

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Christoph Kordik in der Beschwerdesache Bf., Ort, gegen den Bescheid der belangten Behörde A, St.Nr. 0001 zu GZ FA 000*, vom 18.12.2013, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 beschlossen:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 278 Abs. 1 lit b BAO als zurückgenommen erklärt.
2. Die Beschwerde vorentscheidung v. 24.02.2014 wird aufgehoben.
3. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Im Beschwerdefall war ausschließlich eine **verfahrensrechtliche Frage** betreffend das Jahr 2003 strittig.

Der Abgabepflichtige war im Beschwerdezeitraum unbeschränkt steuerpflichtig. Der Abgabepflichtige verfügte über ein Wertpapierdepot Depotnummer 002 bei der "Bank X" in D. Er hielt diese Anteile in seinem Privatvermögen. Dieses Depot enthielt **diverse sog. "schwarze" Investmentfonds**. Im Steuerakt 2003 befinden sich weiters Kontoauszüge zum **31.12.98 und 31.12.99** sowie eine Vermögensaufstellung zum 31.12.2000 zur Konto-Nr.: 003 CHF/Kontokorrent bei der X Ltd in D. Der Abgabepflichtige entschied sich für die freiwillige Meldung an die österreichische Abgabenbehörde. Ein KEST-Abzug durch die X Bank unterblieb. Lt. der im Steuerakt 2003 befindlichen Meldung betrug der Guthabensstand bei der X zum 31.12.2002 € 30.846,-- und zum 31.12.2003 € 32.655,-- (vgl. Vorlagebericht v.28.03.2014). Eine Einkommensteuererklärung betreffend das Jahr 2003 hinsichtlich ausländischer Kapitalerträge lag der Abgabenbehörde damals nicht vor.

Verfahrensgang

Mit **Vorhalt vom 19.11.2013**, zugestellt am 21.11.2013, wurde der Abgabepflichtige vom Finanzamt aufgefordert, die Höhe der ausländischen Einkünfte für die Jahre 2003-2012 bekanntzugeben.

Anlässlich einer **persönlichen Vorsprache** des Abgabepflichtigen beim örtlich zuständigen Finanzamt am **12.12.2013** gab der Abgabepflichtige bekannt, über keine Unterlagen mehr für die Jahre 2003-2009 verfügen. Das Finanzamt schätzte die ausschüttungsgleichen Erträge aus den ausländischen Investmentfonds nach einer Besprechung mit dem Abgabepflichtigen im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2003 in Höhe der Differenz zwischen den Guthabenständen 31.12.2003 und 31.12.2002 als ausländische Kapitalerträge zum besonderen Steuersatz.

Im **Einkommensteuerbescheid 2003 v. 18.12.2013** für das Jahr 2003 wurden Einkünfte aus ausländischen Kapitalerträgen gemäß § 42 Abs. 2 Investmentfondsgesetz erstmals festgesetzt (€ 1.809, x 25 % Sondersteuersatz = € 452,25). Auf die gesonderte Bescheidebegründung des Finanzamtes im Erstbescheid vom 18.12.2013 wird betreffend Verjährung/Abgabenhinterziehung hingewiesen. Der Einkommensteuerbescheid 2003 wurde am 27.12.2013 mit Rsb zugestellt.

Die dagegen fristgerecht erhobene **Beschwerde** vom 23.01.2014 habe nach Ansicht des Finanzamtes weder Angaben zu den angefochtenen Punkten noch zu den beantragten Änderungen enthalten. Auch eine Begründung habe vollständig gefehlt. In der Beschwerde wurde lediglich vom Bf. Folgendes ausgeführt:

„Falls noch Unterlagen benötigt würden, bitte anschreiben“. Für die Beschwerde wurde ein Formblatt verwendet. Einwendungen betreffend der geschätzten Erträge lagen der Beschwerde nicht zugrunde. Außer den obigen Angaben wurde vom Bf. nichts angeführt. Der Beschwerdeschrift angeschlossen war eine Bescheinigung über die Übermittlung von Informationen betreffend der freiwilligen Meldung gemäß Art. 9 des Steuerabkommens mit der X Die darin enthaltenen Kapitalstände (jeweils zum 31.12. des Jahres) seien der Abgabenbehörde durch die Kontrollmitteilungen der ausländischen Zahlstelle aber bereits bekannt gewesen.

Am **28.01.2014** erging ein **Mängelbehebungsbescheid** des Finanzamtes. Dieser Bescheid wurde dem Abgabepflichtigen am 30.01.2014 zugestellt. Die Frist zur Behebung der Mängel wurde bis zum 21.02.2014 gesetzt. Dieser Bescheid enthielt auch die Sanktion bei unterlassener Nachreichung von Unterlagen (zwingende Rechtsfolge nach der Bundesabgabenordnung- Zurücknahmebescheid).

Anlässlich einer **persönlichen Vorsprache am 19.02.2019** reichte der Abgabepflichtige folgende Unterlagen nach:

-Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212 a BAO

-Bestätigung der Bank X über die ausschüttungsgleichen Erträge betreffend der im Portfolio enthaltenen Fondsanteile für das Veranlagungsjahr 2012

-Berechnung der Abgeltungssteuer, die für die Jahre 2002-2012 angefallen wäre, wenn der Abgabepflichtige die Abgeltungssteuer lt. Abkommen mit X in Anspruch genommen hätte

-Bestätigung über das Veranlagungsergebnis 2013

In einem **Aktenvermerk vom 19.02.2014** hatte der Teamleiter des zuständigen BV Teams festgehalten, dass der Abgabepflichtige dabei folgende Angaben gemacht hätte:

*Er habe **Investmentfonds -Anteile im Jahre 1993** um ATS 300.000 angeschafft, das Kapital sei seither unter Außerachtlassung von Kursänderungen unverändert geblieben (keine Käufe oder Verkäufe). Der Abgabepflichtige habe eine Aufstellung der ausschüttungsgleichen Erträge **2012** übergeben, Unterlagen für die Vorjahre habe er nicht mehr vorlegen können. Weiters habe er einen **Depotauszug aus 2013** vorgelegt, aus dem die Stückzahl der Wertpapiere ersichtlich gewesen sei. Im AV sei auch festgehalten worden, dass die ausschüttungsgleichen Erträge für 2002 bis 2011 weder mithilfe der BMF Seite noch auf der Seite OeNB ermittelbar gewesen seien (dort war nur die Abfrage nur für das Jahr 2012 verfügbar gewesen).*

Die Schätzung der ausschüttungsgleichen Erträge des Jahres **2003** seien dann in der **Beschwerdevorentscheidung v.24.03.2014** nach der Schätzungsmethode des §§ 42 Abs. 2 Investmentfondsgesetz mit 10 % des Kapitalstandes zum 31.12.2003, somit in **Höhe von € 3.265,51** erfolgt.

In einem **als Beschwerde (= Vorlageantrag) titulierten Schreiben vom 24.03.2014** wurde folgende Begründung angegeben:

„Telefon/persönliches Gespräch mit Herrn P. und G. (die Einkommensteuer sollte der Höhe nach gemindert werden). Weitere Anträge wurden auch im Folgeantrag nicht gestellt. Es seien auch keine weiteren Unterlagen betreffend Einkünfte aus Kapitalvermögen für das **beschwerdegegenständliche Veranlagungsjahr 2003** vorgelegt worden.

Beweiswürdigung:

Der festgestellte Verfahrensgang ergibt sich aus der dem Bundesfinanzgericht bekannten Aktenlage, insbesondere

-der Beschwerde v. 23.01.2014

-dem Mängelbehebungsbescheid v. 28.01.2014

- *-aus den nachgereichten Unterlagen v.19.02.2014 sowie*

-den Aktenvermerken anlässlich der Vorsprachen vom 12.12.2013 u. v. 19.2.2014

Nach Ansicht des Finanzamtes gebe es unterschiedliche Auffassungen darüber, ob eine Mängelbehebung ausschließlich schriftlich oder in jeder Form (sogar mittels E-Mail-Nachricht) erfolgen könne. Gehe man davon aus, dass die Mängelbehebung hinsichtlich inhaltlicher Beschwerdemängel durch persönliche Vorsprache möglich gewesen wäre, würde dem Auftrag der Mängelbehebung durch die am 19.02.2014 erfolgte Vorlage von Unterlagen für die Jahre 2012 und 2013 (beides nicht beschwerdegegenständliche Jahre

beim BFG) und die gegenüber dem Teamleiter des zuständigen BV Teams getätigten Aussagen **dennoch nur unzureichend** entsprochen worden sein. Im Vorlagebericht 28.03.2014 führte die Abgabenbehörde aus, die Beschwerde vorentscheidung hätte daher aussprechen müssen, dass die Beschwerde als zurückgenommen gelte.

Über die Beschwerde wurde vom Bundesfinanzgericht erwogen:

§ 42. (1) Investmentfondsgesetz 1993 in der für den Beschwerdezeitraum geltenden Fassung:

Die Bestimmungen des § 40 InvmFG 1993 sind auch für ausländische Kapitalanlagefonds anzuwenden. Als solches gilt, ungeachtet der Rechtsform, jedes einem ausländischen Recht unterstehende Vermögen, das nach dem Gesetz, der Satzung oder der tatsächlichen Übung nach den Grundsätzen der Risikostreuung angelegt ist. Veranlagungsgemeinschaften in Immobilien im Sinne des § 14 des Kapitalmarktgesetzes sind ausgenommen.

(2) Unterbleibt für ausländische Kapitalanlagefonds ein Nachweis, so wird der ausschüttungsgleiche Ertrag mit 90% des Unterschiedsbetrages zwischen dem ersten und letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis, mindestens aber mit 10% des letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreises angenommen. Bei Veräußerung eines Anteils ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem bei der Veräußerung und dem letzten im abgeschlossenen Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis, mindestens aber 0,8% des bei der Veräußerung festgesetzten Rücknahmepreises für jeden angefangenen Monat des im Zeitpunkt der Veräußerung laufenden Kalenderjahres anzusetzen. Dies gilt sinngemäß auch beim Erwerb eines Anteils. Anstelle des Rücknahmepreises kann auch der veröffentlichte Rechenwert sowie bei börsennotierten Anteilen der Börsenkurs herangezogen werden.

(3) *Substanzgewinne ausländischer Kapitalanlagefonds* gelten als Einkünfte im Sinne des § 30 des Einkommensteuergesetzes 1988. § 40 Abs. 1 zweiter Satz ist nur bei Nachweis sowie bei Zulassung und der tatsächlichen Auflage zur öffentlichen Zeichnung anzuwenden. Bei in einem Betriebsvermögen gehaltenen Anteilen gelten Substanzgewinne als sonstige Erträge im Sinne des § 40 Abs. 2 Z 1. Soweit bei Substanzgewinnen aus inländischen Kapitalanlagefonds die Kapitalertragsteuer zur *Steuerabgeltung nach § 97 des Einkommensteuergesetzes 1988 führen würde, sind vergleichbare* Substanzgewinne ausländischer Kapitalanlagefonds als Sondereinkunft mit einem Einkommensteuersatz von 25% zu versteuern...

Unstrittig gingen beide Parteien von der Steuerpflicht der erzielten Erträge für den Beschwerdezeitraum aus. Die Rechtslage bis zum BBG 2011 sah damals vor, dass pauschal ermittelte ausschüttungsgleiche Erträge zu veranlagen sind (zur Besteuerung X Fonds siehe Kirchmayr/Mayr/Schlager(Hrsg -Besteuerung von Kapitalvermögen ,S. 251, Lexis Nexis Verlag). Zur Frage, inwieweit ausländische Kapitalerträge zur Rechtslage vor dem Budgetbegleitgesetz 2003 ,BGBl 71/2003, zu behandeln waren , wird auf die Auswirkungen des EUGH-Urteiles v.15.07.2004,

C-315/02 (und den diesbezüglichen Infos des BMF zu Zl. 06 1602-IV/6/04 verwiesen. Im Anwendungsbereich des Budgetbegleitgesetzes 2003 ,BGBL 71/2003 wird auf Aigner/ Kofler in Ecolex 7/2003 ,S 480- S. 484, Sonderbesteuerung 25 % bei Kapitalerträgen aus ausländischen schwarzen Investmentfonds (pauschalierte Erträge gem. § 42 Abs. 2 Investmentfondsgesetz, wenn kein Inlandsbezug vorhanden ist) verwiesen.

A) Vorfrage der Abgabenhinterziehung und damit der verlängerten Festsetzungsverjährung gemäß § 207 Abs. 2 BAO:

Im konkreten Beschwerdefall kam die verlängerte Frist für die Festsetzung der gegenständlichen Abgabe für das Jahr 2003 zur Anwendung:

Wer ausländische Einkünfte erzielt (hier: Einkünfte aus Kapitalvermögen), hat diese zu erklären. Tut er dies nicht, hält es ernstlich für möglich, dass allfällige Einkünfte dem nationalen Wohnsitzstaat entgehen. Damit war von Dolus eventualis (bedingter Vorsatz) des Bfs. auszugehen. Dies hatte die verlängerte Frist für die Festsetzung zur Folge. Aus den angeführten Gründen war daher die Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2003 vom 18.12.2003 verfahrensrechtlich zulässig.

B) Nach § 250 Abs 1 BAO muss die Beschwerde enthalten:

- *die Bezeichnung des Bescheides gegen den sie sich richtet;*
- *die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;*
- *die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden und*
- *eine Begründung.*

Entspricht eine Beschwerde nicht den im § 250 Abs 1 oder 2 erster Satz BAO umschriebenen Erfordernissen, hat die Abgabenbehörde dem Bf. die Behebung der Mängel aufzutragen. Dies erfolgt mit dem Hinweis, dass die Berufung nach fruchtlosem Ablauf einer angemessenen Frist als zurückgenommen gilt (alte Rechtslage zu § 275 BAO).

Die Mängelbehebungsfrist ist eine behördliche Frist, sie kann verlängert werden. Dies setzt einen vor ihrem Ablauf gestellten Antrag voraus (Ritz, § 275 BAO, Rz 13 zur alten Rechtslage -keine Änderung seit 01.01.2014).

Wird einem berechtigten Mängelbehebungsauftrag nicht, nicht zeitgerecht oder *unzureichend* entsprochen, so ist die Abgabenbehörde verpflichtet, einen Bescheid zu erlassen, mit dem die vom Gesetzgeber vermutete Zurücknahme der Berufung festgestellt wird (VwGH 28.2.1995, 90/14/0225). Der Zurücknahmebescheid ist feststellend (VwGH 15.11.1995, 95/13/0233). Ein Zurücknahmebescheid ist auch dann zu erlassen, wenn die Mängelbehebung verspätet - wenn auch vor Erlassung des Zurücknahmebescheides - erfolgt (VwGH 27.2.1990, 89/14/0255; Ritz § 275 BAO, RZ 16). Ist die Frist versäumt, kann die einmal eingetretene Sanktion des § 275 BAO nicht nachträglich wieder beseitigt werden.

Das Gericht merkt zusammenfassend an:

Im gegenständlichen Fall wurden in der Mängelbehebung vom 28.01.2014 (Rsb-Zustellung) Mängel, nämlich

- die Erklärung der Anfechtungspunkte
- die Erklärung der beantragten Änderungen und
- die *Begründung*

angeführt.

Der Mängelbehebung vom 28.01.2014 ist nach Meinung des Gerichtes zu Recht ergangen. Alle gesetzlichen Voraussetzungen für die Erlassung eines solchen verfahrensrechtlichen Bescheides durch das Finanzamt lagen vor. Auf die Konsequenzen einer Fristversäumung wurde im Mängelbehebungsbescheid v28.01.2014 ausdrücklich hingewiesen.

In der Beschwerde vom 23.01.2014 wurde lediglich ausgeführt: „*Falls noch Unterlagen benötigt würden, bitte anschreiben*“. *Dieser bloße Hinweis in der Beschwerde kann die erforderlichen Angaben nicht ersetzen.*

Die für die Mängelbehebung gesetzte Frist von 3 Wochen war nicht unangemessen.

Durch die nicht erfolgte schriftliche Mängelbeantwortung bzw. die bloß mündliche - nur unzureichende - Beantwortung jeweils für das Beschwerdejahr 2003 wäre ein Zurücknahmebescheid (und keine meritorische Beschwerdeentscheidung - jene v. 24.03.2014) zu erlassen gewesen. Mit dem Mängelbehebungsauftrag wurde auch kein Ermittlungsverfahren verbunden.

Wie das Finanzamt in seinem Vorlagebericht v. 28.03.2014 richtig ausführt, hätte eine meritorische Beschwerdeentscheidung nicht erfolgen dürfen. Da dies aber im gegenständlichen Beschwerdefall erfolgte, war die Beschwerde gemäß § 278 Abs. 1 lit b BAO durch das Gericht als zurückgenommen zu erklären.

Auch wenn im gegenständlichen Fall eine mündliche persönliche Vorsprache beim zuständigen Amt erfolgte, wäre der Bf. dennoch dazu angehalten gewesen, bei der gesetzten angemessenen Frist bis zum 21.02.2014 alle für das Beschwerdejahr 2003 erforderlichen Unterlagen nachzureichen. Andernfalls wäre es ihm auch möglich gewesen, bei nicht rechtzeitiger Vorlage der Unterlagen für das Jahr 2003 einen Fristverlängerungsantrag zu stellen.

Da der Beschwerdeführer einen diesbezüglichen Fristverlängerungsantrag nicht gestellt hat und daher im gegenständlichen Beschwerdefall von einer unzureichenden Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages v.28.01.2014 ausgegangen werden musste, war spruchgemäß zu entscheiden.

Auf eine inhaltliche Auseinandersetzung der richtigen Ermittlung der Bemessungsgrundlagen – die dann auch noch im Wege des Parteiengehörs vom Gericht vorzuhalten gewesen wären - war daher nicht mehr einzugehen.

Unzulässigkeit einer (ordentlichen) 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.

Eine verfahrensrechtliche Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag nicht vor, weswegen die ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Linz, am 19. August 2019