

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Adr.Bf., vertreten durch Mag. Harald Tyrner, Auhofstraße 143, 1130 Wien, gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 09.12.2013, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2008 wird auf Grund nachstehender Berechnung wie folgt ermittelt:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	Stpfl. Bezüge (245)	
Pensionsversicherungsanstalt	18.757,00 €	
Ärztammer f. Wien	11.662,44 €	30.419,44 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		17.021,09 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		47.440,53 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)		
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und –sanierung, Genuss-Scheine und junge Aktien (Topf-Sonderausgaben) eingeschliffen nach folgender Formel: $(50.900,00 - 47.440,53) * 60,00 / 14.500,00$		-14,32 €
Kirchenbeitrag		-100,00
Einkommen		47.326,21 €

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (47.326,21-25.000,00)x 11.335,00/26.000,00+5.750,00		15.483,37 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		15.483,37 €
Pensionistenabsetzbetrag		0,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		15.483,37 €
Steuer sonstige Bezüge wie zB 13. Und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6%		272,52 €
Steuer von Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen		1.910,67 €
Einkommensteuer		17.666,56 €
Anrechenbare Lohnsteuer		-3.468,33 €
Festgesetzte Einkommensteuer		14.198,23 €

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang:

Die Beschwerdeführerin (Bf.) bezog in den streitgegenständlichen Jahren Einkünfte von der Pensionsversicherungsanstalt und der Ärztekammer für Wien daneben bezog die Bf. noch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. In den ursprünglichen Einkommensteuererklärungen wurden keine ausländischen Kapitaleinkünfte angegeben.

Im Rahmen eines Ermittlungsverfahrens wurde aufgrund von eingelangten Kontrollmitteilungen nach dem Steuerabkommen mit der Schweiz im Jahr 2013 bekanntgegeben, dass die Bf. über ein Wertpapierdepot in der Schweiz verfüge.

Aus den vorgelegten Bankunterlagen bestand das ausländische Kapitalvermögen aus Anteilen an „schwarzen“ Investmentfonds, für die keine Meldung der laufenden Erträge erfolgte.

Die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2011 wurden gem. § 303 BAO wiederaufgenommen und datiert mit 9. Dezember 2013 jeweils neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2011 mit Ansatz der ausländischen Kapitaleinkünfte erlassen. Dabei wurden die ausschüttungsgleichen Erträge aus den am

Schweizer Depot befindlichen Investmentfondsanteilen gem. § 42 Abs. 2 InvFG 1993 geschätzt.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2011 wurden, soweit es für den gegenständlichen Streitpunkt relevant ist, wie folgt begründet:

„.....Begründung Einkommensteuerbescheide 2008-2011 (neue Sachbescheide)

Die bisher nicht in die Steuererklärung aufgenommenen schweizerischen Kapitalerträge wurden laut den mit Vorhaltsbeantwortung vom 19.11.2013 vorgelegten Unterlagen der Besteuerung unterzogen.

Ermittlung der Kapitaleinkünfte 2003-2011 (allgemein)

Da es sich, bei sämtlichen in den Depotaufstellungen angeführten Fonds um thesaurierende schwarze Fonds handelt, waren die ausschüttungsgleichen Erträge gem. § 184 BAO (für 2003+2004) bzw. § 42 Investmentfondsgesetz zu schätzen. Dass es sich um thesaurierende Fonds handeln muss, ergibt sich schon aus den i.R. im Verhältnis zum Kurswert sehr geringen Ausschüttungen. Da zumindest ein Teil der Fonds inzwischen nicht mehr gehandelt wird bzw. die Bezeichnung geändert hat, war die Ermittlung des Endes des Fondsgeschäftsjahres nicht möglich. Es wurde jedoch unterstellt, dass dieses vor dem 31.8. jedes Jahres endet, da es sonst zur Verschiebung ins nächste Veranlagungsjahr kommen würde, da die Fiktion für die ausschüttungsgleichen Erträge unterstellt, dass der Zufluss 4 Monate nach dem Ende des Fondsgeschäftsjahres zu fingieren ist.

Für die Jahre 2003+2004 werden die ausschüttungsgleichen Erträge gem. § 184 BAO mit 70% der Differenz zwischen dem Kurswert zum 31.12. des betreffenden Jahres und dem Kurswert zum 31.12. des jeweiligen Vorjahres geschätzt oder 6% des Kurswertes zum 31.12. des betreffenden Jahres, da für diesen Zeitraum § 42 Investmentfondsgesetz nicht angewendet werden kann. Für Jahre ab 2005 erfolgt die Ermittlung der ausschüttungsgleichen Erträge nach § 42 Investmentfondsgesetz mit 90% derselben Differenz oder 10% des Kurswerts zum 31.12. des laufenden Jahres. Es ist jeweils der sich bei beiden Varianten höhere Betrag steuerlich zu berücksichtigen.

Grundsätzlich sind die ausschüttungsgleichen Erträge um die tatsächlich erfolgten Ausschüttungen zu kürzen. Da aber unter Kennzahl 754 sowohl die Ausschüttung als auch die um die Ausschüttung gekürzten ausschüttungsgleichen Erträge anzusetzen sind, werden daher aus Vereinfachungsgründen i.R. nur die ausschüttungsgleichen Erträge angesetzt, sofern nicht die Ausschüttung höher als die ausschüttungsgleichen Erträge ist. In diesem Fall wird nur die tatsächliche Ausschüttung angesetzt, da eine Kürzung der ausschüttungsgleichen Erträge nur ex lege bis auf Null vorzunehmen ist.

Wir haben die ausschüttungsgleichen Erträge in CHF ermittelt und anschließend auf € umgerechnet.

Da auf den uns für die Bf. vorgelegten Depotauszügen der Bank Hoffman AG bzw. später der Clariden Leu kein Umrechnungskurs CHF In € zum 31.12. des betreffenden

Jahres genannt wurde, wurde uns der aus anderen Vorhaltsbeantwortungen bekannte Umrechnungskurs CHF in € dieser beiden Institute verwendet.

Dieser betrug zum 31.12.

...

2007: 1 CHF = 0,604123 €

2008: 1 CHF = 0,675939 €

2009: 1 CHF = 0,67423 6

2010: 1 CHF = 0,799706 €

Für 2011 lag uns ein solcher Umrechnungskurs der Clariden Leu nicht vor. Somit erfolgte die Umrechnung mit dem Tageskurs zum 30.12.2011 lt. Homepage der Oesterreichischen Nationalbank: 1 € = 1,2156 CHF.

.....

Zu den einzelnen Jahren:

2008: Im Jahr 2008 wurden vergleichsweise viele Kapitalgewinne und Bardividenden am Verrechnungskonto gutgeschrieben. Dies führt dazu, dass für den Fonds Akt. Value Line Spec. Sit. die tatsächlichen Ausschüttungen höher als die ausschüttungsgleichen Erträge gem. § 42 Investmentfondsgesetz sind. Es wurden daher die tatsächlichen Ausschüttungen angesetzt. Bei den beiden anderen Fonds wurden die ausschüttungsgleichen Erträge mit 10% vom Kurswert zum 31.12.2008 ermittelt.

2009: Die ausschüttungsgleichen Erträge wurden für alle 3 Fonds mit 90% der Differenz zwischen dem Kurswert zum 31.12.2009 und dem Kurswert zum 31.12.2008 ermittelt.

2010: In diesem Jahr erfolgte die Ermittlung der ausschüttungsgleichen Erträge für alle 3 Fonds mit 10% vom Kurswert zum 31.12.2010.

2011: In diesem Jahr änderte sich die Depotzusammensetzung in mehrfacher Hinsicht. Am 18.11.2011 wurden Wertpapiere umgetauscht und am 1.12.2011 und am 30.12.2011 Fondsanteile zurückgenommen. Diese Rücknahme der Fondsanteile erfolgte außerhalb der Spekulationsfrist bzw. wurde in einem Fall, sofern man den Umtausch als entgeltliches Geschäft behandelt, ein Spekulationsverlust erzielt. Aufgrund des fingierten Bilanzstichtages sind die Rücknahmeerlöse zum 1.12.2011 bzw. 30.12.2011 in die Ermittlung der ausschüttungsgleichen Erträge einzubeziehen. In diesem Jahr erfolgte die Berechnung der ausschüttungsgleichen Erträge für alle 3 Fonds mit 10% des Kurswerts zum 31.12.2011 bzw. der beiden Rücknahmeerlöse.“

Mit Eingabe vom 20.12.2013 erhob der steuerliche Vertreter der Bf. rechtzeitig gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2011 sowie gegen die davon abgeleiteten Bescheide über die Festsetzung der Anspruchszinsen „Berufung“ (nunmehr Beschwerde). Begründend wurde ausgeführt, dass sich diese gegen die Höhe der festgesetzten Kapitaleinkünfte richten würde, welche im Zuge der Selbstanzeige aufgrund

des Steuerabkommens zwischen Österreich und der Schweiz offengelegt worden seien. Die Begründung werde dem Finanzamt nach den Feiertagen im Jänner nachgereicht.

Festzuhalten ist, dass keine Begründung nachgereicht wurde.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 22.01.2014 wurde dem steuerlichen Vertreter der Bf. unter Hinweis, dass bei Versäumung der Frist das Anbringen als zurückgenommen gilt aufgetragen, die der Beschwerde anhaftenden Mängel bis zum 26.02.2014 zu beheben.

Mit Antwortschreiben vom 26. Februar 2014 brachte der steuerliche Vertreter der Bf. ergänzend vor:

„Die Wiederaufnahme der Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2007 wird vom Finanzamt mit zumindest bedingtem Vorsatz betreffend der Nichterklärung der schweizer Kapitalerträge der Bf. begründet. Diesbezüglich ist festzuhalten, dass das Konto in der Schweiz vor ca. 40 Jahren vom mittlerweile verstorbenen Ehegatten der Bf. eingerichtet wurde und im Erbwege an die Bf. übergegangen ist. Diese hat sich um das Konto überhaupt nicht gekümmert und keinerlei Geldtransaktionen vorgenommen. Der Vorsatz der Steuerhinterziehung ist daher lediglich dem Erleger des Geldbetrages (Ehegatte) vorzuwerfen. Außerdem leidet die Bf. seit dem Tod ihres Ehegatten an Demenz, welche sich sukzessive verschlechtert hat und dazu führte, dass sie im Juni 2007 unter Sachwalterschaft gestellt wurde (Beschluss des Bezirksgerichtes Hietzing liegt bei).

Da ihr aus diesem Grund keine vorsätzliche Steuerhinterziehung angelastet werden kann, beantrage er die wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2007 wegen Verjährung wieder aufzuheben.

Im Jahr 2008 wurden vom Finanzamt als Bemessungsgrundlage die tatsächlichen Kapitalgewinne und Bardividenden des Fonds Akt. Value Line Spe.Sit. herangezogen. Bei den beiden anderen Fonds wurden die ausschüttungsgleichen Erträge mit 10% vom Kurswert zum 31.12.2008 ermittelt. Diese Gewinne sind aber nicht im Jahr 2008 sondern auch aus den Vorjahren entstanden und in der pauschalen Ermittlung der ausschüttungsgleichen Erträge enthalten. Diese Änderung der Schätzungsmethode ist ein Bruch in der Ermittlung der Steuerbemessung und führt daher zu einer Doppelerfassung der Grundlagen. Ich beantrage daher die Methode beizubehalten und daher auch für die o.a. Fonds die ausschüttungsgleichen Erträge mit 10% vom Kurswert zum 31.12.2008 festzusetzen.

Leider war es mir nicht möglich genauere Informationen zu den steueranhängigen Fonds zu erhalten. Sollte jedoch das Finanzamt Informationen über die tatsächlichen Gewinne der Jahre 2008 bis 2011 besitzen, sodass man die schwarzen Fonds zu weißen machen könnte, beantrage ich aufgrund der tatsächlichen Bemessungsgrundlagen die Einkommensteuer festzusetzen.“

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 14.05.2014 wurde die Beschwerde gegen den **Einkommensteuerbescheid 2008** und den Anspruchszinsenbescheid 2008 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt:

„-Das Finanzamt habe als Bemessungsgrundlage für den Fonds Akt. Value Line Spec. Sit. Die tatsächlichen Kapitalgewinne und Bardividenden herangezogen, bei den anderen beiden Fonds jedoch die ausschüttungsgleichen Erträge mit 10% vom Kurswert zum 31.12.2008 geschätzt, wodurch es teilweise zur Doppelerfassung dieser Einkünfte gekommen wäre und zu einer Änderung der Schätzungsmethode gekommen wäre.

-Sollte das Finanzamt Informationen zu den tatsächlichen Gewinnen der Jahre 2008 bis 2011 besitzen, sodass man die schwarzen Fonds zu weißen machen könnte, werde beantragt, die Einkommensteuer aufgrund der tatsächlichen Bemessungsgrundlage festzusetzen.

Zu ersten Punkt ist anzumerken, dass es Sache der Bf. wäre, eine eventuelle Doppelbesteuerung nachzuweisen. Die Schätzungsmethode nach § 42 Investmentfondsgesetz zur Schätzung der ausschüttungsgleichen Erträge ist ja eine relativ grobe Methode mit teilweise hohen Unterschieden zwischen beiden Berechnungsvarianten, sodass die so ermittelten Werte von den realen stärker abweichen können. Das würde man natürlich nur dann feststellen können, wenn die schwarzen Fonds anhand der Fondsberichte weiß gerechnet werden würden. So ist zwar möglich, aber keineswegs erweisen, dass es überhaupt zu einer Doppelversteuerung gekommen ist.

Abgesehen davon sind die tatsächlichen Ausschüttungen und die ausschüttungsgleichen Erträge ein konvergierendes System. Wenn man sie nämlich exakt ansetzen wollte, müsste man von den errechneten ausschüttungsgleichen Erträgen die tatsächlichen Ausschüttungen abziehen und dann die reduzierten ausschüttungsgleichen Erträge und die tatsächlichen Ausschüttungen gemeinsam in die Steuererklärung eintragen und versteuern müssen.

Dies umgeht man, in dem man, da ja schlussendlich dasselbe herauskommt, gleich die geschätzten ausschüttungsgleichen Erträge ansetzt. Es gibt aber weder im Einkommensteuergesetz noch im Investmentfondsgesetz eine Bestimmung, dass stets nur die (geschätzten) ausschüttungsgleichen Erträge anzusetzen sind und die tatsächlichen Ausschüttungen überhaupt nicht zu berücksichtigen wären. Sollte sich im Zuge der Schätzung der ausschüttungsgleichen Erträge herausstellen, dass die tatsächlichen Ausschüttungen höher sind als die geschätzten ausschüttungsgleichen Erträge, sind eben neben den tatsächlichen Ausschüttungen keine ausschüttungsgleichen Erträge anzusetzen. Somit wurde 2008 insoweit die Schätzungsmethode nicht geändert. Es wird im Übrigen darauf hingewiesen, dass nur dann unter Umständen eine Schätzungsberechtigung gibt, wenn die tatsächlichen Ausschüttungen entweder unbekannt oder sehr niedrig sind.

Der zweite Punkt, wonach beantragt wurde, falls das Finanzamt über Informationen über die tatsächlichen Gewinne 2008-2011 verfüge, die ermöglichen würden, dass man die schwarzen Fonds weiß rechnen könnte, beantragt werde, die Einkommensteuer aufgrund der tatsächlichen Bemessungsgrundlage festzusetzen, geht ins Leere. Wir verfügen zum einen über keine anderen Unterlagen, als uns von Ihnen zur Verfügung gestellt wurden

und sind zum anderen auch nicht zur Weißrechnung verpflichtet, was uns ja auch schon aufgrund des damit verbundenen hohen Arbeitsaufwandes und der größeren Anzahl an Fällen mit ausländischem Kapitalvermögen nicht zugemutet werden kann.

Abgesehen davon, muss eine Beschwerde so genau verfasst sein, dass die Behörde ohne umfangreiche Ermittlungen das Beschwerdebegehren auch in zahlenmäßiger Hinsicht nachvollziehen kann. Dies ist bei einem Punkt, der von Bedingungen ausgeht, von denen die Bf. selbst nicht weiß, ob bzw. inwieweit sie zutreffen, sicher nicht der Fall.

Daher ist die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 in beiden Punkten abzuweisen.“

Anzumerken ist, dass mit Beschwerdevorentscheidung vom 15.05.2014 die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2011 und die Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen gem. § 85 Abs. 2 BAO als zurückgenommen erklärt wurde.

Ebenso wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 13.06.2014 die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer sowie Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2003 bis 2007 stattgegeben und die Bescheide ersatzlos aufgehoben.

Mit Eingabe vom 5. Juni 2014 stellte der steuerliche Vertreter der Bf. einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2011 an das Bundesfinanzgericht.

Begründend führte der steuerliche Vertreter aus, dass die Bf. seit Juni 2007 unter Sachwalterschaft gestellt werden musste.

Erst im Zuge des Steuerabkommens mit der Schweiz sei dem Sachwalter die Existenz des Wertpapierdepots bewusst geworden. Im Zuge einer Selbstanzeige und Offenlegung sämtlicher angeforderter Depotauszüge habe man steuerlich alles wieder in Ordnung bringen wollen und auch entsprechende Fondsunterlagen zur Verfügung stellen wollen.

Jedenfalls sei es nunmehr gelungen für folgende Fonds Fondsberichte zur Weißrechnung zu erhalten:

„Value Line Premier Growth Fund“ für die Jahre 2010-2011

„Dreyfus Equity Growth Fund“-F für die Jahre 2005 -2010 (2011 ist angefordert aber noch nicht eingelangt)

„Dreyfus Equity Growth Fund“ –A für die Jahre 2005 -2010 (2011 ist angefordert aber noch nicht eingelangt).

Die Berechnung der ausschütteten Erträge sowie die im Privatvermögen steuerpflichtigen Substanzgewinne habe der steuerliche Vertreter in einer Excel-Tabelle dargestellt. Für die Jahre, für die eine Weißrechnung nicht möglich gewesen sei, sei die pauschale Schätzmethode für schwarze Fonds beibehalten worden. Da das Geschäftsjahr der Fonds dem Kalenderjahr entsprochen und als Zuflusszeitpunkt jeweils der 30.04. des Folgejahres

bekanntgegeben wurde, seien die Ausschüttungen um je ein Jahr versetzt dargestellt worden. Die jeweiligen Nachweise gem. § 40 Abs. 2 Z 2 UnvFG 1993 gemeinsam mit der Exceltabelle liege dem Schreiben bei.

Er beantrage daher die Einkommensteuer gemäß seiner Berechnung anhand der Fondsunterlagen neu festzusetzen.

Wertpapiere „Schwarze Fonds“	2007 Kurswert CHF	2008 Kurswert CHF
Value Line Special Situations Fund	95.533,00	51.020,00
Dreyfus Growth Funds F	100.681,00	55.413,00
Dreyfus Growth Funds A	222.924,00	122.678,00
	419.138,00	178.091,00
X 10%	41.913,80	17.809,10
Differenz zum Vorjahr		9.722,95
Davon 90%		27.532,05
X 25%	10.478,45 €	6.883,01 €
Umrechnungskurs 0,604123	€ 6.330,27	4.652,50 €
Umrechnungskurs 0,675939		
Differenz zum Finanzamt	0,00	-157,94
Gem. Veranlagung	6.330,27	4.494,56

„Weissrechnung“		
Value Line Special Fund	1.442,84	862,16
Ausschüttung/Anteile in €		
Summe		
davon 25% KEST		
keine Weißrechnung möglich		
Dreyfus F		
Ausschüttung/Anteil in €	-14,07 -0,006	-85,83 -0,0089
Substanzgewinn/Anteil im PV in €	512,19	0,00
Summe	498,12	-85,83
davon KEST	124,53	-21,46

Dreyfus A		
Ausschüttung/Anteil in €	-41,62 /0,0051	163,29 0,0063
Substanzgewinn/Anteil im PV in €	1.133,40	0,00
Summe	1.091,77	163,29
Davon KEST 25%	272,94	40,82
Gesamt weiss	397,47	19,36
Zugeflossen 30.4.Folgejahr	376,83	397,47
Gesamt weiss + schwarz	1.819,67	1.259,63
Zu versteuern	Verjährt	1.259,63

Mit Bericht vom 4. Oktober 2017 legte das Finanzamt die oa Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer ua. für das Jahr 2008 dem BFG zur Entscheidung vor und beantragte das Finanzamt den Ansatz der Kaptaleinkünfte laut Aufstellung C: **Neuberechnung aufgrund des Beschwerdebegehrens (tw. Selbstnachweis durch die Bf.):**

ISIN	Fonds	Jahre
US920457180	Value Line	2010-2012 (in den anderen Jahren bleibt dieser Fonds ein schwarzer Fonds)
US2620017531	Dreyfus A	2005-2011
US2620014728	Dreyfus F	2005-2011
	DF Research A	2011/2012 Selbstnachweis wurde erst später vorgelegt
	DF Research Z	2011/2012 Selbstnachweis wurde erst später vorgelegt

Anmerkung:

Da die Fonds Value Line, Dreyfus A und Dreyfus F als Bilanzstichtag den 31.12.haben, verschiebt sich die Besteuerung um ein Jahr (fingierter Zufluss 4 Monate nach dem Ende des Fondsgeschäftsjahres; § 42 Abs. 2 iVm § 40 Abs. 2 InvFG 1993). Da die Fonds Dreyfus Research A bzw. Z als Bilanzstichtag den 28.2.haben, verschiebt sich diesbezüglich der Besteuerungszeitraum nicht.

Neben den rechnerisch ermittelten Beträgen der ausschüttungsgleichen Erträge und Sustanzgewinne sind zusätzlich die tatsächlich erfolgten Ausschüttungen zu erfassen. Das ist in der Berechnung der steuerlichen Vertretung nicht erfolgt.

Bei einem schwarzen Fonds (Value Line 2007-2009) wurde für die Berechnung der ausschüttungsgleichen Erträge vom Ende des Fondsgeschäftsjahres zum 31.12. ausgegangen; gemäß § 42 Abs. 2 iVm §40 Abs. 2 InvFG 1993 erfolgt der Zufluss 4 Monate nach dem Ende des Fondsgeschäftsjahres, somit im Folgejahr.

Erfolgt eine tatsächliche Ausschüttung zeitlich vor der Ermittlung des ausschüttungsgleichen Ertrages (während des laufenden Fondsgeschäftsjahres oder innerhalb von 4 Monaten nach Ende des Fondsgeschäftsjahres), ist vom ermittelten ausschüttungsgleichen Ertrag die tatsächliche Ausschüttung mit der Maßgabe abzuziehen, dass kein negativer ausschüttungsgleicher Ertrag entstehen kann (§ 42 Abs. 2 vorletzter Satz InvFG 1993).

Es wurden daher auch jene Ausschüttungen, die innerhalb von 4 Monaten nach Ende des Fondsgeschäftsjahres erfolgt sind, vom ausschüttungsgleichen Ertrag des Vorjahres abgezogen.

Die Berechnung für den schwarzen Fonds Value Line 2007-2009 finden Sie am Ende dieser Tabelle.

Als Umrechnungskurs wurde jeweils der Umrechnungskurs OeNB zum 31.12. des entsprechenden Jahres verwendet. Auch die um 1 Jahr verschobenen zugeflossenen Erträge werden mit dem Umrechnungskurs des Jahres des Zuflusses umgerechnet.

Das BFG hat über die Beschwerde erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2011 mit Beschluss des BFG vom 22.08.2019, GZ RV/7104644/2017 erledigt wurde.

Das BFG geht aufgrund der elektronisch vorgelegten Akten von nachstehendem entscheidungsrelevanten Sachverhalt aus:

Die Bf. hat nach dem Tod ihres Gatten im Jahr 2002 ein Wertpapierdepot in der Schweiz geerbt. Die Bf. selbst leidet an Demenz und wurde im Juni 2007 unter Sachwalterschaft gestellt. Erst im Zuge des Steuerabkommens mit der Schweiz wurde dem Sachwalter die Existenz des Wertpapierdepots bewusst. Es erfolgte eine Selbstanzeige und soweit möglich die Vorlage der Fondsunterlagen.

Laut den vorgelegten Bankunterlagen bestand das ausländische Kapitalvermögen aus Anteilen an „schwarzen“ Investmentfonds, für die keine Meldung der laufenden Erträge erfolgte.

Im Rahmen von Wiederaufnahmen gem. § 303 BAO wurden für die Jahre 2003 bis 2011 neue Einkommensteuerbescheide mit Ansatz der ausländischen Kapitaleinkünfte erlassen.

Gemäß § 42 Abs. 2 InvFG 1993 wurden die ausschüttungsgleichen Erträge aus den am Schweizer Depot befindlichen Investmentfondsanteilen geschätzt.

In der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 brachte der steuerliche Vertreter der Bf. im Wesentlichen vor, dass 2008 für den Fonds Value Line Special Situations Fund die tatsächlichen Kapitalgewinne und Bardividenden herangezogen worden sind, während die Einkünfte aus den anderen beiden Fonds mit 10% vom Kurswert festgesetzt wurden. Dadurch sei es zum Bruch in der Ermittlung der Steuerbemessung und zur Doppelerfassung der Einkünfte gekommen.

Im Vorlageantrag werden nunmehr nur noch die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2011 bekämpft. Der Bf. sei es gelungen zumindest einen Teil der Fondsberichte zu besorgen und auf deren Basis den Selbstnachweis (Weißrechnung) durchzuführen. Weiters beantragte der steuerliche Vertreter der Bf. für Zeiträume für die ein Selbstnachweis nicht möglich war, die Fonds als schwarze Fonds zu behandeln und die Fondserträge daher gem. § 42 Abs. 2 InvFG 1993 zu schätzen.

In der Berechnung des steuerlichen Vertreters wurden der Value Line Premier Growth Fund 2008 und 2009 als schwarzer, 2010 und 2011 als weißer Fonds behandelt. Die Fonds Dreyfus A und Dreyfus F wurden 2008 bis 2011 durchgehend als weiße Fonds behandelt.

In der Beschwerde rügt der steuerliche Vertreter der Bf., dass im Jahr 2008 vom Finanzamt als Bemessungsgrundlage die tatsächlichen Kapitalgewinne und Bardividenden des Fonds Value Line Spe. Sit herangezogen wurden, bei den beiden anderen Fonds wurden die ausschüttungsgleichen Erträge mit 10% vom Kurswert zum 31.12.2008 ermittelt. Diese Gewinne seien aber nicht im Jahr 2008 sondern auch aus den Vorjahren entstanden und in der pauschalen Ermittlung der ausschüttungsgleichen Erträge enthalten. Diese Änderung der Schätzungsmethode sei ein Bruch in der Ermittlung der Steuerbemessung und führe daher zu einer Doppelerfassung der Grundlagen.

Rechtliche Grundlagen

§ 184 Abs. 1 BAO lautet:

„Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.“

§ 40 Abs. 1 und 2 InvFG 1993 (in der vom 08.05.2008 bis 31.08.2011 geltenden Fassung) lauten:

„(1) Werden Erträge abzüglich der damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen eines Kapitalanlagefonds, sowie Substanzgewinne ausgeschüttet, sind diese bei den Anteilsinhabern steuerpflichtige Einnahmen.....“

(2)

1. *Insoweit eine tatsächliche Ausschüttung des im Sinne des Abs. 1 verrechneten Jahresertrages einschließlich der verrechneten Substanzgewinne unterbleibt, gelten mit der Auszahlung der Kapitalertragsteuer (§ 13 dritter Satz) sämtliche nicht ausgeschütteten Gewinne des abgelaufenen Geschäftsjahres an die Anteilsinhaber in dem aus dem Anteilsrecht sich ergebendem Ausmaß als ausgeschüttet (ausschüttungsgleiche Erträge). Nicht als ausgeschüttet gelten Substanzgewinne bei in einem Betriebsvermögen gehaltenen Anteilscheinen. Wird diese Auszahlung nicht innerhalb von vier Monaten nach Ende des Geschäftsjahres vorgenommen, gelten die nicht ausgeschütteten Jahresgewinne nach Ablauf dieser Frist als ausgeschüttet.....“*

2. *Die ausschüttungsgleichen Erträge sind unter Abschluss der notwendigen Unterlagen nachzuweisen. Der Nachweis ist im Wege eines steuerlichen Vertreters zu erbringen.....“*

§ 42 Abs. 1 und 2 InvFG 1993 in der vom 16.02.2005 bis 31.08.2011 geltenden Fassung lauten:

„(1) Die Bestimmungen des § 40 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) Unterbeliebt 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 Anteilsrechtes 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 Anteilsrechtes. Anstelle des Rücknahmepreises kann auch der veröffentlichte Rechenwert sowie bei börsennotierten Anteilen der Börsenkurs herangezogen werden. Vom so ermittelten Betrag sind tatsächliche Ausschüttungen mit der Maßgabe abzuziehen, dass kein negativer ausschüttungsgleicher Ertrag entstehen kann. Werden nachweislich die ausschüttungsgleichen Erträge später tatsächlich ausgeschüttet, sind sie steuerfrei.“

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies:

Die tatsächlichen Ausschüttungen sind jedenfalls als steuerpflichtige Einnahmen zu erfassen. Eine (zusätzliche) Erfassung ausschüttungsgleicher Erträge erfolgt jedoch nur insoweit als nicht tatsächliche Ausschüttungen vorliegen.

Aufgrund der nunmehr vorliegenden Unterlagen und Nachweise gem. § 40 Abs. 2 Z 2 InvFG liegen dem BFG folgende Nachweise über die tatsächlichen Ausschüttungen pro Anteil für die Fonds Dreyfus A und Dreyfus F vor:

Laut Nachweis gem. § 40 Abs. 2 Z 2 InvFG (Geschäftsjahr 1.1.2007-31.12.2007, 30.04.2008) betreffend **Dreyfus A** betrug die tatsächliche Ausschüttung pro Anteil, die im selben Kalenderjahr zugegangen sind, in denen die ausschüttungsgleichen Erträge als zugegangen gelten, in Euro 0,01.

Das bedeutet für gehaltene Anteile: $32,016.835 \times 0,01 = 320,17 \text{ €}$

Substanzgewinn gesamt neu statt 1.133,40 € nur mehr 813,23 € (=1.133,40-320,17)

Laut Nachweis gem. § 40 Abs. 2 Z 2 InvFG (Geschäftsjahr 1.1.2007-31.12.2007, 30.04.2008) betreffend **Dreyfus F** betrug die tatsächliche Ausschüttung pro Anteil, die im selben Kalenderjahr zugegangen sind, in denen die ausschüttungsgleichen Erträge als zugegangen gelten, in Euro 0,0124.

Das bedeutet für gehaltene Anteile: $14,071.112 \times 0,0124 = 174,48 \text{ €}$

Substanzgewinn gesamt neu: statt 512,19 € nur mehr 337,71 € (= 512,19-174,48 €)

Davon abgezogen „weißgerechnet“ Dreyfus F und Dreyfus A in Summe -55,69 €.

Für die Anteile am Fonds Value Line wird ,da die tatsächliche Ausschüttung sowohl den vom Finanzamt als auch den von der Bf. ermittelten ausschüttungsgleichen Betrag übersteigt, nun die tatsächliche Ausschüttung in Höhe von € 6.547,44 - wie in der Berechnung C- angesetzt.

Hingewiesen wird in diesem Zusammenhang auf das Erkenntnis des VwGH vom 26.01.2017, Ro 2015/15/0022, wonach in Bezug auf Staaten, mit denen Vereinbarungen über Amtshilfe bestehen, die pauschale Schätzung der ausschüttungsgleichen Erträge gem. § 42 Abs. 2 InvFG unionswidrig ist.

Der Fonds Value Line ist in den USA ansässig. Es besteht mit den USA eine umfassende Amtshilfevereinbarung. Es ist daher wie der VwGH feststellt, wie bei inländischen Fonds vorzugehen und sind die Erträge gegebenenfalls gem. § 184 BAO zu schätzen.

Nach Ansicht des BFG besteht kein Grund, bei der Schätzung der Erträge aus dem Fonds Value Line einen höheren als den tatsächlich ausgeschütteten Betrag anzusetzen, zumal der Wert des Anteils vom 31.12.2007 bis zum 31.12.2008 gesunken ist.

Dies ergibt folgende Berechnung:

Value Line tats. Ausschüttung		6.547,44 €
Dreyfus F weißgerechnet	Substanzgewinn ges.	337,71 €
Dreyfus A weißgerechnet	Substanzgewinn ges.	813,23
Ausschüttungsgleiche Erträge	Dreyfus F	-14,07 €
Ausschüttungsgleiche Erträge	Dreyfus A	-41,62 €

Summe in €		7.642,69
davon 0,25%= Steuer von Kapitalerträgen aus ausländ. Kapitalanlagen		1.910,67 €

Nach Ansicht des BFG sind daher als Steuer von Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen € 1.910,67 € anzusetzen. Dem Beschwerdebegehren wird damit im Jahr 2008 teilweise Folge gegeben.

Eine Anrechnung einer ausländischen Quellensteuer wurde weder in der Beschwerde noch im Vorlageantrag beantragt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

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

Da im gegenständlichen Fall eine einzelfallbezogene Schätzung vorlag, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Wien, am 3. September 2019