

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende ***Ri***, die Richterin ***11*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***25*** und ***26*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 24. Oktober 2019 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 30. September 2019 betreffend Abweisung von Anträgen auf Rückerstattung von Kapitalertragsteuer für die Jahre 2016 und 2017 zu Recht erkannt:

I.) Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Anträge vom 04.04.2019 und 11.08.2019 auf Rückersattung von Kapitalertragsteuer für die Kalenderjahre 2016 und 2017 werden als unzulässig zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I.) Verfahrensgang:

1.) Der Bf (Beschwerdeführer), ein ***29*** Staatsbürger, war ua in den Jahren 2016 und 2017 in Österreich wohnhaft und unbeschränkt steuerpflichtig. Er wurde in Österreich in den Jahren 2009 bis 2015 zur Einkommensteuer veranlagt; die Steuererklärungen wurden elektronisch übermittelt. Für die Jahre 2016 und 2017 wurden keine Steuererklärungen abgegeben.

Der Bf war im Besitz von drei ***21***'s (***1***), die von ihm im Jahr 2008 erworben worden sind (ISIN ***6***, ***8*** und ***10***). Hierbei handelt es sich jeweils um einen Organismus für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren im Sinne der EU-Richtlinie 2009/65/EG. Die gegenständlichen Fonds sind bzw. waren Meldefonds.

Im Verfahren vor der Abgabenbehörde wurde vom Bf die Meinung vertreten, die (inländische) depotführende Bank (***14***) habe bei der Besteuerung der Fondsergebnisse gesetzwidrig Steuern (KESt) auf Substanzgewinne abgezogen. Eine derartige Vorgangsweise sei nach der Gesetzeslage bei Vorliegen von sog. Altbestand rechtswidrig.

Bei Neubestand müsse hingegen bei einer Besteuerung des jährlichen Wertzuwachses der Ankaufswert der Anleihe um diesen Wertzuwachs korrigiert werden. Damit werde eine nochmalige Besteuerung beim Verkauf ausgeschlossen; ein Wertverlust sei mit einem Wertzuwachs zu verrechnen.

Im Falle der ***21***'s des Bf sei für Neuanlagen diese jährliche Korrektur verabsäumt worden. Obwohl der in diesen Jahren entstandene Wertzuwachs durch Kursverluste abgebaut worden sei, berechne ***16*** den Wertzuwachs ab dem Jahr 2013 jährlich rückwärts und „schummle“ diesen in die Ergebnisse der Jahre 2016/2017. Da die Anteile täglich an der Börse gehandelt würden, sei davon auszugehen, dass die Anleger in den Jahren 2016 und 2017 Steuern für Erträge gezahlt hätten, die sie nie erhalten hätten, weil die Kursentwicklung negativ gewesen sei.

Im Streitfall sei die abgezogene Steuer als Steuer auf Substanzgewinne deklariert worden. Der Bf müsse aber für Altanlagen keine Steuern auf den Vermögenszuwachs zahlen (vgl. Mail vom 01.04.2019, BFG-Akt, S. 101, Eingabe vom 04.05.2019, BFG-Akt, S. 84).

Mit Anträgen vom 04.05.2019 wurde die Rückerstattung von Steuern auf Substanzgewinne bei Altbestand (Gesamtbetrag € 14.053,38) für die Kalenderjahre 2016 und 2017 beantragt. Bei diesen Anträgen handelt es sich um Anträge nach § 240 BAO (vgl. Mail vom 29.04.2019, BFG-Akt, S. 102, BFG-Akt, S. 85-87).

Bezüglich des Fonds ***10*** wurde für das Jahr 2016 ein Rechenfehler eingewandt und mit Eingabe vom 11.08.2019 die Rückerstattung eines Betrages von € 1.416,58 (bislang € 858,46 €) beantragt (vgl. Eingabe vom 11.08.2019, BFG-Akt, S. 93).

2.) Mit Bescheid vom 30.09.2019 wurden die angeführten Anträge abgewiesen. Begründend wurde unter Wiedergabe der Bestimmung des § 186 InvFG 2011 ausgeführt, aufgrund der gesetzlich normierten Ausschüttungsfiktion seien auch die als ausgeschüttet geltenden Erträge (ausschüttungsgleiche Erträge) beim Anteilsinhaber als steuerpflichtige Einnahmen zu erfassen. Dies bedeute, dass ein Steuerabzug (KESt-Abzug) auch ohne tatsächliche Ausschüttung erfolgen könne. Die Erhöhung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen gelte für sämtliche Investmentfonds, also unabhängig davon, wann der Investmentfonds selbst die veräußerten Wertpapiere angeschafft habe und unabhängig davon, wann der Anleger den Investmentfondsanteil angeschafft habe. Es bestehe kein Bestandsschutz für Altvermögen auf Fondsebene. Der Bestandsschutz für Altvermögen gelte einzig für den verbrieften Anteil am Sondervermögen, also für das Wertpapier selbst (vgl. BFG-Akt, S. 6).

3.) In der gegen den genannten Bescheid fristgerecht erhobenen Beschwerde vom 16.10.2019 wurde zusammengefasst im Wesentlichen ausgeführt, aus den Abrechnungen der Bank würden sich für jedermann nachvollziehbar die Erträge und die hievon abgebuchte KESt von 27,5 % ergeben. Irgendwelche sonstigen Erträge habe es nicht gegeben. Derartige Erträge

seien weder dem Konto noch dem Fondsanteil gutgeschrieben worden. Es habe lediglich vierteljährlich Ausschüttungen gegeben, die mit den Kontoeingängen korrespondieren würden.

Jeder Steuer müsse ein Ertrag gegenüberstehen. Auf die „falsch gemeldeten Daten“ dürfe man sich nicht verlassen. Von der Bank seien Steuern auf Substanzgewinne abgezogen worden. Diese so titulierte Steuer gebe es aber erst seit dem Jahr 2012. Hievon seien Altbestände befreit.

Der Wert der Kapitalanlage habe sich aufgrund der Marktentwicklung verringert. Damit habe der Fonds einen Substanzverlust erwirtschaftet. Es könne nicht sein, dass Nettoerträgen von € 6.237,23 Steuern von € 9.470,10 gegenüberstehen würden (**8**).

16 sei die größte Anlagegesellschaft der Welt. Alle Daten könnten im Falle von Unklarheiten schriftlich oder über das Internet jederzeit von jedermann abgerufen und nachgeprüft werden. Da der Kurs der Anteile seit dem Transfer des Depots zur ***18*** gefallen sei, gebe es in diesen beiden Jahren auch keine Substanzgewinne und damit auch für Neuanlagen keinen zu versteuernden Gewinn.

Seit dem Jahr 2008 (Erwerb der gegenständlichen Fonds durch den Bf) habe es weder teilthesaurierte noch ausschüttungsgleiche Erträge gegeben. Dies ergebe sich eindeutig aus den Unterlagen/Fondsstatuten/Bilanzen. Maßgeblich seien allein die Bilanzen des deutschen Investmentfonds, veröffentlicht im (deutschen) Bundesanzeiger.

Die gegenständlichen ***21***'s seien passiv gemanagte Fonds, die einen Index abbilden würden. Aus diesem Grund gebe es für die Anleger seit dem Jahr 2008 keinerlei realisierte Substanzgewinne. Lediglich die mit Ausschüttungsbeschluss bestätigten vierteljährlichen Aufschüttungen bzw. Kontoeingänge seien mit einer KEST von 27,5 % zu versteuern. Jeder darüberhinausgehende Abzug ohne (tatsächlichen) Ertrag verstoße gegen die aktuelle Steuergesetzgebung und sei zurückzuerstatten.

Im Verfahren vor der Abgabenbehörde wurde auch ein Bankgutachten von ***19*** vom 28.05.2018 sowie ein betriebswirtschaftliches Ergänzungsgutachten vorgelegt. Die Ausführungen des Gutachters, die sich (ausschließlich) auf die deutsche Rechtslage beziehen, wurden durch eine Stellungnahme des bundesweiten Fachbereiches für Kapitalvermögen, Investmentfonds und Stiftungen widerlegt.

4.) Mit Beschwerdeentscheidung von 14.12.2020 wurde der Abweisungsbescheid vom 30.09.2020 aufgehoben. Begründend wurde ausgeführt, Anträgen nach § 240 BAO komme nur subsidiäre Funktion zu. Die gegenständliche KEST-Erstattung hätte im Wege der Veranlagung erfolgen müssen. Die Anträge auf „Rückerstattung von Steuern auf Substanzgewinne bei Altbestand“ könnten jedoch als Abgabenerklärungen interpretiert

werden. Über die Rückerstattung werde daher im Rahmen der Einkommensteuerveranlagungen der Jahre 2016 und 2017 entschieden (vgl. BFG-Akt, S.22).

5.) Mit Eingabe vom 24.02.2021 wurde fristgerecht die Entscheidung über die Beschwerde durch das Verwaltungsgericht beantragt (vgl. BFG-Akt, S. 25-33).

Ergänzend wurde vorgebracht, der steuerliche Vertreter der gegenständlichen Meldefonds (***20***) habe die der ***27*** gemeldeten Daten manipuliert. Auf diese Weise seien Erträge erfasst worden, die es nie gegeben habe (Beweis: Brief der ***20*** vom 02.02.2018, ***27*** Korrekturmeldung ***8***, ***27*** Kapitalrückzahlung 6.10.2017 ***8***, ***16*** Besteuerungsgrundlagen 06.10.2017, 26.07.2017 ***8*** und ***16*** Anlegerinformationen ***8***). Die Beweisführung werde nicht mehr auf das Gutachten von ***19*** gestützt.

6.) Mit Ausfertigungsdatum 17.12.2020 ergingen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2016 und 2017. Der Gesamtbetrag der Einkünfte wurde jeweils mit € 0,00 festgesetzt. Die beantragte Rückerstattung der KEST (2016: € 3.053,83, 2017: € 10.999,55) wurde nicht gewährt. Die Abgabenbescheide erwuchsen in Rechtskraft.

In der gesondert ergangenen Bescheidbegründung vom 17.12.2020 wurde die 73-seitige Stellungnahme des bundesweiten Fachbereiches für Kapitalvermögen, Investmentfonds und Stiftungen wiedergegeben, wonach die Berechnung und Abfuhr der KEST durch die depotführende Bank zu Recht erfolgt sei. Alle für den KEST-Abzug relevanten Daten hätten anhand der Meldedaten der Fonds auf „Profitweb“ nachvollzogen werden können.

Ein Bestandsschutz für Altvermögen sei nur für die Veräußerung eines Anteilsscheins bei bis zum 31.12.2010 angeschafft Anteilscheinen vorgesehen. Die Besteuerung auf Fondsebene erfolge hingegen nach § 186 Abs. 1, 2 Z 1 und Abs. 3 InvFG 2011; diese Bestimmungen seien mit 01.04.2012 in Kraft getreten. Für diese Art der Einkünfte würden die Inkrafttretensbestimmungen keine Ausnahmen vorsehen, es sei nicht zwischen Alt- und Neuvermögen zu unterscheiden.

7.) Die Fonds ***6*** und ***8*** wurden im Jahr 2017 geschlossen und deren Anteile abgelöst. Hinsichtlich des Fonds ***10*** hat der Bf den Nachweis nicht erbracht, dass eine Veräußerung der Anteilsscheine erfolgt ist (BFG-Akt, S. 113R, Vorhalt vom 16.05.2022, BFG-Akt, S. 194-195).

II.) Rechtslage und Erwägungen:

1.) Gemäß § 240 BAO ist bei Abgaben, die für Rechnung eines Abgabepflichtigen ohne dessen Mitwirkung einzubehalten und abzuführen sind, der Abfuhrpflichtige berechtigt, während eines Kalenderjahres zu Unrecht einbehaltene Beträge bis zum Ablauf dieses Kalenderjahres auszugleichen oder auf Verlangen des Abgabepflichtigen zurückzuzahlen.

Auf Antrag des Abgabepflichtigen (Abs. 1) hat die Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages insoweit zu erfolgen, als nicht

- a) eine Rückzahlung oder ein Ausgleich gemäß Abs. 1 erfolgt ist,
- b) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung erfolgt ist,
- c) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder im Fall eines Antrages auf Veranlagung zu erfolgen hätte (§ 240 Abs. 3 leg. cit).

Für die Antragstellung ist eine (gesetzliche) Frist von fünf Jahren vorgesehen. Die Zuständigkeit richtet sich grundsätzlich nach der Zuständigkeit zur Erhebung der betroffenen Abgabe.

2.) § 39 Abs. 1 EStG 1998 bestimmt, dass die Einkommensteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraumes) nach dem Einkommen veranlagt wird, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat. Sind im Einkommen Einkünfte aus Kapitalvermögen enthalten, so bleiben Überschüsse aus dieser Einkunftsart außer Ansatz, wenn sie 22 Euro nicht übersteigen.

3.) Voraussetzung für die Erstattung ist, dass der Abzug zu Unrecht erfolgt ist. Dieser Umstand ist vom Antragsteller einwandfrei darzutun bzw. nachzuweisen.

Weiters ist den zitierten gesetzlichen Bestimmungen ein Vorrang des Veranlagungsverfahrens zu entnehmen (vgl. VwGH 04.06.2003, 2002/13/0241).

§ 240 BAO kommt nur subsidiäre Funktion zu und verleiht ihm die Funktion eines nur ergänzenden Rechtsschutzes. Ein Antrag nach § 240 Abs. 3 BAO wäre nur dann zulässig, wenn eine Erstattung im Wege einer Veranlagung nicht möglich wäre. Ein dennoch gestellter Antrag wäre daher zurückzuweisen. Formal zulässig wäre für unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen eine Erstattung außerhalb des Veranlagungsverfahrens nur dann, wenn die strittigen gesamten Kapitaleinkünfte entweder weniger als 22 € betragen und bei einer Veranlagung unberücksichtigt bleiben oder die Kapitalerträge Teil einer Liebhabereitätigkeit sind und aus diesem Grund nicht Teil einer Veranlagung sein können (vgl. Adametz, ÖStZ 8/2019, S. 203).

Im Beschwerdefall wurden - wie dem Mail vom 29.04.2019 - zu entnehmen ist, Anträge nach § 240 BAO auf Rückerstattung zu Unrecht einbehaltener Kapitalertragsteuer auf Substanzgewinne für die Jahre 2016 und 2017 gestellt. Für die Jahre 2009 bis 2014 erfolgte eine Pflichtveranlagung (***24*** von mehr als € 11.000), für das Jahr 2015 wurde eine Antragsveranlagung (***24*** von weniger als € 11.000) durchgeführt. Aus welchen Gründen eine Überprüfung und allfällige Korrektur (Rückerstattung) der KEST nicht im Veranlagungswege erfolgen sollen, wurde in den Anträgen vom 04.04.2019 bzw. 11.08.2019 nicht dargelegt.

Mit Beschwerdeentscheidung vom 14.12.2020, der Vorhaltswirkung zukommt, wurde der Bf ausdrücklich darauf hingewiesen, dass über die Rückerstattung der Kapitalertragsteuer in

den (jeweiligen) Veranlagungsverfahren abzusprechen ist bzw wäre. Diese Rechtsansicht wurde im Vorlagebericht vom 04.06.2021 wiederholt. Dessen ungeachtet wurde im Vorlageantrag vom 24.02.2021 kein verfahrensrechtliches Vorbringen erstattet. Auch dem Ersuchen des Senates sich zu den verfahrensrechtlichen Aspekten zu äußern, wurde nicht entsprochen.

Eine (allfällige) Erstattung der Kapitalertragsteuer hätte im Streitfall (Bezug einer ***24***) im Wege der Veranlagung erfolgen müssen.

Darüber hinaus ist der Bf hinsichtlich des Fonds ***10*** den Nachweis schuldig geblieben, dass die Anteile (zwischenzeitlich) veräußert worden sind. Ein Nachweis der tatsächlichen Erträge hat aber, solange der Anteilsschein nicht veräußert ist, einzig gegenüber der depotführenden Bank zu erfolgen; eine diesbezügliche Antragstellung (nach § 240 BAO oder im Veranlagungswege) ist sohin jedenfalls unzulässig (Adametz, ÖStZ 8/2019, S. 204).

4.) „Sache“ des Beschwerdeverfahrens ist im gegenständlichen Fall der Inhalt des Spruches erster Instanz, sohin die abweisende Entscheidung über die im Spruch genannten Rückerstattungsanträge.

Die Abänderungsbefugnis § 279 Abs. 1 BAO erfasst auch die Befugnis, eine meritorische Entscheidung der Abgabenbehörde über einen nach Ansicht des Verwaltungsgerichtes unzulässigen Antrag dahingehend abzuändern, dass der Antrag als unzulässig zurückgewiesen wird (vgl. VwGH 29.04.2019, Ra 2019/16/0091 und die dort angeführte Judikatur).

Da eine (allfällige) KEst – Erstattung im Streitfall im Veranlagungsverfahren zu erfolgen hat, waren die Anträge vom 04.04.2019 bzw. 11.08.2009 als unzulässig zurückzuweisen.

5.) Darüber hinaus hat der Bf auch den Nachweis nicht erbracht, dass der steuerliche Vertreter der gegenständlichen ***21***'s die Meldungen an die ***27*** zum Schaden der Anleger manipuliert hat und dadurch mehr als die geschuldete Steuer einbehalten worden ist.

6.) Mit der (wiederholt) vorgetragenen Behauptungen, auf der ganzen Welt und in Österreich würden Erträge nur dann als zugeflossen gelten, wenn der Anleger über sie verfügen könne, negiert der Bf das österreichische Besteuerungsregime.

Investmentfonds sind in Österreich einkommensteuerrechtlich als transparent anzusehen. Dies bedeutet, dass der Investmentfonds selbst kein Steuersubjekt ist, sondern die Besteuerung ausschließlich auf Anteilsinhaberebene erfolgt. Den Anlegern werden die vom Fonds erwirtschafteten Erträge zugerechnet, als ob diese unmittelbar von ihnen selbst erwirtschaftet worden sind (vgl. SWK Spezial, Die neue Besteuerung von Kapitalvermögen, S. 64, Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰¹⁶, § 27 Rz 23).

6.1.) Mit dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I 2010/2011, kam es zu einer grundlegenden Neuordnung der Besteuerung von Kapitalvermögen, die nunmehr auch Substanz- und Veräußerungsgewinne aus Kapitalanlagen und Derivaten erfasst.

Das neue Besteuerungssystem ist mit 01.04.2012 in Kraft getreten und gilt (grundsätzlich) nur für Neuanschaffungen. Unter Neubestand versteht man,

- nach dem 31.12.2010 entgeltlich erworbene Anteile an Körperschaften sowie Anteile an Investment- und Immobilienfonds und
- nach dem 31.3.2012 entgeltlich erworbenes sonstiges Kapitalvermögen (vgl. Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰¹⁶, § 27 Rz 2ff).

6.2.) Das InvFG 1993 wurde durch das InvFG 2011 (BGBl. 2011/77) abgelöst, wobei die Vorschriften der §§ 186 und 188 InvFG 2011 ab dem 01.04.2012 anzuwenden sind.

§ 186 Abs. 1 und 2 InvFG 2011 lauten in den für das Erkenntnis maßgeblichen Teilen wie folgt:

„Die ausgeschütteten Erträge aus Einkünften im Sinne des § 27 des Einkommensteuergesetzes 1988 abzüglich der damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen eines

1. Kapitalanlagefonds, einschließlich eines Gebildes, das eine Bewilligung gemäß § 50 benötigt, oder

2. AIF im Sinne des AIFMG, dessen Herkunftsmitgliedstaat Österreich ist, ausgenommen AIF in Immobilien im Sinne des AIFMG,

sind beim Anteilinhaber steuerpflichtige Einnahmen. Ergibt sich aus den Einkünften im Sinne des § 27 des Einkommensteuergesetzes 1988 nach Abzug der damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen ein Verlust, ist dieser mit Einkünften im Sinne des § 27 des Einkommensteuergesetzes 1988 in den Folgejahren zu verrechnen, wobei die Verrechnung vorrangig mit Einkünften des Fonds im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 sowie des § 27b Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 zu erfolgen hat. Werden anteilige Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 sowie laufende Einkünfte aus Kryptowährungen gemäß § 27b Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 in der Rechnungslegung des Fonds abgegrenzt, gelten diese bereits als Einkünfte im Sinne des § 27 Abs. 2 sowie des § 27b Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

(2)

1. a) Erfolgt keine tatsächliche Ausschüttung im Sinne des Abs. 1 oder werden nicht sämtliche Erträge im Sinne des Abs. 1 ausgeschüttet, gelten die nicht ausgeschütteten Erträge aus der Überlassung von Kapital im Sinne des § 27 Abs. 2 sowie laufende Einkünfte aus Kryptowährungen gemäß § 27b Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie 60 vH des positiven Saldos aus Einkünften im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 sowie des § 27b Abs. 3 Einkommensteuergesetz 1988 abzüglich der damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen eines Kapitalanlagefonds an die Anteilinhaber in dem aus dem Anteilrecht sich ergebenden Ausmaß nach Maßgabe der lit. b als ausgeschüttet (ausschüttungsgleiche Erträge).

Bei in einem Betriebsvermögen gehaltenen Anteilscheinen gilt der gesamte positive Saldo aus Einkünften im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 sowie des § 27b Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 abzüglich der damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen als ausgeschüttet. Werden die als ausgeschüttet geltenden Erträge später tatsächlich ausgeschüttet, sind sie steuerfrei.“

b) Die ausschüttungsgleichen Erträge gelten beim Anteilinhaber unabhängig von der Art der Einkünfteermittlung zu folgenden Zeitpunkten als steuerpflichtige Einnahmen:

aa) bei Auszahlung der Kapitalertragsteuer (§ 58 Abs. 2) am Auszahlungstag;

bb) ansonsten zum Zeitpunkt der Veröffentlichung der für die ertragsteuerliche Behandlung relevanten Daten durch die Meldestelle auf Grund einer fristgerechten Meldung;

cc) in allen anderen Fällen zu dem in Z 3 genannten Zeitpunkt.

6.3.) Der Investmentfonds selbst ist – wie bereits dargelegt – kein Steuersubjekt. Die Erträge werden (nur) auf Ebene des Anteilsinhabers besteuert. In sachlicher Hinsicht richtet sich die Besteuerung nach dem Transparenz- oder Durchgriffsprinzip. Dieses Prinzip ist auch auf ausländische Investmentfonds anzuwenden (§ 188 Abs. 1 InvFG 2011).

6.4.) Bei den Einkünften im Sinne des § 27 Abs. 2 EStG 1988 handelt es sich primär um Einkünfte, die im Rahmen der laufenden Fondsverwaltung erzielt werden (Dividenden, Zinsen etc.). Beziehen Fonds derartige Einkünfte werden sie als ordentliche Erträge bezeichnet.

Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 umfassen im wesentlichen nachstehende Einkünfte: Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen des Kapitalvermögens, Einkünfte aus der Veräußerung, Einlösung und sonstiger Abschichtung von Vermögenswerten, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne des § 27 Abs. 3 EStG 1988 sind, Einkünfte aus Derivaten.

Nicht realisierte Wertsteigerungen sind hingegen nicht als steuerpflichtiger Ertrag zu erfassen, stellen aber einen Teil des Rücknahmepreises dar. Die auf Fondsebene erzielten Einkünfte gemäß § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 werden als Substanzgewinne/Substanzverluste oder außerordentliche Erträge/Verluste bezeichnet (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰¹⁶, Anhang II zu § 27 Wertpapierinvestmentfonds).

Ordentliche Fondserträge sind stets zur Gänze im Ausschüttungszeitpunkt oder jährlich – sofern diese nicht ausgeschüttet werden – als ausschüttungsgleiche Erträge steuerpflichtig. Für die Besteuerung der außerordentlichen Fondserträge gilt folgendes: Werden diese nicht oder nicht zur Gänze ausgeschüttet, so gelten lediglich 60 % der außerordentlichen Fondserträge als ausgeschüttet (§ 186 Abs. 2 Z 1 lit a InvFG 2011), wenn die Fondsanteile im außerbetrieblichen Bereich gehalten werden.

Für den Fall einer Ausschüttung der Fondserträge sieht der Gesetzgeber (§ 186 Abs. 6 InvFG 2011) eine zwingende Ausschüttungsreihenfolge vor:

Zunächst gelten die laufenden und die in den Vorjahren erzielten Einkünfte iSd § 27 EStG 1988 und danach die laufenden und die in den Vorjahren erzielten anderen Einkünfte iSd EStG 1988 als ausgeschüttet. Wurden ausgeschüttete Erträge bereits in den Vorjahren als ausschüttungsgleiche Erträge besteuert, so sind diese gemäß § 186 Abs. 2 Z. 1 lit. a letzter Satz InvFG 2011 im Zeitpunkt der Ausschüttung steuerfrei. Diese Beträge werden als Gewinnvorträge für zukünftige Ausschüttungen in Evidenz gehalten. Zuletzt werden Beträge, die keine Einkünfte im Sinne des EStG darstellen, als nicht steuerbare Fondssubstanz ausgeschüttet (vgl. Edlbacher, Besteuerung von Investmentfonds, S. 42 ff).

Die Ansicht des Bf, wonach nur Erträge als zugeflossen gelten können, die tatsächlich auf einem Konto eingegangen seien oder durch einen Beschluss der Fondsverwaltung als „ausgeschüttet“ gelten, erweist sich sohin als verfehlt. Die Höhe der Ausschüttungen wird durch einen Beschluss der Fondsgesellschaft festgelegt; die (tatsächliche) Steuer bezieht sich hingegen auf alle Erträge im Fonds. Dies bedeutet, dass zwischen der Höhe der Steuern und der Höhe der Ausschüttung kein unmittelbarer Zusammenhang besteht, weshalb allein aus dem Verhältnis tatsächlich ausgeschütteter Ertrag/einbehaltene KEST nicht auf ein manipulatives Vorgehen von ***17*** geschlossen werden kann.

7.) Die Behauptung des Bf, wonach alle Erträge immer ausgeschüttet worden seien, findet in übermittelten Unterlagen keine Deckung. Darüber hinaus wird dieses Vorbringen im Vorlageantrag (zunächst) wieder relativiert und ausgeführt, die Zinserträge von Anleihen seien gesammelt und viermal jährlich ausgeschüttet worden. Folgt man den letztgenannten Ausführungen wären tatsächlich nur ordentliche Fondserträge ausgeschüttet worden. Auch in der Beschwerde vom 16.10.2019 wird von Ausschüttungen der angesammelten Zinsen der vom Fonds gesammelten ***28*** gesprochen (vgl. Vorlageantrag, BFG-Akt, S. 29 R, Beschwerde, BFG-Akt, S.11).

Der Anlegerinformation ist nur zu entnehmen, dass es sich bei den Anteilen (***8***) um ausschüttende Anteile handelt und Erträge aus den Anlagen des Fonds mindestens einmal pro Jahr ausgeschüttet werden (vgl. Anlegerinformation, BFG-Akt, S. 42). Die (behauptete) Datenmanipulation kann damit nicht nachgewiesen werden.

8.) Nach den weiteren Ausführungen des Bf sei die Besteuerung der Erträge bis ca. Mitte 2016 ident mit der deutschen Steuerpraxis gewesen und habe Österreich keine (neuen) Steuergesetze eingeführt. Die (behauptete) idente Steuerpraxis wurde nicht nachgewiesen; die gesetzlichen Änderungen bei der Veröffentlichung von Fondssteuerdaten und bei der Substanzgewinnbesteuerung von Anleihen wurden nicht erwähnt.

Nach § 40 Abs. 1 InvFG vor BBG 2011 waren bei nicht im Betriebsvermögen gehaltenen Anteilscheinen Substanzgewinne aus der Veräußerung von Forderungswertpapieren und damit in Zusammenhang stehenden Derivaten steuerfrei. Eine Substanzgewinnbesteuerung ist bei Anleihen (Forderungswertpapieren) erst mit dem InvFG 2011 und zwar für Fondsjahre, die ab 1.1.2013 beginnen, eingetreten.

Zudem ist mit 06.06.2016 die Fonds-Melde Verordnung 2015 in Kraft getreten, die die Meldung von steuerlichen Daten von Investmentfonds grundlegend geändert hat. Die steuerlichen Vertreter haben ab Juni 2016 keine Flexibilität mehr um eigene Berechnungsmethoden zu nützen. Die Fondsdaten werden in ein seitens des Bundesministeriums für Finanzen entwickeltes Berechnungssheet eingefügt. Die Berechnung der Steuerdaten erfolgt sodann durch die ***27*** als Meldestelle unter Anwendung eines vom BMF autorisierten Berechnungsalgorithmus (vgl. Fonds-Melde Verordnung 2015, Edelbacher, Besteuerung von Investmentfonds, S. 78-79).

9.) Die vorgelegten Informationen bzw. Bekanntmachungen der Besteuerungsgrundlagen zum 06.10.2017 und 26.07.2017 gemäß § 5 Abs. 1 InvStG betreffen das deutsche Recht. Derartige Bekanntmachungen vermögen ein manipulatives Vorgehen des steuerlichen Vertreters bei Bekanntgabe/Übermittlung der Meldedaten nach österreichischem Recht nicht zu erwiesen.

10.) Zutreffend ist, dass bezüglich des Fonds (***8***) im Fondsbericht zum 06.10.2017 unter der Rubrik Veräußerungsgeschäfte realisierte Gewinne von € 311.695,45 und realisierte Verluste von - € 913.703,75 ausgewiesen sind. Aus diesen Zahlen kann nicht (einfach) ein Substanzverlust von € 1,30/Anteil für die österreichische Besteuerung errechnet werden.

Nach österreichischem Recht hat der steuerliche Vertreter die Meldedaten auf Basis der steuerlichen Bestimmungen des EStG 1988, des InvFG 2011 sowie der FMV 2015 zu ermitteln. Die Veröffentlichungen im deutschen Bundesanzeiger sind nicht bindend, sie geben keine qualifizierte Auskunft über die Besteuerung nach österreichischem Recht. Gleiches gilt für die Fondsberichte, weshalb aus diesen das (behauptete) manipulative Vorgehen nicht abgeleitet werden kann.

11.) Was das Schreiben der ***23*** vom 02.02.2018 anbelangt, ist festzuhalten, dass die darin dargestellten Besteuerungsgrundsätze der österreichischen Fondsbesteuerung entsprechen. Dass Fondserträge nur von den jeweiligen Anlegern zu versteuern sind, die im jeweiligen Zufluss bzw. Meldezeitpunkt Anteile an den jeweiligen Fonds halten, entspricht der österreichischen Rechtslage. Gleiches gilt für die (weiteren) Ausführungen, wonach sich die Steuerbelastung mitunter nicht in eine sinnvolle Relation zur Performance setzen lasse. Substanzgewinne innerhalb der Fondsgesellschaft (§ 186 Abs.2 InvFG 2011) werden bei Privatanlegern nur zu 60 % mit der KEST in Höhe von 27,5 % besteuert. Dadurch errechnet sich eine effektive Steuerbelastung von 16,5 % (60 % x 27,5 %). Was die vom Bf monierten falschen Steuersätze (KESt-Satz 14,53 % – 12,64 %) anbelangt, wird zudem auf die ausführliche

Begründung in der Stellungnahme des bundesweiten Fachbereichs verwiesen. Dass sich die durchschnittliche Steuerbelastung über eine längere Behaltdauer auf bzw. sogar deutlich unter 27,5 % einpendelt (aufgrund der Steuerfreistellung von 40 % der Substanzgewinnen bei Privatanlegern) ist zutreffend.

11.1.) Substanzgewinne(-verluste) ergeben sich aus dem Differenzbetrag zwischen Anschaffungskosten und Veräußerungserlös. Nicht realisierte Kursgewinne oder Kursverluste sind somit keine Substanzgewinne (vgl. Aigner, Der Inländische Investmentfonds im Ertrag- und Umsatzsteuerrecht [2014] 353 ff). Dies bedeutet, dass nicht realisierte Gewinne nicht ausgeschüttet werden können, obwohl sie bei Ermittlung des Fondsergebnisses ausgewiesen werden und den NAV (Net Asset Value) beeinflussen. Auch diesbezüglich erweisen sich die Ausführungen von ***17*** als richtig.

11.2.) Bei Auflösung eines Fonds kommt es zu einer Besteuerung auf Fondsebene nach § 186 Abs. 2 InvFG 2011, die dem Transparenzprinzip folgend, dem Anteilseigner zugerechnet wird. Aufgrund der aufgezeigten Besteuerungsprinzipien entsprechen aber auch die (weiteren) Ausführungen von ***17***, wonach im Liquidationszeitpunkt alle bisher thesaurierten und nicht besteuerten Erträge (im Streitfall seit 2013), der sogenannte unversteuerte Gewinnvortrag, steuerpflichtig werden, der in Österreich geltenden Rechtslage.

12.) Die steuerpflichtigen Einkünfte von € 5,6/Anteil (***8***) in der Jahresmeldung zum 12.10.2017 resultieren aus dem sog. unversteuerten Gewinnvortrag (vgl. Schreiben vom 02.02.2018). Der Betrag von Betrag von € 0,4969941/Anteil ist hingegen der Betrag der Thesaurierung/der ausschüttungsgleichen Erträge, der nach deutschem Steuerrecht ermittelt wurde. Eine Zahlenidentität in den deutschen und österreichischen Bekanntmachungen der Besteuerungsgrundlagen würde eine (dauerhaft) idente Steuergesetzgebung in beiden Ländern voraussetzen. Diese hat es jedoch nicht gegeben.

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass der Bf seine Fondsanteile im Jahr 2008 erworben hat; die Steuerfreiheit für Anteilsveräußerung hat somit im deutschen Besteuerungsregime (weiterhin) Anwendung gefunden.

13.) Auch wurde der NAV nicht von € 127,30 auf € 112,18 gekürzt. Unter der Position 5 der Jahresmeldung wurde die Summe der Ausschüttungen vor KEST (127,30) ausgewiesen, unter Punkt 5.4. wurden die darin enthaltenen Substanzzahlungen (112,18) angeführt (Auszug Jahresmeldung ***8***, BFG-Akt, S. 207 ff).

14.) Zutreffend ist, dass das (jeweilige) Fondsjahr am 31.03. geendet hat. Die Fondsmeldungen im Oktober 2016 und September 2017 (Jahresmeldungen) dienten weder der Datenmanipulation noch der Zuweisung von Fehlern an unwissende Anleger. Derartige Meldungen sind nach § 3 Z 2 FMV 2015 (Fonds-Melde-Verordnung 2015) spätestens sieben Monate nach Ende des Geschäftsjahres des Fonds vorzunehmen.

Unrichtig sind die (weiteren) Ausführungen des Bf, wonach es im Jahr 2019 eine Korrekturmeldung der ***27*** gegeben habe. Das als Korrekturmeldung bezeichnete Dokument stellt lediglich die Besteuerungsgrundlagen des ***21***'s (***8***) für den Zeitraum 02.04.2012-03.06.2016 (Geltungsbereich der Fonds-Melde-Verordnung 2012) dar.

15.) Dass es bei den gegenständlichen ***21***'s auch Substanzgewinne gegeben hat, ergibt sich aus dem Beschwerdevorbringen und der Stellungnahme des bundesweiten Fachbereiches. Auf Seite 4 des Vorlageantrages werden die Substanzgewinne (Gewinne aus Veräußerungsgeschäften ***8***) vom Bf selbst dargestellt.

Bezüglich des Fonds ***10*** wird in den jeweiligen Jahresberichten ausgeführt: „Die realisierten Gewinne und Verluste resultieren im Wesentlichen auf Transaktionen mit Anleihen, die aufgrund von Indexveränderungen und der Rücknahme von Anteilsscheinen durchgeführt wurden. Indexveränderungen, die vom Indexanbieter veröffentlicht wurden, wurden im Fonds direkt nachvollzogen“.

Auch bezüglich des Fonds ***8*** wurde festgehalten, dass die realisierten Gewinne und Verluste im Wesentlichen aus Transaktionen mit Anleihen, die aufgrund von Indexänderungen und der Rücknahme von Anteilscheinen durchgeführt wurden, beruhen. (Stellungnahme bundesweiter Fachbereich, Auszug aus Fondsberichten, BFG-Akt, S. 121R, 126).

16.) Abschließend sei nochmals erwähnt, dass die Besteuerung auf Fondsebene nach § 186 InvG 2011 erfolgt, wobei diese Neureglung für Alt- und Neubestände gilt. Die im EStG 1988 mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 geregelten unterschiedlichen Inkrafttretenszeitpunkte wurden nicht übernommen. Dies bedeutet, dass der Altbestandschutz für Fondsanteile, die vor dem 01.01.2011 angeschafft wurden, nur für die Veräußerung von Anteilsscheinen gilt. Nichts Anderes lässt sich aus den vom Bf zitierten Ausführungen des BMF ableiten.

III.) 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 sich die Rechtsfolge aus dem Gesetz ergibt, liegt keine Rechtsfrage vor, der iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 20. Jänner 2023