

TE Vwgh Erkenntnis 2017/1/26 Ro 2015/15/0022

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 26.01.2017

Index

E1E;
E3L E09301000;
E3L E09500000;
E6j;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
37/01 Geldrecht Währungsrecht;
37/02 Kreditwesen;
59/04 EU - EWR;

Norm

11997E056 EG Art56;
11997E057 EG Art57;
12010E063 AEUV Art63;
12010E064 AEUV Art64;
31977L0799 Amtshilfe-RL direkte Steuern;
32011L0016 Zusammenarbeit-RL Verwaltungsbehörden Steuern;
61997CJ0302 Konle VORAB;
62004CJ0446 Test Claimants in the FII Group Litigation VORAB;
62008CJ0436 Haribo VORAB;
62009CJ0072 Etablissements Rimbaud VORAB;
62009CJ0262 Meilicke VORAB;
62009CJ0384 Prunus und Polonium VORAB;
62010CJ0387 Kommission / Österreich;
62012CJ0190 Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company VORAB;
62013CJ0560 Wagner-Raith VORAB;
62015CJ0048 NN (L) VORAB;
BAO §184;
InvFG 1993 §40 Abs2 Z2;
InvFG 1993 §40 Abs2 Z3 idF 2010/I/111;
InvFG 1993 §40;
InvFG 1993 §42 Abs1;
InvFG 1993 §42 Abs2;

InvFG 1993 §42;

InvFG 1993 §49 Abs17;

InvFG 1993 §49 Abs5;

1. BAO § 184 heute

2. BAO § 184 gültig ab 01.01.1962

1. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 01.10.2011 bis 31.08.2011 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 77/2011

2. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 01.09.2011 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018

3. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 08.05.2008 bis 31.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 69/2008

4. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 31.12.2004 bis 07.05.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004

5. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 06.01.2001 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001

6. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 15.07.1999 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 79/2000

7. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 13.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999

8. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 01.03.1998 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 41/1998

9. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 01.01.1994 bis 28.02.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993

10. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.1993

1. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 01.10.2011 bis 31.08.2011 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 77/2011

2. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 01.09.2011 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018

3. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 08.05.2008 bis 31.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 69/2008

4. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 31.12.2004 bis 07.05.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004

5. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 06.01.2001 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001

6. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 15.07.1999 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 79/2000

7. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 13.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999

8. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 01.03.1998 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 41/1998

9. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 01.01.1994 bis 28.02.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993

10. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.1993

1. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 01.10.2011 bis 31.08.2011 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 77/2011

2. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 01.09.2011 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018

3. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 08.05.2008 bis 31.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 69/2008

4. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 31.12.2004 bis 07.05.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004

5. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 06.01.2001 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001

6. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 15.07.1999 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 79/2000

7. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 13.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999

8. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 01.03.1998 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 41/1998

9. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 01.01.1994 bis 28.02.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993

10. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.1993

1. InvFG 1993 Art. 2 § 42 gültig von 01.10.2011 bis 31.08.2011 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 77/2011

2. InvFG 1993 Art. 2 § 42 gültig von 01.09.2011 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018

3. InvFG 1993 Art. 2 § 42 gültig von 16.02.2005 bis 31.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2005

4. InvFG 1993 Art. 2 § 42 gültig von 23.12.2004 bis 04.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 146/2004

5. InvFG 1993 Art. 2 § 42 gültig von 05.12.2004 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004

6. InvFG 1993 Art. 2 § 42 gültig von 21.08.2003 bis 22.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003

7. InvFG 1993 Art. 2 § 42 gültig von 06.01.2001 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001

8. InvFG 1993 Art. 2 § 42 gültig von 15.07.1999 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 79/2000

9. InvFG 1993 Art. 2 § 42 gültig von 01.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 41/1998

10. InvFG 1993 Art. 2 § 42 gültig von 28.02.1998 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 41/1998

11. InvFG 1993 Art. 2 § 42 gültig von 01.01.1994 bis 27.02.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993

12. InvFG 1993 Art. 2 § 42 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.1993

1. InvFG 1993 Art. 2 § 42 gültig von 01.10.2011 bis 31.08.2011 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 77/2011

2. InvFG 1993 Art. 2 § 42 gültig von 01.09.2011 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018

3. InvFG 1993 Art. 2 § 42 gültig von 16.02.2005 bis 31.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2005

4. InvFG 1993 Art. 2 § 42 gültig von 23.12.2004 bis 04.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 146/2004
5. InvFG 1993 Art. 2 § 42 gültig von 05.12.2004 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
6. InvFG 1993 Art. 2 § 42 gültig von 21.08.2003 bis 22.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
7. InvFG 1993 Art. 2 § 42 gültig von 06.01.2001 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
8. InvFG 1993 Art. 2 § 42 gültig von 15.07.1999 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 79/2000
9. InvFG 1993 Art. 2 § 42 gültig von 01.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 41/1998
10. InvFG 1993 Art. 2 § 42 gültig von 28.02.1998 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 41/1998
11. InvFG 1993 Art. 2 § 42 gültig von 01.01.1994 bis 27.02.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
12. InvFG 1993 Art. 2 § 42 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.1993

1. InvFG 1993 Art. 2 § 42 gültig von 01.10.2011 bis 31.08.2011 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 77/2011
2. InvFG 1993 Art. 2 § 42 gültig von 01.09.2011 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
3. InvFG 1993 Art. 2 § 42 gültig von 16.02.2005 bis 31.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2005
4. InvFG 1993 Art. 2 § 42 gültig von 23.12.2004 bis 04.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 146/2004
5. InvFG 1993 Art. 2 § 42 gültig von 05.12.2004 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
6. InvFG 1993 Art. 2 § 42 gültig von 21.08.2003 bis 22.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
7. InvFG 1993 Art. 2 § 42 gültig von 06.01.2001 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
8. InvFG 1993 Art. 2 § 42 gültig von 15.07.1999 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 79/2000
9. InvFG 1993 Art. 2 § 42 gültig von 01.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 41/1998
10. InvFG 1993 Art. 2 § 42 gültig von 28.02.1998 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 41/1998
11. InvFG 1993 Art. 2 § 42 gültig von 01.01.1994 bis 27.02.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
12. InvFG 1993 Art. 2 § 42 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.1993

1. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 31.12.2010 bis 31.08.2011 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 77/2011
2. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 21.05.2010 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2010
3. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 31.12.2009 bis 20.05.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 152/2009
4. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 08.05.2008 bis 30.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 69/2008
5. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 01.08.2007 bis 07.05.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 60/2007
6. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 29.07.2005 bis 31.07.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 48/2005
7. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 16.02.2005 bis 28.07.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2005
8. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 31.12.2004 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
9. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 27.08.2003 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 80/2003
10. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 21.08.2003 bis 26.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
11. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 11.07.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2002
12. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 08.08.2001 bis 10.07.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2001
13. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 06.01.2001 bis 07.08.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
14. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 15.07.1999 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
15. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 13.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
16. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 28.02.1998 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 41/1998
17. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 31.12.1996 bis 27.02.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 753/1996
18. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 01.01.1994 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
19. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.1993

1. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 31.12.2010 bis 31.08.2011 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 77/2011
2. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 21.05.2010 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2010
3. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 31.12.2009 bis 20.05.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 152/2009
4. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 08.05.2008 bis 30.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 69/2008
5. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 01.08.2007 bis 07.05.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 60/2007
6. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 29.07.2005 bis 31.07.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 48/2005
7. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 16.02.2005 bis 28.07.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2005
8. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 31.12.2004 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
9. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 27.08.2003 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 80/2003
10. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 21.08.2003 bis 26.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003

11. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 11.07.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2002
12. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 08.08.2001 bis 10.07.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2001
13. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 06.01.2001 bis 07.08.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
14. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 15.07.1999 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
15. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 13.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
16. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 28.02.1998 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 41/1998
17. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 31.12.1996 bis 27.02.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 753/1996
18. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 01.01.1994 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
19. InvFG 1993 Art. 2 § 49 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.1993

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Bamminger, über die Revision der M E in S, vertreten durch die LeitnerLeitner Salzburg GmbH & Co KG, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 5020 Salzburg, Hellbrunnerstraße 7, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 12. März 2015, Zl. RV/6100643/2011, betreffend Einkommensteuer 2007, zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Revisionswerberin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Die Revisionswerberin erzielte im Jahr 2007 Kapitalerträge, die u.a. aus ausländischen Investmentfonds, die keinen inländischen Vertreter haben (so genannte "schwarze Fonds"), stammen.

2 Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 11. Mai 2009 die Einkommensteuer 2007 fest.

3 Die Revisionswerberin erhob gegen diesen Bescheid Berufung. Mit zwei Berufungsvorentscheidungen (vom 4. Mai 2010 und vom 29. September 2011) gab das Finanzamt der Berufung teilweise Folge.

4 Die Revisionswerberin beantragte die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis änderte das Bundesfinanzgericht den Einkommensteuerbescheid ab. Das Bundesfinanzgericht sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei. 5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis änderte das Bundesfinanzgericht den Einkommensteuerbescheid ab. Das Bundesfinanzgericht sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG zulässig sei.

6 Begründend führte das Bundesfinanzgericht - soweit für das Revisionsverfahren von Bedeutung - aus, die Revisionswerberin habe im Streitjahr u.a. Anteile an vier ausländischen "schwarzen Investmentfonds" gehalten, für die sie keinen Nachweis der ausschüttungsgleichen Erträge erbringen könne, weil ihr die dafür nötigen Informationen nicht zugänglich seien. Unstrittig sei die rechnerische Richtigkeit der gemäß § 42 Abs. 2 Investmentfondsgesetz (InvFG) ermittelten Besteuerungsgrundlagen. Bekämpft werde die zwingende pauschale Ermittlung der ausschüttungsgleichen Erträge gemäß § 42 Abs. 2 InvFG, gegen die verfassungsrechtliche und unionsrechtliche Bedenken vorgetragen würden. 6 Begründend führte das Bundesfinanzgericht - soweit für das Revisionsverfahren von Bedeutung - aus, die Revisionswerberin habe im Streitjahr u.a. Anteile an vier ausländischen "schwarzen Investmentfonds" gehalten, für die sie keinen Nachweis der ausschüttungsgleichen Erträge erbringen könne, weil ihr die dafür nötigen Informationen nicht zugänglich seien. Unstrittig sei die rechnerische Richtigkeit der gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Investmentfondsgesetz (InvFG) ermittelten Besteuerungsgrundlagen. Bekämpft werde die zwingende pauschale Ermittlung der ausschüttungsgleichen Erträge gemäß Paragraph 42, Absatz 2, InvFG, gegen die verfassungsrechtliche und unionsrechtliche Bedenken vorgetragen würden.

7 Der Gesetzgeber sei berechtigt, bei fehlender Offenlegung von Bemessungsgrundlagen eine Schätzung auch in pauschaler Form vorzusehen. Dem Steuerpflichtigen müsse aber die Möglichkeit eröffnet werden, diese gesetzliche Vermutung zu widerlegen. Könne ein derartiger Nachweis aus faktischen Gründen nicht erbracht werden, weil dem Anleger die dafür erforderlichen Informationen nicht zugänglich seien, sei es aber nicht verfassungswidrig, wenn die gesetzliche Vermutung greife und die Pauschalbesteuerung des § 42 Abs. 2 InvFG zur Anwendung komme. 7 Der Gesetzgeber sei berechtigt, bei fehlender Offenlegung von Bemessungsgrundlagen eine Schätzung auch in pauschaler Form vorzusehen. Dem Steuerpflichtigen müsse aber die Möglichkeit eröffnet werden, diese gesetzliche Vermutung zu widerlegen. Könne ein derartiger Nachweis aus faktischen Gründen nicht erbracht werden, weil dem Anleger die dafür erforderlichen Informationen nicht zugänglich seien, sei es aber nicht verfassungswidrig, wenn die gesetzliche Vermutung greife und die Pauschalbesteuerung des Paragraph 42, Absatz 2, InvFG zur Anwendung komme.

8 Eine zwingende und unwiderlegbare pauschale Besteuerung von Erträgen aus schwarzen Investmentfonds widerspreche dem Gemeinschaftsrecht (nunmehr: Unionsrecht). Eine gesetzliche Regelung, die es dem Steuerpflichtigen ermögliche, seine Erträge aus ausländischen Investmentfonds selbst nachzuweisen, sei hingegen unionsrechtskonform. Die Art des Nachweises sei von der nationalen Steuerverwaltung festzulegen. Das Bundesfinanzgericht gehe davon aus, dass die vorliegende Regelung unionsrechtskonform sei.

9 Für eine Schätzung nach § 184 BAO bleibe kein Raum, weil die Regelung des § 42 Abs. 2 InvFG eine Bestimmung des materiellen Abgabenrechts sei. 9 Für eine Schätzung nach Paragraph 184, BAO bleibe kein Raum, weil die Regelung des Paragraph 42, Absatz 2, InvFG eine Bestimmung des materiellen Abgabenrechts sei.

10 Der Einkommensteuerbescheid sei aber insoweit abzuändern gewesen, als vom Finanzamt außer Streit gestellte Beschwerdepunkte zu einer geringeren Einkommensteuerfestsetzung führten.

11 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die Revision. Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung eingebracht.

12 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

13 Gemäß § 40 Abs. 1 Investmentfondsgesetz 1993 (InvFG), in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2004, BGBl. I Nr. 180, sind Ausschüttungen eines Kapitalanlagefonds an die Anteilsinhaber bei diesen steuerpflichtige Einnahmen. 13 Gemäß Paragraph 40, Absatz eins, Investmentfondsgesetz 1993 (InvFG), in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2004, Bundesgesetzblatt , I Nr. 180, sind Ausschüttungen eines Kapitalanlagefonds an die Anteilsinhaber bei diesen steuerpflichtige Einnahmen.

14 Soweit eine tatsächliche Ausschüttung des Jahresgewinnes unterbleibt, gelten nach § 40 Abs. 2 Z 1 InvFG mit der Auszahlung der Kapitalertragsteuer und nach Abzug der dafür anfallenden Kosten sämtliche im abgelaufenen Geschäftsjahr angefallene, nicht ausgeschüttete Zinsen, Dividenden, ausschüttungsgleiche Erträge von im Fondsvermögen befindlichen Anteilen an anderen in- oder ausländischen Kapitalanlagefonds, Substanzgewinne bei nicht in einem Betriebsvermögen gehaltenen Anteilscheinen und sonstige Erträge an die Anteilinhaber in dem aus dem Anteilsrecht sich ergebenden Ausmaß als ausgeschüttet (ausschüttungsgleiche Erträge). Wird diese Auszahlung nicht innerhalb von vier Monaten nach Ende des Geschäftsjahres vorgenommen, gelten die nicht ausgeschütteten Jahresgewinne nach Ablauf dieser Frist als ausgeschüttet. 14 Soweit eine tatsächliche Ausschüttung des Jahresgewinnes unterbleibt, gelten nach Paragraph 40, Absatz 2, Ziffer eins, InvFG mit der Auszahlung der Kapitalertragsteuer und nach Abzug der dafür anfallenden Kosten sämtliche im abgelaufenen Geschäftsjahr angefallene, nicht ausgeschüttete Zinsen, Dividenden, ausschüttungsgleiche Erträge von im Fondsvermögen befindlichen Anteilen an anderen in- oder ausländischen Kapitalanlagefonds, Substanzgewinne bei nicht in einem Betriebsvermögen gehaltenen Anteilscheinen und sonstige Erträge an die Anteilinhaber in dem aus dem Anteilsrecht sich ergebenden Ausmaß als ausgeschüttet (ausschüttungsgleiche Erträge). Wird diese Auszahlung nicht innerhalb von vier Monaten nach Ende des Geschäftsjahres vorgenommen, gelten die nicht ausgeschütteten Jahresgewinne nach Ablauf dieser Frist als ausgeschüttet.

15 Nach § 40 Abs. 2 Z 2 InvFG sind die ausschüttungsgleichen Erträge unter Anschluss der notwendigen Unterlagen nachzuweisen. Der Nachweis ist im Wege eines steuerlichen Vertreters zu erbringen. Erfolgt der

Nachweis der ausschüttungsgleichen Erträge nicht durch den steuerlichen Vertreter, kann der Anteilinhaber die Besteuerungsgrundlagen in gleichartiger Form im Veranlagungswege selbst nachweisen. 15 Nach Paragraph 40, Absatz 2, Ziffer 2, InvFG sind die ausschüttungsgleichen Erträge unter Anschluss der notwendigen Unterlagen nachzuweisen. Der Nachweis ist im Wege eines steuerlichen Vertreters zu erbringen. Erfolgt der Nachweis der ausschüttungsgleichen Erträge nicht durch den steuerlichen Vertreter, kann der Anteilinhaber die Besteuerungsgrundlagen in gleichartiger Form im Veranlagungswege selbst nachweisen.

16 Nach § 42 Abs. 1 InvFG (in der Fassung BGBl. I Nr. 9/2005) sind die Bestimmungen des § 40 InvFG auch für ausländische Kapitalanlagefonds anzuwenden. 16 Nach Paragraph 42, Absatz eins, InvFG (in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 9 aus 2005,) sind die Bestimmungen des Paragraph 40, InvFG auch für ausländische Kapitalanlagefonds anzuwenden.

17 Unterbleibt für ausländische Kapitalanlagefonds ein Nachweis, so wird gemäß § 42 Abs. 2 InvFG 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 mit 0,8% des bei der Veräußerung festgesetzten Rücknahmepreises für jeden angefangenen Monat des im Zeitpunkt der Veräußerung laufenden Kalenderjahres anzusetzen. 17 Unterbleibt für ausländische Kapitalanlagefonds ein Nachweis, so wird gemäß Paragraph 42, Absatz 2, InvFG 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 mit 0,8% des bei der Veräußerung festgesetzten Rücknahmepreises für jeden angefangenen Monat des im Zeitpunkt der Veräußerung laufenden Kalenderjahres anzusetzen.

18 Dieser im vorliegenden Fall anzuwendenden Rechtslage lag insbesondere - wie aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 2004, 686 BlgNR 22. GP 28, hervorgeht - zugrunde, dass der Verfassungsgerichtshof Bedenken zur vorangegangenen Rechtslage (welche keinen Selbstnachweis durch den Anteilinhaber ermöglichte) geäußert hatte (Beschluss vom 12. März 2004, B 539/03). Mit Erkenntnis vom 15. Oktober 2004, G 49/04 u.a., kundgemacht mit BGBl. I Nr. 146/2004 am 22. Dezember 2004, hob der Verfassungsgerichtshof sodann § 42 Abs. 2 InvFG (in der Fassung BGBl. I Nr. 41/1998) als verfassungswidrig auf. Darin führte der Verfassungsgerichtshof insbesondere aus, er bezweifle nicht, dass Abgabenbehörden zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen berechtigt seien, wenn die Abgabepflichtigen ihrer Offenlegungspflicht nicht nachkämen. Damit sei lediglich der Inhalt des § 184 BAO wiedergegeben. Im vorliegenden Fall gehe es jedoch um eine "Schätzung", die der Gesetzgeber vorgenommen habe und die im Hinblick auf die ständige Judikatur des VfGH dann verfassungswidrig erscheine, wenn die Mehrzahl der Fälle gar nicht darunter fallen könne oder wenn der gewählte Maßstab Anlass zu Bedenken gebe. Wähle der Steuerpflichtige für die Kapitalveranlagung einen Fonds, der in Österreich nicht zugelassen sei und keinen steuerlichen Vertreter bestellt habe, dann dürfe dies nicht damit verbunden sein, dass der Anleger Gefahr laufe, unter Verstoß gegen das für die Einkommensteuer tragende Leistungsfähigkeitsprinzip unwiderlegbar Einkünfte versteuern zu müssen, die er nicht erzielt habe. Dem Gesetzgeber stünde es freilich frei - auch um eine Benachteiligung inländischer oder zugelassener ausländischer Fonds zu vermeiden -, in solchen Fällen dem Steuerpflichtigen einen qualifizierten Nachweis der steuerlich relevanten Einkünfte abzuverlangen. Der Verfassungsgerichtshof gehe davon aus, dass die Rechtslage - nach Aufhebung der genannten Bestimmung - so zu verstehen sei, dass dann, wenn der Nachweis der ausschüttungsgleichen Erträge durch einen steuerlichen Vertreter nicht geführt werde, diese nach allgemeinen Grundsätzen zu schätzen seien, wobei dies für inländische und ausländische Kapitalanlagefonds gleichermaßen gelten würde. 18 Dieser im vorliegenden Fall anzuwendenden Rechtslage lag insbesondere - wie aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 2004,

686 BlgNR 22. Gesetzgebungsperiode 28, , hervorgeht - zugrunde, dass der Verfassungsgerichtshof Bedenken zur vorangegangenen Rechtslage (welche keinen Selbstnachweis durch den Anteilinhaber ermöglichte) geäußert hatte (Beschluss vom 12. März 2004, B 539/03). Mit Erkenntnis vom 15. Oktober 2004, G 49/04 u.a., kundgemacht mit Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 146 aus 2004, am 22. Dezember 2004, hob der Verfassungsgerichtshof sodann Paragraph 42, Absatz 2, InvFG (in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 41 aus 1998,) als verfassungswidrig auf. Darin führte der Verfassungsgerichtshof insbesondere aus, er bezweifle nicht, dass Abgabenbehörden zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen berechtigt seien, wenn die Abgabepflichtigen ihrer Offenlegungspflicht nicht nachkämen. Damit sei lediglich der Inhalt des Paragraph 184, BAO wiedergegeben. Im vorliegenden Fall gehe es jedoch um eine "Schätzung", die der Gesetzgeber vorgenommen habe und die im Hinblick auf die ständige Judikatur des VfGH dann verfassungswidrig erscheine, wenn die Mehrzahl der Fälle gar nicht darunter fallen könne oder wenn der gewählte Maßstab Anlass zu Bedenken gebe. Wähle der Steuerpflichtige für die Kapitalveranlagung einen Fonds, der in Österreich nicht zugelassen sei und keinen steuerlichen Vertreter bestellt habe, dann dürfe dies nicht damit verbunden sein, dass der Anleger Gefahr laufe, unter Verstoß gegen das für die Einkommensteuer tragende Leistungsfähigkeitsprinzip unwiderlegbar Einkünfte versteuern zu müssen, die er nicht erzielt habe. Dem Gesetzgeber stünde es freilich frei - auch um eine Benachteiligung inländischer oder zugelassener ausländischer Fonds zu vermeiden -, in solchen Fällen dem Steuerpflichtigen einen qualifizierten Nachweis der steuerlich relevanten Einkünfte abzuverlangen. Der Verfassungsgerichtshof gehe davon aus, dass die Rechtslage - nach Aufhebung der genannten Bestimmung - so zu verstehen sei, dass dann, wenn der Nachweis der ausschüttungsgleichen Erträge durch einen steuerlichen Vertreter nicht geführt werde, diese nach allgemeinen Grundsätzen zu schätzen seien, wobei dies für inländische und ausländische Kapitalanlagefonds gleichermaßen gelten würde.

19 Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2004 wurde aber nicht diese vom Verfassungsgerichtshof geschilderte Rechtslage verwirklicht. Nach § 40 Abs. 2 Z 2 InvFG sind ausschüttungsgleiche Erträge im Wege eines steuerlichen Vertreters (vgl. hiezu auch EuGH vom 29. September 2011, C-387/10, Europäische Kommission gegen Republik Österreich) nachzuweisen, wobei aber der Anteilinhaber die Besteuerungsgrundlagen in gleichartiger Form auch im Veranlagungswege selbst nachweisen kann. Dies gilt gemäß § 42 Abs. 1 InvFG sowohl für inländische als auch für ausländische Kapitalanlagefonds. 19 Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2004 wurde aber nicht diese vom Verfassungsgerichtshof geschilderte Rechtslage verwirklicht. Nach Paragraph 40, Absatz 2, Ziffer 2, InvFG sind ausschüttungsgleiche Erträge im Wege eines steuerlichen Vertreters vergleiche , hiezu auch EuGH vom 29. September 2011, C-387/10, Europäische Kommission gegen Republik Österreich) nachzuweisen, wobei aber der Anteilinhaber die Besteuerungsgrundlagen in gleichartiger Form auch im Veranlagungswege selbst nachweisen kann. Dies gilt gemäß Paragraph 42, Absatz eins, InvFG sowohl für inländische als auch für ausländische Kapitalanlagefonds.

20 Unterbleibt aber der Nachweis durch einen steuerlichen Vertreter und auch durch den Anteilinhaber selbst, so sieht § 42 Abs. 2 InvFG nur für ausländische Kapitalanlagefonds die Besteuerung von Einkünften in gesetzlich vermuteter Höhe vor (vgl. hiezu auch VwGH vom 18. Dezember 2008, 2006/15/0053, VwSlg. 8397/F). 20 Unterbleibt aber der Nachweis durch einen steuerlichen Vertreter und auch durch den Anteilinhaber selbst, so sieht Paragraph 42, Absatz 2, InvFG nur für ausländische Kapitalanlagefonds die Besteuerung von Einkünften in gesetzlich vermuteter Höhe vor vergleiche , hiezu auch VwGH vom 18. Dezember 2008, 2006/15/0053, VwSlg. 8397/F).

21 Gemäß Art. 63 AEUV (früher Art. 56 EGV) sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten. Damit sind alle - im Vergleich mit dem inländischen Kapitalverkehr nachteiligen - Maßnahmen verboten, die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder die dort Ansässigen von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten (vgl. EuGH vom 10. Februar 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen, C-436/08 und C-437/08, Rn 50; EuGH vom 26. Mai 2016, Etat belge, SPF Finances, C-48/15, Rn 44). 21 Gemäß Artikel 63, AEUV (früher Artikel 56, EGV) sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten. Damit sind alle - im Vergleich mit dem inländischen Kapitalverkehr nachteiligen - Maßnahmen verboten, die geeignet sind,

Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder die dort Ansässigen von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten vergleiche , EuGH vom 10. Februar 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen, C-436/08 und C-437/08, Rn 50; EuGH vom 26. Mai 2016, Etat belge, SPF Finances, C-48/15, Rn 44).

22 Gemäß Art. 64 AEUV (früher Art. 57 EGV) berührt Art. 63 AEUV nicht die Anwendung derjenigen Beschränkungen auf dritte Länder, die am 31. Dezember 1993 aufgrund 22 Gemäß Artikel 64, AEUV (früher Artikel 57, EGV) berührt Artikel 63, AEUV nicht die Anwendung derjenigen Beschränkungen auf dritte Länder, die am 31. Dezember 1993 aufgrund

u. a. einzelstaatlicher Rechtsvorschriften für den Kapitalverkehr mit dritten Ländern u.a. im Zusammenhang mit der Erbringung von Finanzdienstleistungen bestehen. Eine Regelung, die eine pauschale Besteuerung der Erträge von Anteilhabern eines ausländischen Investmentfonds vorsieht, wenn dieser Fonds bestimmten gesetzlichen Verpflichtungen nicht genügt, ist eine Maßnahme, die den Kapitalverkehr im Zusammenhang mit der Erbringung von Finanzdienstleistungen betrifft (vgl. EuGH vom 21. Mai 2015, Wagner-Raith, C-560/13).u. a. einzelstaatlicher Rechtsvorschriften für den Kapitalverkehr mit dritten Ländern u.a. im Zusammenhang mit der Erbringung von Finanzdienstleistungen bestehen. Eine Regelung, die eine pauschale Besteuerung der Erträge von Anteilhabern eines ausländischen Investmentfonds vorsieht, wenn dieser Fonds bestimmten gesetzlichen Verpflichtungen nicht genügt, ist eine Maßnahme, die den Kapitalverkehr im Zusammenhang mit der Erbringung von Finanzdienstleistungen betrifft vergleiche , EuGH vom 21. Mai 2015, Wagner-Raith, C-560/13).

23 § 40 Abs. 2 Z 2 InvFG (in der hier anwendbaren Fassung) sieht sowohl für inländische als auch für ausländische Kapitalanlagefonds die Möglichkeit eines Selbstnachweises durch den Anteilhaber vor. 23 Paragraph 40, Absatz 2, Ziffer 2, InvFG (in der hier anwendbaren Fassung) sieht sowohl für inländische als auch für ausländische Kapitalanlagefonds die Möglichkeit eines Selbstnachweises durch den Anteilhaber vor.

24 Entgegen der Ansicht der Revisionswerberin kann aus dem Umstand, dass ein qualifizierter Nachweis verlangt wird, ein Verstoß gegen die Freiheit des Kapitalverkehrs schon deswegen nicht abgeleitet werden, weil diese Regelung sowohl für inländische als auch für ausländische Fonds gilt. Eine beschränkende Maßnahme wäre insoweit aber auch gerechtfertigt:

25 Es ist dem Grundsatz der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten inhärent, dass diese bestimmen, welche Nachweise nach ihrem eigenen nationalen System erforderlich sind, um in den Genuss einer Steuergutschrift zu kommen (vgl. EuGH vom 30. Juni 2011, C-262/09, Meilicke u.a., Rn 37). Die entsprechende Beurteilung darf aber nicht zu formalistisch erfolgen, sodass die Vorlage von Belegen, die nicht das Maß an Detailliertheit aufweisen und nicht in der Form vorgelegt werden, die in den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaates vorgesehen ist, die es den Steuerbehörden aber nichtsdestoweniger erlauben, klar und genau zu überprüfen, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Steuervorteils vorliegen, von diesen Behörden als mit der Vorlage der entsprechenden Bescheinigung gleichwertig anzusehen ist. Wenn aber der betreffende Anteilseigner die entsprechenden Informationen nicht beibringt, können die zuständigen Steuerbehörden den beantragten Steuervorteil verweigern. Der fehlende Informationsfluss auf der Anlegerseite ist nämlich kein Problem, das der betroffene Mitgliedstaat auffangen müsste (EuGH Meilicke u.a., Rn 46 ff). Dass die Fondsgesellschaften der Revisionswerberin die für eine qualifizierte Mitteilung erforderlichen Informationen nicht zur Verfügung stellen, führt nicht zur Unionsrechtswidrigkeit. 25 Es ist dem Grundsatz der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten inhärent, dass diese bestimmen, welche Nachweise nach ihrem eigenen nationalen System erforderlich sind, um in den Genuss einer Steuergutschrift zu kommen vergleiche , EuGH vom 30. Juni 2011, C-262/09, Meilicke u.a., Rn 37). Die entsprechende Beurteilung darf aber nicht zu formalistisch erfolgen, sodass die Vorlage von Belegen, die nicht das Maß an Detailliertheit aufweisen und nicht in der Form vorgelegt werden, die in den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaates vorgesehen ist, die es den Steuerbehörden aber nichtsdestoweniger erlauben, klar und genau zu überprüfen, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Steuervorteils vorliegen, von diesen Behörden als mit der Vorlage der entsprechenden Bescheinigung gleichwertig anzusehen ist. Wenn aber der betreffende Anteilseigner die entsprechenden Informationen nicht beibringt, können die zuständigen Steuerbehörden den

beantragten Steuervorteil verweigern. Der fehlende Informationsfluss auf der Anlegerseite ist nämlich kein Problem, das der betroffene Mitgliedstaat auffangen müsste (EuGH Meilicke u.a., Rn 46 ff). Dass die Fondsgesellschaften der Revisionswerberin die für eine qualifizierte Mitteilung erforderlichen Informationen nicht zur Verfügung stellen, führt nicht zur Unionsrechtswidrigkeit.

26 Insoweit liegt entgegen der Revision auch kein Verfahrensmangel vor. Aus der Systematik des InvFG folgt, dass der Anteilinhaber die Art der Erträge und der Aufwendungen offen zu legen hat (vgl. neuerlich VwGH vom 18. Dezember 2008, 2006/15/0053). Dass eine derartige - als vergleichbar (im Sinne der oben geschilderten Ausführungen des EuGH in der Rechtssache Meilicke) anzusehende - Offenlegung durch die Revisionswerberin erfolgt wäre, wird auch in der Revision nicht behauptet. 26 Insoweit liegt entgegen der Revision auch kein Verfahrensmangel vor. Aus der Systematik des InvFG folgt, dass der Anteilinhaber die Art der Erträge und der Aufwendungen offen zu legen hat vergleiche , neuerlich VwGH vom 18. Dezember 2008, 2006/15/0053). Dass eine derartige - als vergleichbar (im Sinne der oben geschilderten Ausführungen des EuGH in der Rechtssache Meilicke) anzusehende - Offenlegung durch die Revisionswerberin erfolgt wäre, wird auch in der Revision nicht behauptet.

27 Bei Unterbleiben eines Nachweises sieht § 42 Abs. 2 InvFG (in der hier anwendbaren Fassung) aber nur betreffend ausländische Kapitalanlagefonds eine Pauschalbesteuerung vor (vgl. hingegen § 40 Abs. 2 Z 3 InvFG in der im vorliegenden Verfahren noch nicht anwendbaren Fassung BGBl. I Nr. 111/2010: Pauschalbesteuerung sowohl betreffend ausländische als auch inländische Kapitalanlagefonds). 27 Bei Unterbleiben eines Nachweises sieht Paragraph 42, Absatz 2, InvFG (in der hier anwendbaren Fassung) aber nur betreffend ausländische Kapitalanlagefonds eine Pauschalbesteuerung vor vergleiche , hingegen Paragraph 40, Absatz 2, Ziffer 3, InvFG in der im vorliegenden Verfahren noch nicht anwendbaren Fassung BGBl. I Nr. 111/2010: Pauschalbesteuerung sowohl betreffend ausländische als auch inländische Kapitalanlagefonds).

28 Entgegen der Ansicht des Finanzamtes kann diese Bestimmung nicht analog (zu Lasten des Abgabepflichtigen) auch betreffend inländische Kapitalanlagefonds angewandt werden, da schon eine Regelungslücke nicht vorliegt. Unterbleibt ein Nachweis betreffend einen inländischen Kapitalanlagefonds, sind die Einkünfte gemäß § 184 BAO zu schätzen. 28 Entgegen der Ansicht des Finanzamtes kann diese Bestimmung nicht analog (zu Lasten des Abgabepflichtigen) auch betreffend inländische Kapitalanlagefonds angewandt werden, da schon eine Regelungslücke nicht vorliegt. Unterbleibt ein Nachweis betreffend einen inländischen Kapitalanlagefonds, sind die Einkünfte gemäß Paragraph 184, BAO zu schätzen.

29 Die Gefahr, dass bei Misslingen eines gleichartigen Nachweises eine Pauschalbesteuerung erfolgt, kann geeignet sein, in Österreich ansässige Abgabepflichtige von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten.

30 Es liegt daher eine Beschränkung des Kapitalverkehrs vor. 31 Das Bundesfinanzgericht hat nicht festgestellt, nach

welchem Recht die Kapitalanlagefonds errichtet wurden. Aus dem Akteninhalt ergeben sich aber Anhaltspunkte dafür, dass es sich um Kapitalanlagefonds aus - im Sinne der Kapitalverkehrsfreiheit - Drittstaaten handelt.

32 Die Bestimmung des § 42 InvFG fällt nicht unter die Stillhalteklausele des Art. 64 Abs. 1 AEUV. Es ist schon fraglich, ob es sich bei der Bestimmung des § 42 InvFG um eine bereits am 31. Dezember 1993 "bestehende" (vgl. hierzu etwa EuGH vom 12. Dezember 2006, C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Rn 190 ff) Regelung handelte. Diese Bestimmung wurde eingefügt mit dem Steuerreformgesetz 1993, BGBl. Nr. 818. Dieses Bundesgesetzblatt wurde am 30. November 1993 ausgegeben. Laut § 49 Abs. 5 InvFG traten die geänderten Bestimmungen mit 1. Jänner 1994 in Kraft und waren auf Ausschüttungen und ausschüttungsgleiche Erträge nach dem 31. Dezember 1993 anzuwenden. Mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 15. Oktober 2004, G 49/04 u.a., wurde aber § 42 Abs. 2 InvFG (idF BGBl. I Nr. 41/1998) als verfassungswidrig aufgehoben (mit dem weiteren Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 26. September 2005, G 58/05 u.a., VfSlg. 17621, wurde auch § 42 Abs. 2 Z 4 bis 6 InvFG, idF BGBl. Nr. 818/1993, aufgehoben). Der Verfassungsgerichtshof sprach aus, dass die aufgehobene Vorschrift nicht mehr anzuwenden sei. Damit war diese Bestimmung nicht bloß in den

Anlassfällen, sondern in allen noch offenen Fällen nicht mehr anzuwenden. Die Bestimmung des § 42 Abs. 2 InvFG in der Fassung des AbgÄG 2004 war für vor dem Inkrafttreten dieser Gesetzesfassung erzielte Kapitalerträge nicht maßgebend (vgl. VwGH vom 18. Dezember 2008, 2006/15/0053). Damit war für Kapitalerträge vor dem Inkrafttreten dieser Gesetzesfassung (§ 49 Abs. 17 InvFG; 5. Dezember 2004) keine Pauschalbesteuerung vorzunehmen. Der Begriff der am 31. Dezember 1993 bestehenden Beschränkung setzt aber voraus, dass der rechtliche Rahmen, in den sich die betreffende Beschränkung einfügt, seit diesem Datum ununterbrochen Teil der nationalen Rechtsordnung des betreffenden Mitgliedstaats gewesen ist (vgl. EuGH vom 5. Mai 2011, Prunus u.a., C- 384/09, Rn 34; vgl. auch EuGH vom 1. Juni 1999, Konle, C- 302/97, Rn 29).

32 Die Bestimmung des Paragraph 42, InvFG fällt nicht unter die Stillhalteklausele des Artikel 64, Absatz eins, AEUV. Es ist schon fraglich, ob es sich bei der Bestimmung des Paragraph 42, InvFG um eine bereits am 31. Dezember 1993 "bestehende" vergleiche , hiezu etwa EuGH vom 12. Dezember 2006, C- 446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Rn 190 ff) Regelung handelte. Diese Bestimmung wurde eingefügt mit dem Steuerreformgesetz 1993, BGBl. Nr. 818. Dieses Bundesgesetzblatt wurde am 30. November 1993 ausgegeben. Laut Paragraph 49, Absatz 5, InvFG traten die geänderten Bestimmungen mit 1. Jänner 1994 in Kraft und waren auf Ausschüttungen und ausschüttungsgleiche Erträge nach dem 31. Dezember 1993 anzuwenden. Mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 15. Oktober 2004, G 49/04 u.a., wurde aber Paragraph 42, Absatz 2, InvFG in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 41 aus 1998,) als verfassungswidrig aufgehoben (mit dem weiteren Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 26. September 2005, G 58/05 u.a., VfSlg. 17621, wurde auch Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer 4 bis 6 InvFG, in der Fassung Bundesgesetzblatt Nr. 818 aus 1993,, aufgehoben). Der Verfassungsgerichtshof sprach aus, dass die aufgehobene Vorschrift nicht mehr anzuwenden sei. Damit war diese Bestimmung nicht bloß in den Anlassfällen, sondern in allen noch offenen Fällen nicht mehr anzuwenden. Die Bestimmung des Paragraph 42, Absatz 2, InvFG in der Fassung des AbgÄG 2004 war für vor dem Inkrafttreten dieser Gesetzesfassung erzielte Kapitalerträge nicht maßgebend vergleiche , VwGH vom 18. Dezember 2008, 2006/15/0053). Damit war für Kapitalerträge vor dem Inkrafttreten dieser Gesetzesfassung (Paragraph 49, Absatz 17, InvFG; 5. Dezember 2004) keine Pauschalbesteuerung vorzunehmen. Der Begriff der am 31. Dezember 1993 bestehenden Beschränkung setzt aber voraus, dass der rechtliche Rahmen, in den sich die betreffende Beschränkung einfügt, seit diesem Datum ununterbrochen Teil der nationalen Rechtsordnung des betreffenden Mitgliedstaats gewesen ist vergleiche , EuGH vom 5. Mai 2011, Prunus u.a., C- 384/09, Rn 34; vergleiche , auch EuGH vom 1. Juni 1999, Konle, C- 302/97, Rn 29).

33 Es ist weiters zu prüfen, ob ein Rechtfertigungsgrund für die Beschränkung des Kapitalverkehrs vorliegt.

34 Nationale Maßnahmen, die geeignet sind, die Ausübung der Grundfreiheiten zu behindern, können dennoch zulässig sein, wenn mit ihnen ein im Allgemeininteresse liegendes Ziel verfolgt wird, wenn sie geeignet sind, dessen Erreichen zu gewährleisten, und wenn sie nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung des verfolgten Ziels erforderlich ist (vgl. EuGH vom 9. Oktober 2014, C-326/12, van Caster, Rn 39).

34 Nationale Maßnahmen, die geeignet sind, die Ausübung der Grundfreiheiten zu behindern, können dennoch zulässig sein, wenn mit ihnen ein im Allgemeininteresse liegendes Ziel verfolgt wird, wenn sie geeignet sind, dessen Erreichen zu gewährleisten, und wenn sie nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung des verfolgten Ziels erforderlich ist vergleiche , EuGH vom 9. Oktober 2014, C-326/12, van Caster, Rn 39).

35 Das Finanzamt macht insbesondere geltend, § 42 Abs. 2 InvFG sei durch die Notwendigkeit gerechtfertigt, die Besteuerung von Erträgen all jener ausländischer Investmentfonds sicherzustellen, bei denen die Erträge weder durch einen steuerlichen Vertreter noch durch den Anleger selbst in der vom Gesetzgeber bzw. Ordnungsgeber vorgegebenen Form nachgewiesen werden.

35 Das Finanzamt macht insbesondere geltend, Paragraph 42, Absatz 2, InvFG sei durch die Notwendigkeit gerechtfertigt, die Besteuerung von Erträgen all jener ausländischer Investmentfonds sicherzustellen, bei denen die Erträge weder durch einen steuerlichen Vertreter noch durch den Anleger selbst in der vom Gesetzgeber bzw. Ordnungsgeber vorgegebenen Form nachgewiesen werden.

36 Nach der Rechtsprechung des EuGH stellen sowohl die Notwendigkeit, die Wirksamkeit der Steuerkontrolle sicherzustellen, als auch die Notwendigkeit, die Wirksamkeit der Steuereinzahlung zu gewährleisten,

zwingende Gründe des Allgemeininteresses dar, die eine Beschränkung der durch den Vertrag garantierten Verkehrsfreiheiten rechtfertigen können (vgl. neuerlich EuGH, van Caster, Rn 46, mwN). 36 Nach der Rechtsprechung des EuGH stellen sowohl die Notwendigkeit, die Wirksamkeit der Steuerkontrolle sicherzustellen, als auch die Notwendigkeit, die Wirksamkeit der Steuereinzahlung zu gewährleisten, zwingende Gründe des Allgemeininteresses dar, die eine Beschränkung der durch den Vertrag garantierten Verkehrsfreiheiten rechtfertigen können (vgl. neuerlich EuGH, van Caster, Rn 46, mwN).

37 Eine Beschränkung des Kapitalverkehrs mit dritten Ländern kann überdies aus Gründen gerechtfertigt sein, die keine Rechtfertigung für eine Beschränkung des Kapitalverkehrs zwischen Mitgliedstaaten darstellen würden (vgl. EuGH vom 12. Dezember 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rn 171). Der Kapitalverkehr zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten fügt sich nämlich in einen anderen rechtlichen Rahmen ein. Der durch die Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (vgl. nunmehr Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011) geschaffene Rahmen der Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten besteht zwischen diesen und den zuständigen Behörden eines Drittstaates nicht, wenn dieser keine Verpflichtung zur gegenseitigen Amtshilfe eingegangen ist (vgl. EuGH vom 28. Oktober 2010, *Etablissements Rimbaud SA*, C-72/09, Rn 40 f; EuGH vom 10. April 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, Rn 82 ff). 37 Eine Beschränkung des Kapitalverkehrs mit dritten Ländern kann überdies aus Gründen gerechtfertigt sein, die keine Rechtfertigung für eine Beschränkung des Kapitalverkehrs zwischen Mitgliedstaaten darstellen würden (vgl. neuerlich EuGH vom 12. Dezember 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rn 171). Der Kapitalverkehr zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten fügt sich nämlich in einen anderen rechtlichen Rahmen ein. Der durch die Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (vgl. nunmehr Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011) geschaffene Rahmen der Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten besteht zwischen diesen und den zuständigen Behörden eines Drittstaates nicht, wenn dieser keine Verpflichtung zur gegenseitigen Amtshilfe eingegangen ist (vgl. neuerlich EuGH vom 28. Oktober 2010, *Etablissements Rimbaud SA*, C-72/09, Rn 40 f; EuGH vom 10. April 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, Rn 82 ff).

38 Eine sachgerechte individuelle Schätzung gemäß § 184 BAO von Kapitalerträgen eines Anlegers aus einem Investmentfonds - wie sie bei inländischen Kapitalanlagefonds zu erfolgen hat - hat zur Voraussetzung, dass die Abgabenbehörde grundsätzlich Zugang zu den die Investmentfonds betreffenden Daten erlangen bzw. die vom Steuerpflichtigen bloß vorgetragenen Daten einer behördlichen Überprüfung zuführen kann. 38 Eine sachgerechte individuelle Schätzung gemäß Paragraph 184, BAO von Kapitalerträgen eines Anlegers aus einem Investmentfonds - wie sie bei inländischen Kapitalanlagefonds zu erfolgen hat - hat zur Voraussetzung, dass die Abgabenbehörde grundsätzlich Zugang zu den die Investmentfonds betreffenden Daten erlangen bzw. die vom Steuerpflichtigen bloß vorgetragenen Daten einer behördlichen Überprüfung zuführen kann.

39 Die Gewährleistung der ordnungsgemäßen inländischen Besteuerung der aus Drittstaaten bezogenen Kapitalerträge erfordert somit entsprechende Informationen aus Drittstaaten. Im Verhältnis zu Drittstaaten, von welchen solche Informationen aufgrund eines Amtshilfeabkommens (vgl. etwa EuGH vom 10. Februar 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel Betriebs GmbH u. a.*, C-436/08 und C-437/08, Rn 75) eingeholt werden können, erweist sich die in Rede stehende Beschränkung der Freiheit des Kapitalverkehrs als nicht gerechtfertigt. Im Verhältnis zu jenen Drittstaaten, von denen insbesondere wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittstaates zur Erteilung von Auskünften die erforderlichen Informationen nicht eingeholt werden können, greift hingegen ein Rechtfertigungsgrund, weil es zwingenden Gründen des Allgemeininteresses entspricht, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen sicherzustellen. 39 Die Gewährleistung der ordnungsgemäßen inländischen Besteuerung der aus Drittstaaten bezogenen Kapitalerträge erfordert somit entsprechende Informationen aus Drittstaaten. Im Verhältnis zu Drittstaaten, von welchen solche Informationen aufgrund eines Amtshilfeabkommens (vgl. etwa EuGH vom 10. Februar 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel Betriebs GmbH u. a.*, C-436/08 und C-437/08, Rn 75) eingeholt werden können, erweist sich die in Rede stehende Beschränkung der Freiheit des Kapitalverkehrs als nicht

gerechtfertigt. Im Verhältnis zu jenen Drittstaaten, von denen insbesondere wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittstaates zur Erteilung von Auskünften die erforderlichen Informationen nicht eingeholt werden können, greift hingegen ein Rechtfertigungsgrund, weil es zwingenden Gründen des Allgemeininteresses entspricht, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen sicherzustellen.

40 Das Bundesfinanzgericht wird daher im fortgesetzten Verfahren Feststellungen darüber zu treffen haben, in welchen Staaten (oder Gebieten; vgl. etwa Art. 355 AEUV) die Kapitalanlagefonds ansässig sind und ob mit diesen Staaten (oder Gebieten) in Bezug auf die hier zu beurteilenden Einkünfte (ausreichende) Vereinbarungen über Amtshilfe bestehen. 40 Das Bundesfinanzgericht wird daher im fortgesetzten Verfahren Feststellungen darüber zu treffen haben, in welchen Staaten (oder Gebieten; vergleiche , etwa Artikel 355, AEUV) die Kapitalanlagefonds ansässig sind und ob mit diesen Staaten (oder Gebieten) in Bezug auf die hier zu beurteilenden Einkünfte (ausreichende) Vereinbarungen über Amtshilfe bestehen.

In Bezug auf Staaten (oder Gebiete), bei denen sich die hier in Rede stehende Regelung als unionsrechtswidrig erweist, ist wie bei inländischen Fonds vorzugehen und sind die Erträge gegebenenfalls gemäß § 184 BAO zu schätzen. In Bezug auf Staaten (oder Gebiete), bei denen sich die hier in Rede stehende Regelung als unionsrechtswidrig erweist, ist wie bei inländischen Fonds vorzugehen und sind die Erträge gegebenenfalls gemäß Paragraph 184, BAO zu schätzen.

41 Der Anregung der Revisionswerberin, ein Vorabentscheidungsverfahren einzuleiten, war nicht zu folgen. Betreffend die vom Anteilinhaber zu erbringenden Nachweise ist die Rechtslage durch die zitierte Rechtsprechung des EuGH klargestellt. Ebenso ist durch die zitierte Rechtsprechung des EuGH klargestellt, dass es dem Grundsatz der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten inhärent ist, dass diese bestimmen, welche Nachweise erforderlich sind, um in den Genuss eines Steuervorteils (hier in der Form der Nicht-Anwendung der Pauschalbesteuerung) zu kommen.

42 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben. 42 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer 3, VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

43 Von der von der Revisionswerberin beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 3 VwGG abgesehen werden. 43 Von der von der Revisionswerberin beantragten Verhandlung konnte gemäß Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer 3, VwGG abgesehen werden.

44 Der Ausspruch über den Aufwandsatz folgt aus den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014. 44 Der Ausspruch über den Aufwandsatz folgt aus den Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014.

Wien, am 26. Jänner 2017

Gerichtsentscheidung

EuGH 62008CJ0436 Haribo VORAB

EuGH 62013CJ0560 Wagner-Raith VORAB

EuGH 62015CJ0048 NN (L) VORAB

EuGH 62009CJ0262 Meilicke VORAB

EuGH 61997CJ0302 Konle VORAB

EuGH 62004CJ0446 Test Claimants in the FII Group Litigation VORAB

EuGH 62009CJ0384 Prunus und Polonium VORAB

EuGH 62004CJ0446 Test Claimants in the FII Group Litigation VORAB

EuGH 62008CJ0436 Haribo VORAB

EuGH 62009CJ0072 Etablissements Rimbaud VORAB

EuGH 62012CJ0190 Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2017:RO2015150022.J00

Im RIS seit

08.03.2017

Zuletzt aktualisiert am

19.04.2017

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at