

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Susanne Zankl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch NIKA Wien Wirtschafts- und Steuerberatungsges.m.b.H., Singerstraße 4 Tür 7, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 15. April 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 23. Februar 2015 betreffend Einkommensteuer 2012, Steuernummer ***St.Nr.***, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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 (Bf) erzielte im Streitjahr 2012 Kapitalerträge, die aus ausländischen Investmentfonds, die keinen inländischen Vertreter haben (sogenannte „Schwarze Fonds“, Schweiz), stammen.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 23.02.2015 die Einkommensteuer für das Jahr 2012 fest. Mittels Schätzungsmethode gem. §§ 42 Abs. 2 InvFG 1993 und 186 Abs. 2 Z 3 InvFG 2011 iGF wurde die Bemessungsgrundlage mangels Meldung durch die Bf mit € 2.000,-- geschätzt.

Die Bf erhob fristgerecht am 15.04.2015 Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheid 2012.

Das veranlagte Geld hätte jedes Jahr an Wert verloren. Dies ginge aus der, der Beschwerde beigelegten, Aufstellung der DZ Privatbank, Schweiz, von Beginn bis Ende 2011, wo die durchschnittliche Wertentwicklung p.a. mit -1,53% angegeben wurde, hervor. Insgesamt hätte sie einen Verlust von € 1.885,43 (8% des eingesetzten Vermögens) über die letzten Jahre erlitten, von einem Zinsertrag wäre gar keine Rede, eine Ausschüttung hätte es nie gegeben. Es läge ein klarer Verstoß gegen das für die Einkommensteuer geltende Leistungsfähigkeitsprinzip vor.

Gleichzeitig beantragte die Bf die Ansetzung von bezahlten Kirchenbeiträgen und Krankenversicherungsbeiträgen für das Jahr 2012 sowie einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 01.08.2016 gab die Behörde der Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2012 teilweise statt. Die Kosten für den Kirchenbeitrag und die Personenversicherung wurden als Sonderausgaben berücksichtigt. Die Bemessungsgrundlage für die ausschüttungsgleichen Erträge aus dem schwarzen Fonds wurden aufgrund der Meldung der schweizerischen Bank insofern abgeändert, als der Rückkaufpreis 2012 mit € 21.902,-- übermittelt wurde. Demnach wurden 10%, damit € 2.190,-- als ausschüttungsgleiche Erträge angesetzt. Dazu wurde ausgeführt: Die Schätzungsmethode wird von den §§ 42 Abs. 2 InvFG 1993 und 186 Abs. 2 Z 3 InvFG 2011 zwingend vorgeschrieben. Wird der Anteil an einem schwarzen ausländischen Investmentfonds das ganze Fondsgeschäftsjahr gehalten, ist der ausschüttungsgleiche Ertrag 90% der Differenz zwischen den ersten und dem letzten Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis, mindestens aber 10% des letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreises. Der jeweils höhere der beiden Beträge ist somit als ausschüttungsgleicher Ertrag zu versteuern. Eine andere Schätzung, wenn auch auf Grund tatsächlicher über die Jahre erwirtschafteter Verluste, ist nicht zulässig, ja sogar gesetzwidrig.

Die schweizerische Bank übermittelte den Rückkaufpreis 2012 mit € 21.902,--. Davon wurden 10%, also € 2.190,-- als ausschüttungsgleiche Erträge angesetzt und der 25% igen Besteuerung unterzogen. Die Beschwerde bezüglich der Kapitalerträge aus dem schwarzen Fonds wurde daher als unbegründet abgewiesen.

Am 26.08.2016 stellte die Bf fristgerecht den Antrag, die Beschwerde 2012 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

Die Bf legte dem Vorlageantrag ein „Reporting für Steuerzwecke“ der DZ Privatbank vom April 2013 bei, demnach die Höhe der ausschüttungsgleichen Erträge in Höhe € 362,73 für das Jahr 2012 betrugen.

Der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat wurde mit Schriftsatz vom 26.05.2021 (Fax) zurückgenommen.

II. entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Die Bf besaß im Zeitraum 04.03.2002 – 18.01.2013 ein Depot an Wertpapieren (Anteilen an einem Investmentfonds) bei der DZ Privatbank in der Schweiz. Bei diesem Wertpapier- bzw. Investmentfonds handelt es sich um einen schwarzen ausländischen Fonds, für die kein Nachweis der ausschüttungsgleichen Erträge durch einen steuerlichen Vertreter erfolgte. Für diesen Fonds wurden dementsprechend keine Daten auf der Homepage des BMF veröffentlicht. Der Sitz der Kapitalgesellschaften, die diesen Fonds aufgelegt hatten, bzw. der Sitz der Bank, befinden sich in der Schweiz.

Die ausschüttungsgleichen Erträge wurden vom Finanzamt gem. § 40 iVm § 42 InvFG igF mit 10% des von der schweizerischen Bank übermittelten Rücknahmepreises zum 31.12. des Jahres 2012 ermittelt und der 25%igen Besteuerung unterzogen.

Mit der Schweiz bestehen Vereinbarungen über eine umfassende Amtshilfe.

Im Rahmen des Vorlageantrages für das Jahr 2012 vom 26.08.2016 wurde die tatsächliche Höhe der ausschüttungsgleichen Erträge 2012 durch Vorlage eines Reportings durch die Bf nachgewiesen.

III. Beweiswürdigung

Die unstrittigen Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt der vorgelegten Akten sowie den elektronischen Steuerakt.

IV. Rechtsausführungen

In dem verfahrensgegenständlichen Jahr gelangen die nachfolgend angeführten Bestimmungen des Investmentfondsgesetzes (InvFG) 1993, BGBl 532/1993 in der Fassung zum Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl 111/2010 (InvFG 2011) zur Anwendung.

§ 40 Investmentfondsgesetz 1993 igF lautet:

(1)

Die ausgeschütteten Erträge aus Einkünften im Sinne des § 27 des Einkommensteuergesetzes 1988 abzüglich der damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen eines Kapitalanlagefonds sind beim Anteilinhaber steuerpflichtige Einnahmen. Ergibt sich aus den Einkünften im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 des Einkommensteuergesetzes 1988 nach Abzug der damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen ein Verlust, ist dieser mit anderen Einkünften des Fonds auszugleichen. Ist ein solcher Ausgleich nicht möglich, hat eine Verrechnung mit Einkünften des Fonds in den Folgejahren, vorrangig mit Einkünften des Fonds im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 des Einkommensteuergesetzes 1988 zu erfolgen.

(2)

1. Insoweit eine tatsächliche Ausschüttung im Sinne des Abs. 1 unterbleibt, gelten mit Auszahlung der Kapitalertragsteuer (§ 13 dritter Satz) sämtliche Erträge aus der Überlassung von Kapital im Sinne des § 27 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes sowie 60% des positiven Saldos aus Einkünften im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 Einkommensteuergesetz 1988 abzüglich der damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen eines Kapitalanlagefonds an die Anteilinhaber in dem aus dem Anteilrecht sich ergebenden Ausmaß als ausgeschüttet (ausschüttungsgleiche Erträge). Wird diese Auszahlung nicht innerhalb von vier Monaten nach Ende des Geschäftsjahres vorgenommen, gelten die ausschüttungsgleichen Erträge nach Ablauf dieser Frist als ausgeschüttet. Bei in einem Betriebsvermögen gehaltenen Anteilscheinen gilt der gesamte positive Saldo aus Einkünften im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 des Einkommensteuergesetzes 1988 abzüglich der damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen als ausgeschüttet. Werden die als ausgeschüttet geltenden Erträge später tatsächlich ausgeschüttet, sind sie steuerfrei.

2. Die Bemessung und Höhe der Kapitalertragsteuer auf die Ausschüttung im Sinne des Abs. 1 und die ausschüttungsgleichen Erträge im Sinne der Z 1 sind der Meldestelle gemäß § 6 Abs. 3 durch einen steuerlichen Vertreter zum Zwecke der Veröffentlichung bekannt zu geben. Als steuerlicher Vertreter kann nur ein inländischer Wirtschaftstreuhänder oder eine Person bestellt werden, die vergleichbare fachliche Qualifikationen nachweist. Lehnt die Meldestelle einen steuerlichen Vertreter wegen Zweifel an der Vergleichbarkeit der Qualifikation ab, entscheidet der Bundesminister für Finanzen. Der steuerliche Vertreter hat überdies die Aufgliederung der Zusammensetzung der ausschüttungsgleichen Erträge und tatsächlichen Ausschüttung sowie die notwendigen Änderungen der Anschaffungskosten gemäß Abs. 3 der Meldestelle zu übermitteln. Diese Aufgliederung ist von der Meldestelle in geeigneter Form zu veröffentlichen. Frist, Inhalt und Struktur der Übermittlung, allfällige Korrekturen sowie Art und Weise der Veröffentlichung durch die Meldestelle sind durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen näher zu regeln. § 12 Abs. 1 letzter Satz und § 13 Abs. 5 jeweils des KMG sind sinngemäß anzuwenden.

3. Erfolgen keine Meldungen gemäß Z 2, ist die Ausschüttung zur Gänze steuerpflichtig. Die ausschüttungsgleichen Erträge im Sinne des Abs. 1 sind in Höhe von 90% des Unterschiedsbetrages zwischen dem ersten und letzten im vorangegangenen Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis, mindestens jedoch in Höhe von 10% des am Ende des vorangegangenen Kalenderjahres festgesetzten Rücknahmepreises zu schätzen. Der Anteilinhaber kann die Höhe der ausschüttungsgleichen Erträge oder die Steuerfreiheit der tatsächlichen Ausschüttung unter Beilage der dafür notwendigen Unterlagen nachweisen.

4. Wurde Kapitalertragsteuer abgezogen, ist der Nachweis gemäß Z 3 gegenüber dem Abzugsverpflichteten zu erbringen. Dieser hat, wenn noch keine Realisierung im Sinne des Abs.

3 erfolgt ist, die Kapitalertragsteuer zu erstatten oder nachzubelasten und die Anschaffungskosten gemäß Abs. 3 zu korrigieren.

(3)

Die realisierte Wertsteigerung bei Veräußerung des Anteilscheines unterliegt der Besteuerung gemäß § 27 Abs 3 des Einkommensteuergesetzes 1988. Ausschüttungsgleiche Erträge erhöhen, steuerfreie Ausschüttungen im Sinne des Abs. 2 Z 1 letzter Satz vermindern beim Anteilinhaber die Anschaffungskosten des Anteilscheines im Sinne des § 27a Abs. 3 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988. Die Auszahlung des Anteilscheines gemäß § 10 Abs. 2 gilt als Veräußerung. Der Umtausch von Anteilen an einem Kapitalanlagefonds auf Grund der Zusammenlegung von Fondsvermögen gemäß § 3 Abs. 2 oder eines Anteilserwerbs gemäß § 14 Abs. 4 gilt nicht als Realisierung und die bisherigen Anschaffungskosten sind fortzuführen.“

§ 41 Investmentfondsgesetz 1993 igF lautet:

Für Anteile an Pensionsinvestmentfonds im Sinne des Abschnittes Ia, welche die Voraussetzungen des § 108h Abs. 1 Z 2 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 erfüllen, gilt Folgendes:

1. Ausschüttungsgleiche Erträge sind von der Einkommensteuer und Kapitalertragsteuer befreit.

2. Nachweislich einbehaltene inländische Kapitalertragsteuer von Gewinnausschüttungen (Dividenden), die dem Pensionsinvestmentfonds zugehen, können auf Antrag der Kapitalanlagegesellschaft erstattet werden. Die Fondsbestimmungen haben zu regeln, bis wann ein entsprechender Antrag zu stellen ist.

3. Der Umtausch von Anteilen in andere Anteile an Pensionsinvestmentfonds im Sinne des Abschnittes Ia, welche die Voraussetzungen des § 108h Abs. 1 Z 2 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 erfüllen, oder zur Erfüllung des Auszahlungsplanes ist in Bezug auf die Realisierung gemäß § 27 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 wie eine unentgeltliche Übertragung zu behandeln.“

§ 42 Investmentfondsgesetz 1993 igF lautet:

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 im Sinne des § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes sind ausgenommen.“

V. Erwägungen

Außer Streit steht, dass die Bf ausländischen Kapitalerträge aus einem schwarzen Fonds erzielt hat. Konkret strittig war "lediglich", in welcher Höhe diese zu erfassen waren.

Bis 31.03.2012 hatte bei fehlenden Nachweis der tatsächlichen Einkünfte eines inländischen Kapitalanlagefonds eine Schätzung nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen im Sinne des § 184 Bundesabgabeordnung (BAO) zu erfolgen. Für ausländische Kapitalanlagefonds ohne steuerlichen Vertreter in Österreich (d.h. fehlender Nachweis der tatsächlichen Einkünfte) galt jedoch zwingend die Pauschalbesteuerung, nämlich mit der Bemessungsgrundlage in Höhe von 90% der jährlichen Wertsteigerung oder mindestens 10% des Rücknahmepreises des Kapitalanlagefonds zum Jahresende.

Im Erkenntnis vom 26.01.2017, Ro 2015/15/0022 hat der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) festgestellt, dass eine zwingende und unwiderlegbare pauschale Besteuerung von Erträgen aus schwarzen Investmentfonds dem Gemeinschaftsrecht widerspreche.

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl 111/2010 wurde diese gesetzliche Differenzierung zwischen inländischen und ausländischen Fonds (mit Wirkung 01.04.2012) aufgehoben und die Besteuerung ausländischer Fonds im Verhältnis zu Drittstaaten, von denen die notwendigen Besteuerungsgrundlagen aufgrund eines Amtshilfeabkommens eingeholt werden können, dem inländischen Fonds gleichgestellt.

Aus der Systematik des InvFG, so der VwGH im Erkenntnis vom 26.01.2017, folge aber, dass der Anteilsinhaber die Art der Erträge und der Aufwendungen offen zu legen hat.

§ 40 Abs. 2 InvFG 1993 in der hier anwendbaren Fassung sieht sowohl für inländische als auch für ausländische Kapitalanlagefonds die Möglichkeit eines (qualifizierten) Selbstnachweises durch den Anteilinhaber vor.

Wie dem oben dargelegten Verfahrenslauf zu entnehmen ist, hat die Bf im Zuge des Vorlageantrages vom 26.08.2016 betreffend das Jahr 2012 ein „Reporting für Steuerzwecke 2012“ der Schweizer DZ Privatbank übermittelt, aus dem die tatsächlichen Einkünfte und Aufwendungen des verfahrensgegenständlichen Fonds ablesbar sind.

Demnach betragen die Kapitalerträge der Bf aus dem schwarzen Fonds für das Jahr 2012 € 362,73.

Nach Ansicht des BFG sind daher als Steuer von Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen mit € 90,68 anzusetzen.

Dem Beschwerdebegehren wird damit Folge gegeben.

VI. 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.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine (ordentliche) Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Gesetzeslage und Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Salzburg, am 15. Juni 2021