

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Röck und Kaiser Steuerberatung GmbH, Mayr-Melnhof-Gasse 4, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 28.08.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Neunkirchen Wr. Neustadt vom 02.08.2013 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird im Sinne des geänderten Beschwerdebegehrens Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind 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

Die Beschwerdeführerin (Bf) bezog im Jahr 2011 inländische Einkünfte sowie Erträge aus ausländischen Investmentfonds. In der Einkommensteuererklärung sind Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen (zum besonderen Steuersatz von 25%) von 4.769,25 € und Quellensteuer von 101,71 € ausgewiesen.

Über ein Ergänzungersuchen übermittelte die Bf an das Finanzamt umfangreiche Unterlagen zu ihren Einkünften sowie den Kapitalanlagen.

Im **Einkommensteuerbescheid vom 2.8.2013** für das Jahr 2011 ist die Steuer von Substanzgewinnen aus ausländischen Investmentfonds mit einem Betrag von 15,16 € angesetzt, die Steuer von Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen mit einem Betrag von 5.223,61 €. Kapitalertragsteuer wurde in Höhe von 101,71 € angerechnet. In der Bescheidbegründung ist dazu ausgeführt:

*„Unterbleibt gemäß § 42 Abs. 2 InvFG 1993 in der für 2011 anzuwendenden Fassung für ausländische Kapitalanlagefonds ein Nachweis, so wird der ausschüttungsgleiche Ertrag mit 90% des Unterschiedsbetrages zwischen dem ersten und letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepries, mindestens aber mit 10% des letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis angenommen.“*

In der **Berufung vom 28.8.2013** wandte der steuerliche Vertreter der Bf ein, weder aus dem Spruch des Bescheides noch aus der Begründung sei ersichtlich, wie sich die festgesetzte Kapitalertragsteuer berechne. Eine nähere Überprüfung sei daher nicht möglich.

In den Ertragnisaufstellungen der depotführenden Institute seien für das Jahr 2011 Erträge von 4.769,25 € ausgewiesen. Diese liegen unter der dafür festgesetzten Steuer von 5.223,61 €. Sollte sich diese exzessive Besteuerung aufgrund der pauschalen Besteuerung ausländischer Kapitalanlagen ergeben, so stelle sich die Frage, ob diese Versteuerung nicht eine verdeckte Diskriminierung ausländischer Investmentvermögen bewirke und gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EG verstöße. Eine Besteuerung nach den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten entspreche allenfalls der Intention des Gesetzgebers mehr und könnte einen möglichen Verstoß gegen gemeinschaftsrechtliche Normen hintanhalten.

Gemäß § 198 BAO haben Abgabenbescheide im Spruch unter anderem auch die Bemessungsgrundlage zu enthalten. Bezuglich der oben angeführten Abgaben fehle im angefochtenen Bescheid dieser Bestandteil. Fraglich sei, ob insoweit überhaupt ein Bescheid im Sinne der BAO vorliege oder ob es sich in Bezug auf die angeführten Abgaben um einen Nichtbescheid handle.

Das Finanzamt wies die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung vom 13.9.2013** als unbegründet ab. Dazu führte das Finanzamt aus:

*„Gemäß § 198 Abs. 1 InvFG 2011 bleiben die Bestimmungen §§ 40 Abs. 1 und 2 sowie § 42 Abs. 1 und 3 InvFG 1993 idF vor dem BGBI. I 111/2010 in Geltung. § 42 Abs. 2 und 4 sind bis zum 31.3.2012 anzuwenden. Gemäß § 42 Abs. 1 InvFG 1993 ist § 40 InvFG (Steuerpflicht von ausschüttungsgleichen Erträgen und Substanzgewinnen) auch für ausländische Fonds anzuwenden. Gemäß § 42 Abs. 2 InvFG 1993 sind ua. mindestens 10% des letzten Rücknahmepreises als ausschüttungsgleicher Ertrag anzusetzen, wenn kein Nachweis erfolgt. Mit Ihrem Schreiben vom 13.5.2013 habe sie ua deutsche Steuerbescheinigungen vorgelegt. Dabei handelt es sich um keinen Nachweis der nach österr. Recht zu ermittelnden ausschüttungsgleichen Erträge, nachgewiesen wurden damit nur tatsächliche Ausschüttungen oder Zinszahlungen. Sofern die ausländischen Fonds die Steuerdaten bekannt gegeben haben (abrufbar auf der Homepage des BMF), wurden diese Daten berücksichtigt (agl. Ert. € -88,99, Substanzgew. € 60,64). Hinsichtlich der schwarzen Fonds wurden 10% des letzten Rücknahmekurses als Bemessungsgrundlage (€ 16.214,09) angesetzt und alles isoliert von anderen Einkünften gem. § 37 Abs. 8 EStG mit 25% quasi-endbesteuert.“*

Die Bf stellte mit Schreiben vom 26.9.2013 einen **Antrag auf Vorlage des Rechtsmittels** und ersuchte um namentliche Nennung jener Wertpapiere, die das Finanzamt als „schwarze Fonds“ eingestuft habe, um einen Nachweis der ausschüttungsgleichen Erträge erbringen zu können.

Im **Vorlagebericht vom 4.10.2013** beantragte das Finanzamt, die Anrechnung der ausländischen Quellensteuer in Höhe von 101,71 € zu versagen, in eventu die Abweisung der Berufung.

Das Finanzamt führte weiter aus, in der Steuererklärung sei unter KZ 754 (Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen, die mit dem besonderen Steuersatz von 25% zu besteuern sind) 4.769,25 € und unter KZ 757 (auf Einkünfte gemäß KZ 754 entfallende anzurechnende ausländische Quellensteuer) 101,71 € eingetragen.

Die angegebenen Einkünfte von 4.769,25 € setzten sich wie folgt zusammen:

	Einkünfte	Quellensteuer
Flugzeugfonds IV GmbH & Co KG	7,13	
Sparkasse Bodensee	1.634,99	99,16
Metzler	1.525,42	9,55
Deka Swiss Privatbank	507,71	
Commerzbank	1.094,00	
Summe	4.769,25	101,71

Laut den vorgelegten Depotaufstellungen stehen die Einkünfte aus Kapitalvermögen mit ausländischen Investmentfonds, die im Ausland verwahrt werden, in Zusammenhang. Die deutschen Ertragnisaufstellungen enthielten die Kapitalerträge nach deutschem Steuerrecht und seien für die Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen nach österreichischem Steuerrecht nicht maßgeblich.

Die §§ 40ff InvFG in der für 2011 maßgeblichen Fassung bestimmen, dass nicht nur die tatsächlichen Ausschüttungen aus einem Investmentfonds, sondern auch die ausschüttungsgleichen Erträge (zB bei thesaurierenden Investmentfonds) als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen seien.

Als schwarze Fonds werden jene ausländischen Investmentfonds bezeichnet, die weder bei der Österreichischen Kontrollbank Zinsmeldungen vornehmen, noch durch einen steuerlichen Vertreter die ausschüttungsgleichen Erträge gemäß § 42 Abs. 2 InvFG übermitteln. Bei schwarzen Fonds seien die ausschüttungsgleichen Erträge gemäß § 42 Abs. 2 InvFG zu ermitteln.

Bei anderen Fonds (welche durch einen steuerlichen Vertreter die maßgeblichen Besteuerungsgrundlagen bekannt gegeben haben) finden sich die steuerlich maßgeblichen Daten auf der Homepage des BMF. Bei ausländischen Investmentsfonds werde idR vom Wahlrecht gemäß Rz 162 ff InvFR Gebrauch gemacht und eine ausländische Quellensteuer als Ausgabe geltend gemacht. Eine nochmalige Berücksichtigung von ausländischer Quellensteuer sei damit nicht möglich. Bei schwarzen Investmentfonds sei eine Berücksichtigung ausländischer Quellensteuern ebenfalls nicht möglich (siehe InvFR Rz 440). Darüber hinaus sei zu berücksichtigen, dass entsprechend

der Doppelbesteuerungsabkommen eine (vollständige) Anrechnung ausländischer Quellensteuern idR ausgeschlossen sei. Nur bei Quellensteuern auf Dividenden komme eine Anrechnung bis idR 15% in Betracht.

Für 2011 habe das Finanzamt für folgende Investmentfonds keine Besteuerungsgrundlagen auf der Homepage des BMF gefunden:

- Metzler Geldmarkt In. Anteile DE009761687
- hausInvest Inhaber-Anteile WKN 980701
- DEKA Best of Garant 10/2013 LU0264761353
- DEKA OptiRent LU0332479749
- DEKA OptiRent LU0378874803

Der steuerliche Vertreter übermittelte mit **Schreiben vom 31.1.2014** eine Aufstellung über die Wertpapiere des Jahres 2011. Die Aufstellung zur Ermittlung der Kapitalerträge enthält die tatsächlich erhaltenen Zinserträge zuzüglich der ausschüttungsgleichen Erträge und der tatsächlichen Ausschüttungen laut den auf der Homepage des BMF veröffentlichten Werten zuzüglich der geschätzten ausschüttungsgleichen Erträge. Für jene Wertpapiere, für die keine Daten auf der Homepage des BMF veröffentlicht und die im Vorlageantrag angeführt wurden, seien die ausschüttungsgleichen Erträge geschätzt worden. Die Schätzung sei anhand der Wertentwicklung der jeweiligen Fonds und des letztendlich erzielten Veräußerungspreises, der Veröffentlichungen im Bundesanzeiger betreffend die Besteuerungsgrundlagen und der Angaben in den Geschäftsberichten erfolgt, soweit diese zugänglich gewesen seien.

Das **Bundesfinanzgericht** brachte dem Finanzamt die Aufstellung der Wertpapiere mit der Schätzung der ausschüttungsgleichen Erträge zur Kenntnis und merkte dazu an, dass der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 26.1.2017, Ro 2015/15/0022) die zwingende Pauschalbesteuerung ausländischer schwarzer Investmentfonds bei Unterbleiben eines Nachweises nach der bis zum Budgetbegleitgesetz 2011 geltenden Rechtslage für unionsrechtwidrig erachtet hat. Nach Meinung des VwGH seien die Kapitalerträge gegebenenfalls gemäß § 184 BAO zu schätzen.

In der **Stellungnahme vom 17.8.2017** führte das Finanzamt an, man sei davon ausgegangen, dass es sich bei den ausländischen Kapitaleinkünften von 4.769,25 € laut Einkommensteuererklärung nicht um die nach österreichischen Vorschriften ermittelte Besteuerungsgrundlage für diese Einkünfte handeln könne. Das Finanzamt habe daher die Schätzung nach der Pauschalmethode des InvFG durchgeführt. In Anbetracht der nunmehr vorliegenden Entscheidung des VwGH vom 26.1.2017 bestünden aber keine Bedenken, entsprechend der Tabelle des steuerlichen Vertreters die Kapitalerträge (KZ 754) mit 8.861,49 € und die steuerpflichtigen Substanzgewinne (KZ 409) mit 165,64 € zu erfassen. Ausländische Quellensteuern seien nicht anzurechnen. Sie seien auch nicht in der vorgelegten Aufstellung enthalten und seien nicht nachgewiesen worden.

Laut einem **Schreiben vom 13.9.2017** erklärte sich die Bf mit einer Abänderung des Einkommensteuerbescheides in diesem Sinne einverstanden.

## **Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:**

### **Sachverhalt:**

Die Bf hielt im Jahr 2011 Wertpapiere in verschiedenen Depots. Bei einem Teil der Wertpapiere handelt es sich um sog. „schwarze“ ausländische Investmentfonds, für welche kein Nachweis der ausschüttungsgleichen Erträge durch einen steuerlichen Vertreter erfolgte. Für folgende Investmentfonds wurden somit keine Daten auf der Homepage des BMF veröffentlicht:

DE009761684 Metzler Geldmarkt Inhaber-Anteile

DE0009807016 hausInvest

LU0264761353 Deka-Best-of-Garant 10/2013

LU0332479749 Deka-OptiRent 3y

LU0378874803 Deka-OptiRent 2y

Dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2011 wurden in Zusammenhang mit diesen schwarzen Fonds ausschüttungsgleiche Beträge in Höhe von 20.894,44 € zugrunde gelegt, die gemäß § 42 Abs. 2 InvFG pauschal ermittelt und mit 25% besteuert wurden.

Im Rechtsmittelverfahren nahm der steuerliche Vertreter hingegen eine Schätzung der ausschüttungsgleichen Beträge vor, deren Grundlagen in seinem Schreiben vom 31.1.2014 samt Beilagen detailliert erläutert sind. Er ermittelte auf diese Weise Substanzgewinne von 165,64 € und Kapitalerträge von 8.861,49 €.

### **Rechtslage:**

Die in der Folge zitierten Bestimmungen des Investmentfondsgesetzes 1993 (InvFG) entsprechen der für das Streitjahr geltenden Fassung (Fassung vor dem BGBl I 111/2010). Gemäß § 198 Abs. 2 InvFG 2011 sind die Bestimmungen des § 40 Abs. 1 und 2 sowie § 42 Abs. 1 und 3 InvFG 1993 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 111/2010, für Geschäftsjahre des Fonds, die im Kalenderjahr 2012 beginnen, weiter anzuwenden. § 42 Abs. 2 und 4 InvFG 1993 sind bis zum 31. März 2012 anzuwenden.

Gemäß § 40 Abs. 1 Investmentfondsgesetz (InvFG) 1993 sind Ausschüttungen eines Kapitalanlagefonds an die Anteilsinhaber sowie Substanzgewinne bei diesen steuerpflichtige Einnahmen.

Insoweit eine tatsächliche Ausschüttung des im Sinne des Abs. 1 verrechneten Jahresertrages einschließlich der verrechneten Substanzgewinne unterbleibt, gelten nach § 40 Abs. 2 Z 1 InvFG 1993 mit der Auszahlung der Kapitalertragsteuer (§ 13 dritter Satz) sämtliche nicht ausgeschütteten Gewinne des abgelaufenen Geschäftsjahres an die Anteilinhaber in dem aus dem Anteilsrecht sich ergebenem Ausmaß als ausgeschüttet (ausschüttungsgleiche Erträge). Wird diese Auszahlung nicht innerhalb von vier Monaten nach Ende des Geschäftsjahrs vorgenommen, gelten die nicht ausgeschütteten

Jahresgewinne nach Ablauf dieser Frist als ausgeschüttet. Werden nachweislich diese Erträge später tatsächlich ausgeschüttet, so sind sie steuerfrei.

Gemäß § 40 Abs. 2 Z 2 InvFG 1993 sind die ausschüttungsgleichen Erträge unter Anschluss der notwendigen Unterlagen nachzuweisen. Der Nachweis ist im Wege eines steuerlichen Vertreters zu erbringen. Steuerlicher Vertreter ist ein inländisches Kreditinstitut oder ein inländischer Wirtschaftstreuhänder. Erfolgt der Nachweis der ausschüttungsgleichen Erträge nicht durch den steuerlichen Vertreter, kann der Anteilsinhaber die Besteuerungsgrundlagen in gleichartiger Form im Veranlagungswege selbst nachweisen.

Nach § 42 Abs. 1 InvFG 1993 sind die Bestimmungen des § 40 InvFG 1993 auch für ausländische Kapitalanlagefonds anzuwenden.

Unterbleibt für ausländische Kapitalanlagefonds ein Nachweis, so wird gemäß § 42 Abs. 2 InvFG 1993 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 Anteilrechtes 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.

### **Rechtliche Würdigung:**

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich in seiner Entscheidung (VwGH 26.1.2017, Ro 2015/15/0022) mit dem Nachweis ausschüttungsgleicher Erträge durch den Anteilsinhaber befasst. Der VwGH hat diesbezüglich festgestellt, dass aus dem Umstand, dass ein qualifizierter Nachweis verlangt wird, ein Verstoß gegen die Freiheit des Kapitalverkehrs gemäß Art 63 AEUV schon deswegen nicht abgeleitet werden könne, weil diese Regelung sowohl für inländische als auch für ausländische Fonds gilt. Bei Unterbleiben eines Nachweises sah § 42 Abs. 2 InvFG idF bis zum Budgetbegleitgesetz 2011 (diese Regelung ist auch im vorliegenden Fall noch anwendbar) jedoch nur betreffend ausländische Kapitalanlagefonds eine Pauschalbesteuerung ausschüttungsgleicher Erträge vor. Betreffend inländische Kapitalanlagefonds waren die Einkünfte gemäß § 184 BAO zu schätzen. Insofern lag – im Verhältnis zu Mitgliedstaaten und zu Drittstaaten, von denen entsprechende Informationen aufgrund von Amtshilfeabkommen eingeholt werden können – eine ungerechtfertigte Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit vor. Der VwGH hält daher fest, dass in Bezug auf diese Staaten bzw Gebiete bei ausländischen Kapitalanlagefonds zur Vermeidung der Beschränkung des Kapitalverkehrs wie bei inländischen Fonds vorzugehen ist und die Erträge gegebenenfalls gemäß § 184 BAO zu schätzen sind.

Der VwGH hat somit nunmehr die zwingende Pauschalbesteuerung ausländischer Investmentfonds – wie sie im angefochtenen Einkommensteuerbescheid vorgenommen

wurde – bei Unterbleiben eines Nachweises nach der bis zum Budgetbegleitgesetz 2011 geltenden Rechtslage für unionsrechtswidrig erachtet (vgl auch BFGjournal 2017, 150; SWK 12/2017, 624). Im vorliegenden Fall ist daher die Ermittlung der ausschüttungsgleichen Erträge anhand einer Schätzung gemäß § 184 BAO zulässig.

Die vom steuerlichen Vertreter vorgenommene Schätzung basiert auf übermittelten Unterlagen über die Wertentwicklungen der Fonds und Veröffentlichungen im Bundesanzeiger. Die nachvollziehbar ermittelten Beträge sind der Einkommensbesteuerung der Bf. zugrunde zu legen, zumal sich auch das Finanzamt mit dieser Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen einverstanden erklärt hat.

Entsprechend der vom steuerlichen Vertreter übermittelten Aufstellung vom 31.1.2014 sind die Kapitalerträge mit 8.861,49 € und die steuerpflichtigen Substanzgewinne mit 165,64 € anzusetzen und mit 25% zu versteuern. Eine ausländische Quellensteuer ist nicht in Abzug zu bringen.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 ist dementsprechend im Sinne des geänderten Beschwerdebegehrens laut Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 31.1.2014 abzuändern.

#### **Einwand des mangelhaften Bescheidspruches:**

Was den Einwand seitens der Bf betrifft, im Spruch des angefochtenen Bescheides fehlen die Bemessungsgrundlagen der Steuer aus den ausländischen Investmentfonds und es handle sich insoweit um einen Nichtbescheid, ist folgendes auszuführen:

Gemäß § 198 Abs. 2 BAO haben Abgabenbescheide im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten.

Zur Bemessungsgrundlage (Grundlagen der Abgabenfestsetzung) gehören Größen, aus denen die Abgaben unmittelbar abgeleitet werden. Bemessungsgrundlagen sind bei der veranlagten Einkommensteuer das Einkommen iSd § 2 Abs 2 EStG 1988 (*Ritz*, BAO, § 198 Tz 16, 17).

Die Verpflichtung zur Anführung der Bemessungsgrundlage bedeutet nicht, dass alle Faktoren, die die Festsetzung der Abgaben infolge ihrer Tatbestandsmäßigkeit beeinflussen, angeführt werden müssen (VwGH 4.9.1992, 90/13/0164). Die Anführung solcher Faktoren wird gegebenenfalls in der Bescheidbegründung zu erfolgen haben (*Ritz*, BAO, § 198 Tz 19).

Der Inhalt des Bescheidspruches ist unter Einbeziehung des Begründungsteiles zu deuten, wobei Begründungsmängel im Abgabenverfahren im Rechtsmittelverfahren saniert werden können (VwGH 14.12.2005, 2001/13/0281). Die Darstellung der Berechnung der Bemessungsgrundlagen der Steuer aus den ausländischen Investmentfonds wurde im Rechtsmittelverfahren nachgeholt.

Vor diesem Hintergrund ist festzuhalten, dass der Spruch des angefochtenen Einkommensteuerbescheides den gesetzlichen Vorgaben Rechnung trägt. Dem Einwand der (Teil-)Nichtigkeit des Einkommensteuerbescheides wird daher nicht gefolgt.

### **Unzulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i. V. m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision unzulässig. Es handelt sich bei der Frage der Ermittlung der ausschüttungsgleichen Erträge um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 26.1.2017, Ro 2015/15/0022) folgt.

Wien, am 27. September 2017