

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die RichterinRI in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Georg Sacha, Sacha & Partner Steuerberatungsgesellschaft OG, Tuchlauben 14/4.OG/19, 1010 Wien über die Beschwerde vom 29. August 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 30. Juli 2013 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2008, 2010 und 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß [§ 279 BAO](#) teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin erklärte die Einkommensteuer für das Jahr 2008 mit Schreiben vom 27.10.2009. Mit Bescheid vom 30.10.2009 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2008 erklärungsgemäß veranlagt.

Mit Schreiben vom 24.10.2011 erklärte die Beschwerdeführerin die Einkommensteuer für das Jahr 2010. Mit Bescheid vom 25.10.2011 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2010 erklärungsgemäß veranlagt.

Mit Schreiben vom 12.12.2012 erklärte die Beschwerdeführerin die Einkommensteuer für das Jahr 2011. Mit Bescheid vom 13.12.2012 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2011 erklärungskgemäß veranlagt.

Mit Schreiben vom 31.05.2013 erstattete die Beschwerdeführerin, steuerlich vertreten, eine Selbstanzeige und führte aus wie folgt: „Selbstanzeige gem. §29 Abs. 1 FinStrG iVm Art.10 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt: Im Auftrag und in Namen unserer oben genannten Klientin erstatten wir Selbstanzeige gem. §29 (1) FinStrG unter Hinweis auf die Vereinbarungen zwischen Österreich und der Schweiz. Unsere Klientin hat im Jahr 2008 Gelder in der Schweiz angelegt und die Einkünfte bisher nicht in Österreich deklariert. Diesem Versäumnis kommt unsere Klientin nunmehr nach und legt für die Jahre 2008 bis 2011 Einkommensteuererklärungen vor. Die in der Schweiz erzielten Kapitaleinkünfte aus Dividenden oder Zinserträgen sind in den Erklärungen ebenso ausgewiesen wie Einkünfte aus Steuerpflichtigen Veräußerungsgeschäften von Kapitalanlagen („Spekulationseinkünfte“ wegen der Veräußerung innerhalb eines Jahres ab der Anschaffung). Die steuerpflichtigen Einkünfte sind entsprechenden Depotsauszügen entnommen und können jederzeit zur Prüfung vorgelegt werden. Diese Selbstanzeige umfasst ebenso die ab dem Jahr 2005 erzielten Pensionseinkünfte (nach ihrem verstorbenen Gatten) aus Deutschland, welche nunmehr in den vorzulegenden Steuererklärungen ausgewiesen sind. Die Höhe der hier deklarierten Einkünfte sind den jeweiligen Pensionsbescheiden entnommen, welche unsere Klientin idR jährlich einmal erhalten hat.“

Mit Prüfungsauftrag vom 15.07.2013 führte das Finanzamt eine Betriebsprüfung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2011 bei der Beschwerdeführerin durch. Wie in der Niederschrift der Außenprüfung vom 25.07.2013 dokumentiert, hat das Finanzamt die folgenden steuerlichen Feststellungen getroffen: „Tz. 1 Selbstanzeige: Vor Beginn der Betriebsprüfung wurde eine Selbstanzeige gem. §29 FinStrG am 31.5.2013, eingelangt am 13.6.2013 erstattet. Der Selbstanzeige beigelegt waren Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2005 bis inkl. 2011. Die Einkommensteuererklärungen werden außer lt. den Feststellungen in der Tz 2 wie eingereicht veranlagt. Tz. 2 Abweichungen Selbstanzeige: In den Jahren 2009 bis 2011 werden Substanzgewinne und ausschüttungsgleiche ordentliche Erträge der Wertpapierfonds (**1** & **2**) angesetzt. Die unbeabsichtigt nicht angesetzten Zinsen/Dividenden aus Aktien 2010 werden angesetzt und die jeweilige Quellensteuer lt. DBA berücksichtigt. Der Spekulationsgewinn 2010 wird aufgrund des versehentlich nicht angesetzten Spekulationsverlust des Wertpapierfonds **3** iHv EUR -9.198,19 zu einem Spekulationsverlust. Es wird auf die Beilage verwiesen.“

Mit Bescheiden vom 30.07.2013 erließ das Finanzamt die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2008, 2010 und 2011 auf Grundlage der in der Niederschrift vom 25.07.2013 getroffenen Feststellungen der Außenprüfung.

Mit Schreiben vom 29.08.2013 erhob die Beschwerdeführerin das Rechtsmittel der Beschwerde und führte diesbezüglich Folgendes aus: *„In der Steuererklärung wird unter Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen ohne Kapitalertragssteuerabzug ein Betrag von € - 4.514,61 - ausgewiesen. Dieser Betrag setzt sich aus im Jahr 2008 bezahlten Stückzinsen im Zuge von Anschaffungen dreier Obligationen zusammen. Die Zusammenstellung dieses Betrages ist auch aus den im Zuge der Betriebsprüfung übergebenen Unterlagen ersichtlich. Aus den Feststellungen der Betriebsprüfung ist zu entnehmen, dass diese negativen Stückzinsen geprüft und zu keiner Veränderung geführt haben. Entsprechend der alten Rechtslage (d.h. vor dem BBG 2011) ist für diese negativen Stückzinsen eine KEST-Gutschrift von € 1.128,65 festzustellen (als Ausgleich dafür, dass im Jahr 2009 die gesamten Zinsen der Besteuerung unterlegen sind). Diese KEST-Gutschrift ist unterblieben. Wir beantragen die Festsetzung der KEST-Gutschrift. E 2010 und E 2011: Ausschüttungsgleiche Erträge sowie Substanzgewinne gelten, wenn sie nicht ausbezahlt werden, mit Ablauf von vier Monaten nach dem Ende des Geschäftsjahres des Fonds als ausgeschüttet (Ausschüttungsfiktion gem. § 40 Abs. 2 Z.1 InvFG 1993). Voraussetzung ist dafür, dass zum Zeitpunkt des Wirksamwerdens dieser Fiktion die Fondsanteile noch gehalten werden. Beim ***2*** (Ende des Geschäftsjahres ist der 31.08., Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Ausschüttungsfiktion daher jeweils der 31.12.) wurden 150 Anteile am 11.11.2010 veräußert. Für diese Anteile besteht daher keine Steuerpflicht im Jahr 2010 und es sind € 1.047,00 aus der Besteuerung wieder auszuscheiden. Ebenso sind die ausschüttungsgleichen Erträge des ***2*** für weitere 150 Anteile im Jahr 2011 nicht bei unserer Klientin steuerpflichtig, da die Veräußerung dieser Anteile am 24.03.2011 erfolgte (also sogar noch vor dem Ende des Geschäftsjahres des Fonds). Daher sind € 979,50 aus der Bemessungsgrundlage wieder auszuscheiden. Beim ***1*** erfolgte die Veräußerung am 07.09.2011 (außerhalb der „alten“ Spekulationsfrist), sodass auch für 2011 die Substanzgewinne im Veräußerungspreis enthalten waren, welche somit Teil des nicht steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnes ist. Ebenso kann keine Steuerpflicht mit Hinweis auf die Ausschüttungsfiktion - siehe oben - gefolgert werden. Aus der Bemessungsgrundlage ist ein Betrag von € 494,10 auszuscheiden.“*

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 04.12.2013 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab und begründete wie folgt: *„Auf den Betriebsprüfungsbericht vom 25.07.2013 wird verwiesen.“*

Mit Schreiben vom 09.01.2014 beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht und verwies auf die bisher gestellten Anträge.

Mit Vorlagebericht vom 09.09.2014 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und verwies in der Stellungnahme auf die Ergebnisse der Außenprüfung.

Mit Schreiben vom 19.08.2020 forderte das Bundesfinanzgericht die belangte Behörde auf, inhaltlich auf das Vorbringen der Beschwerdeführerin Stellung zu nehmen, das nicht Gegenstand der Außenprüfung gewesen ist.

Mit Schreiben vom 24.08.2020 nahm die belangte Behörde – wie vom Bundesfinanzgericht aufgefordert – zu den einzelnen Punkten der Beschwerde, die nicht Gegenstand der Außenprüfung gewesen sind – Stellung und beantragte eine teilweise Stattgabe des Rechtsmittels.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin hat im beschwerdegegenständlichen Zeitraum ausländische Kapitalerträge lukriert. Im konkreten Fall war strittig, ob negative Stückzinsen bei der Anschaffung von Obligationen entsprechend der alten Rechtslage vor BBG 2011 zu einer Kapitalertragssteuergutschrift führen als Ausgleich dafür, dass im folgenden Besteuerungszeitraum die gesamten Zinsen der Besteuerung unterliegen. Weiters war strittig, ob bei der Besteuerung von ausschüttungsgleichen Erträge und Substanzgewinnen gem. § 40 Abs. 2 Z 1 InvFG 1993 Voraussetzung ist, dass diese Fondsanteile zum Zeitpunkt des Wirksamwerdens noch nicht veräußert wurden.

2. Beweiswürdigung:

Die Bemessungsgrundlagen zu den ausländischen Kapitalerträgen sind unstrittig aus der Selbstanzeige der Beschwerdeführerin vom 31.05.2013 zu entnehmen, sowie aus den vom Finanzamt im Arbeitsbogen der Außenprüfung befindlichen Unterlagen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Rechtslage:

[§ 95 EStG 1988](#) in der hier anzuwendenden Fassung gem. [BGBl. I Nr. 65/2008](#) zur Höhe und Einbehaltung der Kapitalertragsteuer bestimmt auszugsweise:

„(3) Zum Abzug der Kapitalertragsteuer ist verpflichtet:

- 1. Bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge.*
- 2. Bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (§ 93 Abs. 3) die kuponauszahlende Stelle. Kuponauszahlende Stelle ist das Kreditinstitut, das an den Kuponinhaber Kapitalerträge im Zeitpunkt der Fälligkeit und anteilige Kapitalerträge anlässlich der Veräußerung des Wertpapiers auszahlt, der inländische Emittent, der an den Kuponinhaber*

solche Kapitalerträge auszahlt, die Zweigstelle eines Dienstleisters mit Sitz in einem Mitgliedstaat, der auf Grund der Richtlinie 2006/48/EG, ABl. Nr. L 177 vom 30.06.2006, oder auf Grund der Richtlinie 2004/39/EG, ABl. Nr. L 145 vom 21.04.2004, in der Fassung der Richtlinie 2006/31/EG, ABl. Nr. L 114 vom 05.04.2006, zur Erbringung von Wertpapierdienstleistungen und Nebendienstleistungen im Inland berechtigt ist.

3. Ein Dritter, der Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 4 gewährt.

4. Bei ausländischen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c das Kreditinstitut, das die Kapitalerträge auszahlt.

(4) Der zum Abzug Verpflichtete hat die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abziehen. 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 Beschluß kein Tag der Auszahlung bestimmt, so gilt der Tag nach der Beschlußfassung als Zeitpunkt des Zufließens.

2. Bei Einkünften aus der Beteiligung an einem Unternehmen 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.

3. Bei Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren im Zeitpunkt der Fälligkeit der Kapitalerträge und im Zeitpunkt des Zufließens (§ 19) anteiliger Kapitalerträge anlässlich der Veräußerung des Wertpapiers oder des Wertpapierkupons. Die Meldung des Eintritts von Umständen, die die Abzugspflicht beenden oder begründen (insbesondere Befreiungserklärung oder Widerrufserklärung), die Zustellung eines Bescheides im Sinne des § 94 Z 5 letzter Satz, die Entnahme aus dem Depot oder die Übertragung auf ein anderes Depot, ausgenommen auf ein inländisches Depot desselben Steuerpflichtigen beim selben Kreditinstitut gilt als Veräußerung.

4. Bei anderen Kapitalerträgen, insbesondere bei Zinserträgen aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten, nach Maßgabe des § 19. Bei Meldung des Eintritts von Umständen, die die Abzugspflicht beenden oder begründen (insbesondere Befreiungserklärung oder Widerrufserklärung), oder bei Zustellung eines Bescheides im Sinne des § 94 Z 5 letzter Satz gilt der Zinsertrag, der auf den Zeitraum vom letzten Zufließen gemäß § 19 bis zur Meldung oder Zustellung entfällt, als zugeflossen.

5. Bei Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. e im Zeitpunkt des Zufließens nach Maßgabe des § 19.

(6) Werden Kapitalerträge rückgängig gemacht, dann sind von dem zum Abzug Verpflichteten die entsprechenden Beträge an Kapitalertragsteuer gutzuschreiben. Die gutgeschriebene Kapitalertragsteuer darf die von den rückgängig gemachten Kapitalerträgen erhobene oder zu erhebende Kapitalertragsteuer nicht übersteigen.“

Zur Abzugspflicht betreffend Kapitalertragsteuer bei Stückzinsen im Bereich der Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren erstreckt sich die Steuerpflicht auf anteilige Kapitalerträge gem. [§ 95 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) anlässlich der Veräußerung eines Wertpapiers auf diese Stückzinsen. Der Steuerabzug ist gem. [§ 95 Abs. 4 Z 3 EStG 1988](#) somit im Zuflusszeitpunkt der anteiligen Kapitalerträge vorzunehmen. Bei der Verrechnung von Kapitalertragsteuer auf Stückzinsen stellen vom Veräußerer eines Wertpapiers verrechnete, anteilige Kapitalerträge beim Erwerber einen vorweg rückgängig gemachten Kapitalertrag dar. Dieser ergibt sich daraus, dass der zur Kuponfälligkeit erhaltene volle Kapitalertrag durch die Bezahlung der Stückzinsen vorbelastet ist.

Diese Belastung durch die Bezahlung der Stückzinsen führt gem. [§ 95 Abs. 6 EStG 1988](#) idGF. auf den Erwerber des Wertpapiers zu einer Kapitalertragsteuergutschrift. Da die betreffenden Einkünfte im Zeitpunkt der Gewährung der Gutschrift der Kapitalertragsteuerpflicht unterliegen, steht im konkreten Fall eine solche Gutschrift zu.

Betreffend die Kapitalerträge aus Investmentfonds bestimmt [§ 40 Abs 2 Z 1 InvFG 1993](#) idGF zu den ausschüttungsgleichen Erträgen:

„(...) Wird vor diesen Zeitpunkten oder während des Geschäftsjahres das Anteilsrecht veräußert, so ist für die zum Veräußerungszeitpunkt direkt oder indirekt zu erfassenden Zinsen gemäß § 93 Abs. 2 Z 3 sowie [§ 93 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988](#) inklusive Ertragsausgleich eine Ausschüttung anzunehmen (...).“

Daraus ergibt sich für die Kapitalertragsteuerpflicht Folgendes:

Betreffend den ***2*** Bond, ISIN: ***4*** gab es zu den Veräußerungszeitpunkten 11.11.2010 und 24.3.2011 direkt oder indirekt zu erfassende Zinsen gemäß § 93 Abs. 2 Z 3 sowie [§ 93 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988](#) inklusive Ertragsausgleich. Aus diesem Grund sind diese Zinsen bei der Kapitalertragsteuerpflicht zu berücksichtigen. Zur Bemessung wird die Differenz zwischen dem Ende des Fondgeschäftsjahres und dem Verkaufszeitpunkt herangezogen, wenn der Verkauf innerhalb der 4-Monatsfrist erfolgte.

Die zur Abgabenbemessung heranzuziehenden Werte sind der gemeldeten Kapitalertragsteuer zu entnehmen, die auf der Homepage der Österreichischen Kontrollbank für die jeweiligen Stichtage veröffentlicht ist. Dazu wird der Lieferstatus für die tägliche Meldung der Kapitalertragssteuerbeträge auf direkt oder indirekt vereinnahmte Zinserträge inklusive Ertragsausgleich für ausländische Investmentfonds gem. § 40 Abs. 2 Z 2 InvFG ermittelt. Diese Kapitalertragssteuer, die 25% (25% vor 1.1.2016) der Bemessungsgrundlage dieser speziellen Werte darstellt, ist hochzurechnen, um die Bemessungsgrundlage für diese „zum Veräußerungszeitpunkt direkt oder indirekt zu erfassenden Zinsen gemäß § 93 Abs. 2 Z 3 sowie [§ 93 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988](#) inklusive Ertragsausgleich“ zu erhalten.

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurde der folgende Konsens zwischen den Parteien hergestellt; aus denen sich die folgenden Berechnungsgrundlagen ergeben:

Da die die Stückzinsen betreffenden Einkünfte im Zeitpunkt der Gewährung der Gutschrift der Kapitalertragssteuerpflicht unterliegen, steht im konkreten Fall die Gutschrift iHv. EUR - 1.128,65 für das Jahr 2008 zu.

Zur Berechnung der Einkommensteuer für 2010, wird von der Bemessungsgrundlage iHv. EUR 1.047,- ausgegangen. 150 Stk x 0,3303 das sind 2,0762 Kapitalertragsteuer auf Zinsen inklusive Ertragsausgleich gem. [§ 40 Abs. 2 Z 2 InvFG 1993](#) per 11.11.2010, die zu berücksichtigen sind und pro Stk. -1,7459 Kapitalertragsteuer auf Zinsen inklusive Ertragsausgleich gem. [§ 40 Abs. 2 Z 2 InvFG 1993](#) per 31.08.2010, die zu berücksichtigen sind. Diese ergeben innerhalb des Zeitraumes von 4 Monaten / 0,25: EUR 198,18. Aus diesem Grund erfolgt die Kürzung der Einkommensteuer für das Jahr 2010 ausgehend von EUR 1.047,- nicht wie in Beschwerde beantragt auf null, sondern auf EUR 198,18.

Zur Berechnung der Einkommensteuer für 2011, wird von der Bemessungsgrundlage iHv. EUR 979,50 ausgegangen. 150 Stk x 0,9072 (= 0,9072 KEST auf Zinsen inkl. Ertragsausgleich gem. [§ 40 Abs. 2 Z 2 InvFG 1993](#) per 24.03.2011, die zu berücksichtigen sind pro Stk. Da die Zinsen inklusive Ertragsausgleich gem. [§ 40 Abs. 2 Z 2 InvFG 1993](#) per 31.08.2010 bereits aufgrund der 4 Monatsfrist am 31.12.2010 zufließen, sind diese nicht abzuziehen und / 0,25 ergibt EUR 544,32. Aus diesem Grund erfolgt die Kürzung der Einkommensteuer für das Jahr 2011 ausgehend von EUR 979,50 nicht wie in Beschwerde beantragt auf null, sondern auf EUR 544,32.

Betreffend den Fond ***1***, ISIN: ***5***, ist zum Veräußerungszeitpunkt am 07.09.2011 kein direkt oder indirekt zu erfassenden Zinsen gemäß § 93 Abs. 2 Z 3 sowie [§ 93 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988](#) inklusive Ertragsausgleich vorhanden. Anhand der Daten auf der Homepage der Österreichischen Kontrollbank wird die Höhe dieses Fonds zu diesem Zeitpunkt mit null ausgewiesen. Somit erfolgt die Kürzung der EUR 494,10 auf EUR 0,00 wie es die Beschwerdeführerin in der Beschwerde beantragt hat.

Aus den oben genannten Gründen ist spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen diese Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die ordentliche Revision unzulässig, da es nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Das Erkenntnis folgt der ständigen, einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die Rechtsfolgen des [§ 93 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988](#) und des [§ 95 Abs. 6 EStG 1988](#) ergeben sich unmittelbar aus dem Gesetz, weshalb eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt.

Wien, am 7. Oktober 2020