

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache B., vertreten durch Dr. Edelsbacher & Partner Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgesmbH, Ernst-Grein-Straße 14a, 5026 Salzburg, über die Beschwerde vom 22.06.2011 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Salzburg-Stadt vom 19.05.2011, betreffend Antrag vom 20.11.2009 über die Rückerstattung der Kapitalertragsteuer zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid vom 19.5.2011 wird – ersatzlos – aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der S. handelt es sich um eine am 30.11.2006 nach Luxemburger Recht gegründete Gesellschaft.

Der Verwaltungssitz der S. (Ort der Geschäftsleitung) war ursprünglich Luxemburg. Die Verlegung der Geschäftsleitung nach Österreich erfolgte mit 1.12.2008.

Die S. war an der H. AG mit Sitz in Österreich beteiligt.

Am 9.5.2008 erfolgte eine, auf Grundlage des Hauptversammlungsbeschlusses der H. AG vom Mai 2008 basierende, Dividendenausschüttung in Höhe von € 50.000.000,00.

Der Anteil der S. an der Ausschüttung betrug € 4.545.459,23, das entsprach 9,09%, davon wurde Kapitalertragsteuer in Höhe von € 1.136.364,81 an das Finanzamt Klagenfurt (Betriebsfinanzamt) abgeführt.

Am 20.11.2009 stellte die S. gem. § 21 Abs 1 Z 1a Körperschaftsteuergesetz 1988 (KStG) beim Finanzamt Klagenfurt den Antrag auf Rückerstattung der abgeführten Kapitalertragsteuer (KESt) in Höhe von € 1.136.364,81. Die Gewinnausschüttung würde bei der S. einen steuerfreien Dividendenertrag darstellen. Die Steuerbefreiungsvoraussetzungen (10 %ige Mindestbeteiligung, Mindestbesitzdauer der Beteiligung von 12 Monaten) lägen vor.

Mit Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 18.1.2010 wurde der Antrag der S. vom 20.11.2009 (eingelangt am 24.11.2009) betreffend die KESt-Rückerstattung gemäß § 71 Bundesabgabenordnung 1961 (BAO) an das Finanzamt Salzburg-Stadt abgetreten.

Am 3.11.2010 wurde im Firmenbuch unter der FN Nr. die Berufungswerberin (jetzt Beschwerdeführerin, Bf) mit Sitz in Österreich, Salzburg, eingetragen (Verschmelzung der B. als übernehmende Gesellschaft mit der S. als übertragende Gesellschaft, Generalversammlungsbeschluss vom 1.10.2010).

Der Ort der Geschäftsleitung der S. wurde am 24.8.2010 (am Tag des Beschlusses des Verschmelzungsplanes) wieder von Österreich weg nach Luxemburg verlegt.

Das Finanzamt Salzburg-Stadt wies den verfahrensgegenständlichen Antrag der nunmehrigen Bf als Rechtsnachfolger der S. vom 20.11.2009 inhaltlich mit der Begründung ab, dass eine Steuerfreistellung der Dividenden nicht erfolgen könnte, weil die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Steuerfreistellung der Dividenden im Sinne des § 94 a EStG 1988 nicht vorlägen, da die Mindestbehaltezeit der Beteiligung von einem Jahr nicht eingehalten worden wäre und der Umfang der Beteiligung an der H. AG keine 10% erreicht hätte.

Am 28.6.2011 legte die Bf gegen die Abweisung des Antrages vom 20.11.2009 Berufung (jetzt: Beschwerde) ein und begründete diese damit, dass der Antrag auf Rückerstattung der KEST zu Unrecht abgelehnt worden wäre, weil die für die Steuerfreistellung der Dividenden erforderliche Behaltefrist von einem Jahr sehr wohl eingehalten worden wäre.

Mit Schriftsatz vom 12.7.2011 führte die Bf in Ergänzung der Beschwerde vom 28.6.2011 aus, dass zum Zwecke der Gleichstellung mit vergleichbaren Inlandssachverhalten die Rückzahlung der im Jahr 2008 einbehaltenden und abgeführt KEST für die anteilige Ausschüttung von der H. AG an die damalige S. auf § 21 Abs 1 Z 1a KStG zu stützen wäre.

Die Beschwerde vom 28.6.2011 wurde ohne Ergehen einer Beschwerdevorentscheidung dem damaligen Unabhängigen Finanzsenat (jetzt: Bundesfinanzgericht, BFG) zur Entscheidung vorgelegt.

II. entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Die S. war eine Körperschaft mit Sitz in Luxemburg (siehe Firmenbuch).

Die Verlegung der Geschäftsleitung von Luxemburg nach Österreich erfolgte mit 1.12.2008.

Die S. war an der H. AG in Höhe von 9,09% beteiligt (Schriftsatz, FAX vom 15.5.2018). Die H. AG als ausschüttende Gesellschaft ist eine in Österreich ansässige Gesellschaft nach österreichischem Recht.

Im Mai 2008 erfolgte eine direkt an die S. ausgezahlte Gewinnausschüttung durch die H. AG und wurde durch diese dafür KEST in Höhe von € 1.136.364,81 an das Finanzamt Klagenfurt abgeführt (Kapitalertragsteueranmeldung am 9.5.2008).

Am 3.11.2010 wurde im Firmenbuch unter der FN Nr. die Bf als RNF der S. mit Sitz in Österreich, Salzburg, eingetragen (Verschmelzung der B. als übernehmende Gesellschaft mit der S. als übertragende Gesellschaft, siehe Firmenbuch).

In der am 28.6.2011 eingebrochenen Beschwerde begehrte die Bf die Rückerstattung der einbehaltenen KESt in Höhe von € 1.136.364,81.

III. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die Angaben der Bf, auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen des Finanzamtes bzw. der Bf sowie auf die Ergebnisse der vom Gericht durchgeföhrten Ermittlungen.

IV. Rechtsausführungen

§ 94a EStG 1988 idgF AbgÄG 2004, BGBl I Nr.180/2004 lautet:

(1) Der zum Abzug Verpflichtete (§ 95 Abs. 3) hat insoweit keine Kapitalertragsteuer abzuziehen, als folgende Voraussetzungen vorliegen:

1. Der zum Abzug Verpflichtete ist eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft (Tochtergesellschaft), an deren Grund- oder Stammkapital eine unter Z 3 fallende Muttergesellschaft nachweislich in Form von Gesellschaftsanteilen unmittelbar zu mindestens einem Zehntel beteiligt ist.
2. Bei den Kapitalerträgen handelt es sich um Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.
3. Die Muttergesellschaft ist eine ausländische Gesellschaft, die die in der Anlage 2 zu diesem Bundesgesetz vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 2 der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABl. EG Nr. L 225 S. 6) in der jeweils geltenden Fassung erfüllt.
4. Die in Z 1 genannte Beteiligung muss während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr bestehen.

(2) Abweichend von Abs. 1 hat der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalertragsteuer in folgenden Fällen einzubehalten:

1. Im Zeitpunkt der Gewinnausschüttung ist die Frist von einem Jahr (Abs. 1 Z 4) noch nicht abgelaufen.
2. Es liegen Gründe vor, wegen derer der Bundesminister für Finanzen dies zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen (§ 22 der Bundesabgabenordnung) sowie in den Fällen verdeckter Ausschüttungen (§ 8 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 durch Verordnung anordnet).

In diesen Fällen ist eine der Richtlinie (Abs. 1 Z 3) entsprechende Entlastung von der Kapitalertragsteuer auf Antrag der Muttergesellschaft durch ein Steuerrückerstattungsverfahren herbeizuführen.

Art. 10 (Dividenden) DBA Österreich-Luxemburg lautet.

(1) Bezieht eine Person mit Wohnsitz in einem der beiden Vertragsstaaten Dividenden, die von einer Gesellschaft mit Wohnsitz in dem anderen Vertragsstaat gezahlt werden, so hat der Vertragsstaat das Besteuerungsrecht, in dem diese Person ihren Wohnsitz hat.

(2) Jedoch darf der Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ihren Wohnsitz hat, diese Dividenden nach seinem eigenen Recht besteuern; der Satz der von ihm erhobenen Steuer darf aber nicht übersteigen:

- a) 5 v. H. des Bruttobetrages der Dividenden, wenn der Empfänger eine Gesellschaft (ausgenommen eine Personengesellschaft) ist, die unmittelbar über mindestens 25 v. H. des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt;
- b) 15 v. H. des Bruttobetrages der Dividenden in allen anderen Fällen.

(3) Auf Antrag des Empfängers der Dividenden ist die Steuer, die gemäß Absatz 2 in dem Vertragsstaat erhoben wird, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ihren Wohnsitz hat, vom anderen Vertragsstaat auf seine Steuer vom Einkommen, die auf diese Dividenden entfällt, anzurechnen.

(4) Dividenden, die von einer Kapitalgesellschaft mit Wohnsitz in einem der beiden Vertragsstaaten an eine Kapitalgesellschaft mit Wohnsitz in dem anderen Vertragsstaat gezahlt werden, sind in diesem anderen Staat von der Besteuerung ausgenommen, aber nur insofern die Dividenden gemäß den Gesetzen dieses Staates von der Besteuerung ausgenommen wären, wenn beide Gesellschaften ihren Wohnsitz in diesem Staat gehabt hätten. In diesem Fall sind die Bestimmungen des Absatzes 3 nicht anzuwenden. Diese Ausnahme von der Besteuerung erfolgt nur nach Maßgabe der im innerstaatlichen Recht für die Steuerbefreiung von Gewinnanteilen aus Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften zur Vermeidung von Steuerumgehungen vorgesehenen Bedingungen; sie steht nicht zu, wenn die die Dividenden zahlende Gesellschaft in ihrem Wohnsitzstaat von der Besteuerung ausgenommen ist.

(5) Absatz 2 berührt nicht das Recht des Vertragsstaates, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ihren Wohnsitz hat, diese Dividenden mit dem vollen Satz im Abzugsweg an der Quelle zu besteuern. Wenn die Steuer im Abzugsweg erhoben wird, ist sie, soweit sie die im Absatz 2 festgelegten Steuersätze übersteigt, auf Antrag rückzuerstatten. Der Antrag auf Rückerstattung muss innerhalb von zwei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die der Steuer unterliegende Leistung fällig geworden ist, bei der zuständigen Behörde des Wohnsitzstaates eingebbracht werden.

(6) Die obersten Finanzbehörden der beiden Vertragsstaaten werden sich über das Verfahren zur Durchführung der Entlastung von den im Abzugsweg an der Quelle erhobenen Steuern von Dividenden, insbesondere über die Form der erforderlichen Bescheinigungen und Anträge, über die Art der beizubringenden Beweise sowie über die gegen die missbräuchliche Geltendmachung von Entlastungsansprüchen zu treffenden Maßnahmen verstständigen. Hierbei soll keiner der beiden Vertragsstaaten verpflichtet werden, Maßnahmen zu treffen, die seiner Gesetzgebung nicht entsprechen.

(7) Bezuglich der Ansprüche, die nach Absatz 2 den Angehörigen diplomatischer oder konsularischer Vertretungen sowie den internationalen Organisationen, ihren Organen und Beamten zustehen, sind folgende Regeln anzuwenden:

- a) Bei Angehörigen einer diplomatischen oder konsularischen Vertretung des einen Vertragsstaates, die im anderen Vertragsstaat oder in dritten Staaten residieren und die Staatsangehörigkeit des Entsendestaates besitzen, gilt der Wohnsitz als in diesem

letzteren Vertragsstaat gelegen, sofern sie dort zur Entrichtung direkter Steuern von Dividenden, die im anderen Vertragsstaat einer im Abzugsweg an der Quelle erhobenen Steuer unterliegen, verpflichtet sind.

b) Internationale Organisationen und ihre Organe sowie die Beamten solcher Organisationen und das Personal diplomatischer oder konsularischer Vertretungen eines dritten Staates, die sich in einem der beiden Vertragsstaaten aufhalten oder dort residieren und in diesem Vertragsstaat von der Entrichtung direkter Steuern von Dividenden befreit sind, haben keinen Anspruch auf Entlastung von den im anderen Vertragsstaat im Abzugsweg an der Quelle erhobenen Steuern.

(8) Steht dem Einkommensempfänger bereits nach der Gesetzgebung des die Steuern erhebenden Staates ein Anspruch auf völlige Entlastung von den Quellensteuern zu, so kann die Entlastung nicht gemäß Absatz 5 dieses Artikels, sondern nur nach der inneren Gesetzgebung des genannten Staates erfolgen.

(9) Absatz 2 berührt nicht die Besteuerung der Gesellschaft in Bezug auf die Gewinne, aus denen die Dividenden gezahlt werden.

(10) Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Dividenden“ bedeutet Einkünfte aus Aktien, Genussaktien oder Genussscheinen, Kuxen, Gründeranteilen oder anderen Rechten mit Gewinnbeteiligung sowie aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammenden Einkünften, die nach dem Steuerrecht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ihren Wohnsitz hat, den Einkünften aus Aktien gleichgestellt werden. Einkünfte aus Forderungen oder aus Beteiligungen als stiller Gesellschafter gelten nicht als Dividenden.

(11) Die vorhergehenden Absätze sind nicht anzuwenden, wenn der Dividendenempfänger mit Wohnsitz in einem der beiden Vertragsstaaten in dem anderen Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ihren Wohnsitz hat, eine Betriebstätte hat und die Beteiligung, für die die Dividenden gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebstätte gehört. In diesem Fall ist Artikel 4 anzuwenden.

§ 95 Abs 4 Z 1 EStG 1988 idgF lautet:

(4) Der zum Abzug Verpflichtete hat die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen. Die Kapitalerträge gelten für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer als zugeflossen:

1. Bei Kapitalerträgen, deren Ausschüttung von einer Körperschaft oder deren Zuwendung durch eine nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallende Privatstiftung beschlossen wird, an jenem Tag, der im Beschluss als Tag der Auszahlung bestimmt ist. Wird im Beschuß kein Tag der Auszahlung bestimmt, so gilt der Tag nach der Beschußfassung als Zeitpunkt des Zufließens.

2. Bei Einkünften aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter in jenem Zeitpunkt, der im Beteiligungsvertrag als Zeitpunkt der Ausschüttung bestimmt ist. Wird im Beteiligungsvertrag darüber keine Vereinbarung getroffen, so gilt als Zeitpunkt des Zufließens der Tag nach Aufstellung des Jahresabschlusses oder einer sonstigen Feststellung des Gewinnanteiles des stillen Gesellschafters.

§ 50 1. Satz BAO idgF lautet:

Die Abgabenbehörden haben ihre sachliche und örtliche Zuständigkeit von Amts wegen wahrzunehmen.

§ 52 BAO 1961 idgF lautet:

Soweit nichts anderes bestimmt ist, sind für die Zuständigkeit der Abgabenbehörden des Bundes die Vorschriften des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes, BGBl Nr.18/75 maßgeblich.

§ 13a AVOG 1974 idgF lautet:

Dem Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart obliegt für den Bereich des gesamten Bundesgebietes die auf Grund völkerrechtlicher Verträge vorgesehene Rückzahlung von Abgaben, soweit diese nicht anderen Behörden übertragen ist.

Art. 18 AVOG 2010 idgF lautet:

- (1) Dem Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart obliegt für das gesamte Bundesgebiet
 1. die auf Grund völkerrechtlicher Verträge vorgesehene Rückzahlung von Abgaben
 2. Rückzahlungen gemäß § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988
 3. Rückzahlungen an ausländische Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes wegen Vorliegens der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 KStG 1988.
- (2) Die Vergütung der Umsatzsteuer, Elektrizitäts- und Erdgasabgabe an internationale Organisationen und deren Vergütungsberechtigte obliegt dem Bundesminister für Finanzen.

Art.30 Abs 6 AVOG 2010 lautet:

§ 18 Abs. 1 und § 19 Abs. 2 Z 7 bis 9, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 111/2010, treten mit 1. Jänner 2011 in Kraft.

§ 21 Abs 1 Z 1a KStG 1988 idgF lautet:

- (1) Bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 gilt folgendes:
 1. Die Steuerpflicht erstreckt sich nur auf Einkünfte im Sinne des § 98 des Einkommensteuergesetzes 1988. Wie die Einkünfte zu ermitteln sind, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz. § 5 Z 6 ist sinngemäß anzuwenden, wenn die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse -ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im übrigen Gemeinschaftsgebiet der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes hat oder -der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke im Sinne des § 34 der Bundesabgabenordnung zumindest überwiegend im Bundesgebiet dient.

§ 10 ist nicht anzuwenden. Von den Einkünften sind nach Maßgabe des § 8 Abs. 4 Sonderausgaben abzuziehen; § 102 Abs. 2 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 ist anzuwenden.

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.

§ 279 BAO 1961 idgF lautet:

- (1) Außer in den Fällen des § 278 hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.
- (2) Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.
- (3) Im Verfahren betreffend Bescheide, die Erkenntnisse (Abs. 1) abändern, aufheben oder ersetzen, sind die Abgabenbehörden an die für das Erkenntnis maßgebliche, dort dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn das Erkenntnis einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.

V. Erwägungen

Kernpunkt der Beschwerde ist die steuerliche Behandlung von Zahlungsflüssen von der H. AG an S. im Jahr 2008.

Zunächst ist auszuführen:

Zur Beurteilung eines Abgabenanspruches sind die materiell- rechtlichen Bestimmungen anzuwenden, die im Zeitpunkt der Entstehung dieses Abgabenanspruches in Kraft standen (zB VwGH 16.12.2003, 2000/15/0101).

Nach dem Regelungswerk des § 95 Abs 4 EStG 1988 hat „der zum Abzug Verpflichtete die KESt im Zeitpunkt des Zufließens abzuziehen“. § 95 Abs 4 bestimmt den Zeitpunkt des Abzuges bzw. der Einbehaltung der KESt und weiters die Entstehung des Abgabenanspruches iSd § 4 Abs 2 lit a Z 3 BAO.

Die ausschüttende Tochtergesellschaft ist eine in Österreich ansässige AG nach österreichischem Recht. Der Anteil der S. an der ausschüttenden Gesellschaft betrug 9,09%.

Die verfahrensgegenständliche Dividendausschüttung durch dieH. AG an die S. erfolgte am 9.5.2008.

Damit steht aber fest, dass auf den hier zu beurteilenden Sachverhalt die Rechtslage vor dem Budgetbegleitgesetz 2009 (BudBG, BGBl I 2009/52) anzuwenden ist.

Die Neuregelung des § 21 Abs 1 Z 1a KStG, auf den sich der Antrag der Bf (damals S.) vom 20.11.2009 bzw. die Beschwerde-(Ergänzung) vom 28.6.2011 bzw. vom 12.7.2011 beziehen, wurde aber erst mit BudBG 2009 bzw. mit BudBG 2011, BGBl I 111/2010 (Neufassung) geschaffen.

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 2008 - ist ausgeschlossen, weil es dafür einer gesetzlichen Grundlage bedurft hätte. Eine gesetzliche Rückwirkung wurde aber nicht normiert.

Der Antrag bzw. die Beschwerdeausführungen der Bf begehren zum Zwecke der Gleichstellung mit vergleichbaren Inlandssachverhalten die Rückzahlung der im Jahre 2008 einbehaltenen und abgeführt KEST für die anteilige Ausschüttung von der H. AG an die S.. Der dem Antrag vom 20.11.2009 zu Grunde liegende Sachverhalt liegt damit eindeutig vor dem Beginn des zeitlichen Geltungsbereiches des § 21 Abs 1 Z 1a KStG. Von einer weiteren inhaltlichen Auseinandersetzung mit den diesbezüglichen Beschwerdeausführungen zu § 21 Abs 1 Z 1a KStG kann daher Abstand genommen werden.

Bis zum BudBG 2009 wurde die KESt-Freistellung für Ausschüttungen inländischer Kapitalgesellschaften an Gesellschaften in anderen EU-Mitgliedstaaten in § 94a EStG 1988 idgF geregelt. Der letzte Satz des § 94a Abs 2 EStG 1988 verschafft den Vorschriften der Mutter-Tochter Richtlinie, 90/435/EWG, Abl. 1990, L 225/6-9 (MTR) für den Fall eines vorerst erfolgten KESt-Abzuges die direkte innerstaatliche Anwendbarkeit. Wurde KESt einbehalten, konnte eine der Mutter–Tochter Richtlinie entsprechende Entlastung von der KESt auf Antrag der Muttergesellschaft durch ein Steuerrückerstattungsverfahren herbeigeführt werden. Für die Erledigung eines auf § 94a EStG gestützten Antrages ist das Finanzamt zuständig, das für den vorübergehenden KESt-Abzug zuständig war.

Für Auszahlungen im Jahr 2008 galt, dass das Mindestbeteiligungsausmaß der ausländischen Muttergesellschaft (EU-Ausland) an der zum Abzug verpflichteten ausschüttenden Tochtergesellschaft 10% betrug (seit 1.1.2005) und die Beteiligung an der ausschüttenden Gesellschaft während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr bestand.

Entgegen den Ausführungen der Bf in der Beschwerde vom 28.6.2011 bzw. im ergänzenden Schriftsatz vom 12.7.2011 liegen im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für eine Befreiung gem. Mutter-Tochter Richtlinie iSv § 94a EStG Abs 1 1988 nicht vor (siehe dazu Bescheid des FA vom 19.5.2011, Schriftsatz der Bf vom 15.5.2018 „... die Beteiligungshöhe der Bf als RNF der S. an der H. AG lag im Zeitpunkt der Ausschüttung der Sonderdividende unter 10%).

Sind die Anwendungsvoraussetzungen des § 94a EStG 1998 nicht erfüllt, kommt ein Rückerstattungsverfahren nach dieser Bestimmung nicht in Frage.

Vielmehr ist in einem weiteren Schritt zu prüfen, ob die Besteuerung der verfahrensgegenständlichen Zuflüsse möglicherweise aufgrund des 2008 gültigen Doppelbesteuerungsabkommens ausgeschlossen ist.

Die Zuordnung der jeweiligen Besteuerungsrechte regelt das Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der

Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (kurz DBA, BGBI NR. 54/1964 idgF).

Gemäß § 13a Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz (AVOG) 1974, AbgÄG 2003, BGBI I 2003/124, ab 1.1.2004 als auch gemäß des neuen § 18 Abs 1 Z 1, BudBG 2011, BGBI I 2010/111, ab 1.1.2011 besteht eine Sonderzuständigkeit für Rückzahlungen, die auf völkerrechtlichen Verträgen basieren. ... „*obliegt dem Finanzamt „Bruck Eisenstadt Oberwart“ für den Bereich des gesamten Bundesgebietes die auf Grund völkerrechtlicher Verträge vorgesehene Rückzahlung von Abgaben*“.

Der Antrag der Bf (damalig: S.) betreffend Kapitalertragsteuer-Rückerstattung vom 20.11.2009, eingebracht am 24.11.2009, wurde aber beim Finanzamt Klagenfurt als Betriebsfinanzamt eingebracht und nach Abtretung an das Finanzamt Salzburg Stadt von diesem abweisend erledigt.

Am 6.9.2013 wurde die Beschwerde der Bf ohne Erlassen einer Beschwerdevorentscheidung dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

Nach § 279 Abs 1 BAO hat das Verwaltungsgericht, außer in den Fällen des § 278, immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Nach Abs 2 dieser Bestimmung tritt das Verfahren durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Eine Aufhebung darf nur erfolgen, wenn in dieser Sache keine weitere Entscheidung in Betracht kommt; sie darf somit nur "ersatzlos" erfolgen. Solche Aufhebungen haben unter anderem dann zu erfolgen, wenn der angefochtene Bescheid von einer hierfür unzuständigen Behörde erlassen wurde (vgl. Ritz BAO5, § 279 Tz 5 und 6 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Gem. § 13a AVOG, AbgÄG 2003, BGBI I 2003/124, bzw. nachfolgend § 18 AVOG 2010 besteht ab 1.1.2004 eine Sonderzuständigkeit für auf Bestimmungen eines DBA gestützte Rückzahlungen von Quellensteuern beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart. Der mit Beschwerde angefochtene Bescheid vom 19.5.2011 betreffend den Antrag der Bf (damals: S.) auf Rückerstattung der KEST wurde hingegen vom Finanzamt Salzburg-Stadt und damit von einer unzuständigen Behörde erlassen. Die Erlassung eines Bescheides durch eine unzuständige Behörde bewirkt eine Rechtswidrigkeit dieses Bescheides (VwGH vom 04.04.1990, 89/13/0190).

Der Bescheid vom 19.5.2011 war daher (ersatzlos) aufzuheben.

VI. Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die im vorliegenden Fall relevante Rechtsfrage - nämlich die sachliche und örtliche Zuständigkeit des Finanzamtes bei Rückzahlungen von Abgaben aufgrund völkerrechtlicher Verträge (DBA) - sind durch die Bestimmungen der §§ 13a AVOG , AbgÄG 2003 bzw. § 18 AVOG 2010 geklärt. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist somit nicht zulässig.

Salzburg-Aigen, am 23. Mai 2018