevanten Rechtsfrage, ob für den Rückzahlungsantrag betreffend die KEST 2005 die „Fünfjahresfrist“ des § 240 Abs. 3 BAO Geltung hat, fehlt.

Wien, am 14. Februar 2014