

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache XY gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 6. August 2014 betreffend Abweisung des Antrages auf Erstattung der Einmalzahlung gemäß Artikel 13 Abs. 3 des Steuerabkommens mit der Schweiz zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Beschwerdeführerin hat mit beim Finanzamt am 22. Juli 2013 eingereichtem Schreiben die Rückerstattung der gemäß Art. 7 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt erhobenen Einmalzahlung (Abgeltungssteuer) in Höhe von 3.577,00 € beantragt.
2. Mit Vorhalt vom 9. Jänner 2014 hat das Finanzamt die Beschwerdeführerin ersucht, einen Nachweis über die Entrichtung der Abgeltungssteuer, eine Bestätigung der Zahlstelle über den tatsächlichen Abzug der Einmalzahlung bzw. eine nicht erfolgte Rückerstattung sowie Bescheinigungen (Konto-/Depotauszüge), aus denen die Höhe der nicht erklärten Einkünfte für jedes Jahr hervorgehe, vorzulegen.
3. Mit Schreiben vom 31. März 2014 hat die Beschwerdeführerin die angeforderten Unterlagen vorgelegt. Ergänzend hat sie ausgeführt, dass sie am 2. September 2009 nach dem Kauf einer Eigentumswohnung nach Österreich übersiedelt sei und in den Jahren 2009 bis 2012 das in der Schweiz erzielte Einkommen in Österreich versteuert habe. Da sie die Steuererklärungen von einem Steuerberater habe erstellen lassen, sei sie der Überzeugung gewesen, dass alles in Ordnung sei. Dies habe sich jedoch als falsch erwiesen. Nachdem sie den Arbeitsplatz in der Schweiz verloren habe, sei sie am 2. Juli 2012 wegen des sonst nicht möglichen Bezugs von Arbeitslosengeld wieder

in die Schweiz zurückgekehrt. Im Oktober 2012 habe sie ein Schreiben betreffend die Kapitalertragsteuer erhalten, sei aber der Meinung gewesen, dass dies hinfällig sei, weil sie wieder in der Schweiz gewohnt habe und das Einkommen in Österreich versteuert habe, solange sie dort gewohnt habe. Wie sie habe feststellen müssen, sei dem jedoch nicht so gewesen; ihr seien 3.577,00 € vom Konto abgebucht und an das Finanzamt in Österreich überwiesen worden. Wie sich im Nachhinein herausgestellt habe, sei die Abgabe auch für das Jahr 2012 verrechnet worden, obwohl die Zinsen wieder in der Schweiz versteuert worden seien. Zudem sei es nicht nachvollziehbar, für einen Betrag von 118,00 €, den sie als Zinsgutschrift erhalten habe, eine Abgabe in Höhe von 3.577,00 € festzusetzen. Sie ersuche daher, den Betrag wieder auf ihr Konto zu überweisen.

4. Mit Bescheid vom 6. August 2014 hat das Finanzamt den Antrag auf Rückerstattung der Einmalzahlung abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, Art. 13 Abs. 3 des Steuerabkommens mit der Schweiz sehe eine Erstattung der Einmalzahlung lediglich dann vor, wenn die Einmalzahlung ohne rechtlichen Grund erfolgt wäre. Voraussetzung für eine Erstattung sei somit, dass Österreich an den in der Schweiz verbuchten Vermögenswerten bzw. den aus der Schweiz bezogenen Kapitaleinkünften ein Besteuerungsrecht nicht hätte ausüben können oder bereits eine fristgerechte Offenlegung der Vermögenswerte erfolgt wäre. Da nicht sämtliche Kapitaleinkünfte fristgerecht (bis zum 31.12.2012) offengelegt worden seien und die nicht offengelegten Kapitaleinkünfte zumindest in einem der Steuerjahre (konkret im Jahr 2011), die potenziell der Abgeltungswirkung des Steuerabkommens unterlägen, die gesetzliche Freigrenze von 22,00 € überschritten hätten, könne die Abgeltungssteuer nicht erstattet werden.

5. Dagegen hat die Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 4. September 2014 Beschwerde erhoben. Sie könne nicht nachvollziehen, dass sie wegen eines Betrages von 92,70 € mit einer Strafe von 3.577,00 € belegt werde. Sie habe die Steuererklärungen von einem Steuerberater erstellen lassen und sei davon ausgegangen, alles richtig gemacht zu haben. Auch handle es sich in ihrem Fall nicht um angelegtes Schwarzgeld, sondern um bereits versteuertes Geld, es seien lediglich die bezogenen Zinsen vom Steuerberater nicht erklärt worden.

6. Mit Beschwerde vorentscheidung hat das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde nach Darlegung der Rechtsgrundlagen im Wesentlichen ausgeführt, es könne, nachdem die rechtzeitige Erteilung einer schriftlichen Ermächtigung der schweizerischen Zahlstelle gemäß Art. 9 des Abkommens nicht eingewendet worden sei, als erwiesen angenommen werden, dass die Beschwerdeführerin nicht zur freiwilligen Meldung im Sinne dieser Bestimmung optiert habe. Liege aber kein Fall vor, in welchem eine Einmalzahlung durch die schweizerische Zahlstelle trotz nachgewiesener Ermächtigung gemäß Art. 9 des Abkommens erhoben worden sei, sei die Erhebung in Übereinstimmung mit dem Abkommen erfolgt und die Voraussetzung für eine Erstattung gemäß Art. 13 Abs. 3 des Abkommens, nämlich eine Entrichtung der Einmalzahlung ohne rechtlichen Grund, daher nicht erfüllt. Eine Erstattung käme nur dann in Betracht,

wenn mangels erklärungsspflichtiger Einkünfte und somit offener Steueransprüche eine Abgeltungswirkung der Einmalzahlung im Sinne des Art. 7 Abs. 6 des Abkommens schon dem Grunde nach nicht hätte eintreten können. Dies würde voraussetzen, dass auf den betreffenden Konten und Depots keine Einkünfte gutgeschrieben worden wären, deren Erfassung in Österreich in der Vergangenheit mangels Offenlegung unterblieben sei. Gegenständlich seien innerhalb von drei Jahren Zinserträge in Höhe von 144,30 CHF erzielt worden. Einkünfte aus Kapitalvermögen blieben gemäß § 39 Abs. 1 EStG 1988 außer Ansatz, wenn sie 22,00 € nicht überstiegen. Da im Jahr 2011 Zinsen in Höhe von 86,00 CHF gutgeschrieben worden seien, seien erklärungs- und veranlagungspflichtige Kapitaleinkünften erzielt worden. Nachdem diese gegenüber dem Finanzamt aber nicht offengelegt worden seien, sei eine Abgeltungswirkung im Sinne des Art. 7 Abs. 6 des Abkommens eingetreten und eine Erstattung der Einmalzahlung gemäß Art. 13 Abs. 3 des Abkommens daher nicht zulässig.

7. Mit Schriftsatz vom 14. November 2014 hat die Beschwerdeführerin im Wesentlichen unter Wiederholung der Ausführungen im Schriftsatz vom 31. März 2014 die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht beantragt. Ergänzend hat sie darauf hingewiesen, dass es nie ihre Absicht gewesen sei, die Zinszahlungen zu unterschlagen.

II. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin, eine Schweizer Staatsbürgerin, hat im Jahr 2009 eine Eigentumswohnung in H erworben und war dort vom 2. September 2009 bis 2. Juli 2012 mit Hauptwohnsitz gemeldet. Seit 3. Juli 2012 ist sie dort mit Nebenwohnsitz gemeldet. Von September 2009 bis Juli 2012 ist sie unbestritten in Österreich ansässig gewesen und unterlag in diesem Zeitraum folglich der unbeschränkten inländischen Steuerpflicht. Mit Bescheiden vom 7. August 2012, vom 14. August 2012, vom 12. Juni 2012 und vom 24. Juli 2013 wurde sie mit ihren aus der Schweiz bezogenen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit dementsprechend zur Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2012 veranlagt.

Die aus bei der P AG in der Schweiz unterhaltenen Konten resultierenden Zinsen in Höhe von 22,93 € (2009), 18,03 € (2010) und 69,76 € (2011) wurden in den Abgabenerklärungen nicht deklariert. Nachdem die Beschwerdeführerin die P AG unbestritten nicht schriftlich ermächtigt hat, die Informationen gemäß Art. 9 des Abkommens mit der Schweiz an die zuständige österreichische Behörde zu melden, hat die P AG ausgehend von den in der vorgelegten Bescheinigung vom 3. Juni 2013 angeführten Basisdaten eine anhand der im Abkommen (Anhang I) vorgesehenen Berechnungsformel ermittelte Einmalzahlung in Höhe von 3.577,00 € vom Konto der Beschwerdeführerin eingezogen.

III. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Nach Art. 2 lit. h des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt, BGBl. III Nr. 192/2012, ist "betroffene Person" im Sinne des Abkommens eine in der Republik Österreich ansässige natürliche Person, die ua. als Vertragspartner einer schweizerischen Zahlstelle Konto- oder Depotinhaber sowie nutzungsberechtigte Person der entsprechenden Vermögenswerte ist.

Für Zwecke des Teils 2 des Abkommens (Regelung zur Nachversteuerung von Vermögenswerten bei schweizerischen Zahlstellen) ist nach Art. 3 Abs. 2 des Abkommens der Wohnsitz am Stichtag 2 (31.12.2010) maßgebend.

Gemäß Art. 4 Abs. 1 des Abkommens informieren die schweizerischen Zahlstellen die Konto- und Depotinhaber innerhalb einer Frist von zwei Monaten nach dem Inkrafttreten dieses Abkommens über den Inhalt des Abkommens und die daraus resultierenden Rechte und Pflichten der betroffenen Person.

Nach Art. 5 Abs. 1 des Abkommens muss eine betroffene Person, die am Stichtag 2 (31.12.2010) und beim Inkrafttreten dieses Abkommens (01.01.2013) bei derselben schweizerischen Zahlstelle ein Konto oder Depot unterhält, der schweizerischen Zahlstelle spätestens per Stichtag 3 (31.05.2013) schriftlich mitteilen, für welche der beim Inkrafttreten dieses Abkommens bestehenden Konten oder Depots die Nachversteuerung durch Einmalzahlung nach Art. 7 erfolgen soll und für welche Konten oder Depots sie der schweizerischen Zahlstelle die Ermächtigung zur freiwilligen Meldung nach Art. 9 gewährt. Eine abgegebene Mitteilung ist ab Inkrafttreten dieses Abkommens unwiderruflich. Bei Konten oder Depots, bei denen die betroffene Person bis zum Stichtag 3 (31.05.2013) keine Mitteilung nach Absatz 1 abgibt, erfolgt die Nachversteuerung durch Einmalzahlung nach Art. 7 (Art. 5 Abs. 3).

Die Einmalzahlung bemisst sich nach Anhang I des Abkommens (Art. 7 Abs. 2). Gemäß Art. 7 Abs. 3 des Abkommens erstellt die schweizerische Zahlstelle gleichzeitig mit der Erhebung der Einmalzahlung zuhanden der betroffenen Person eine Bescheinigung nach festgelegtem Muster. Erhebt die betroffene Person gegen die Bescheinigung nicht innerhalb von 30 Tagen nach deren Zustellung Einspruch, gilt diese als genehmigt.

Nach Art. 7 Abs. 6 des Abkommens gelten mit der vollständigen Gutschrift der Einmalzahlung auf dem bei der schweizerischen Zahlstelle dafür eingerichteten Abwicklungskonto die österreichischen Erbschaftssteuer- und Schenkungssteueransprüche und die Ansprüche auf die gemeinschaftlichen Bundesabgaben gemäß § 8 Absatz 1 erster Satz erster und dritter Fall des österreichischen Finanzausgleichsgesetzes 2008, die auf den - auf den entsprechenden Konten und Depots verbuchten - Vermögenswerten entstanden sind, als abgegolten. Der im Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Abkommens von der Abgeltungswirkung erfasste Betrag im Konto oder Depot entspricht dem relevanten Kapital K_r wie in Anhang I des Abkommens bestimmt.

Nach Art. 9 Abs. 1 des Abkommens entfällt die Erhebung der Einmalzahlung nach Art. 7, wenn die betroffene Person ihre schweizerische Zahlstelle spätestens per Stichtag 3 (31.05.2013) schriftlich ermächtigt, die Informationen nach Absatz 2 an die zuständige österreichische Behörde zu melden.

Gemäß Art. 13 Abs. 3 des Abkommens hat die betroffene Person gegenüber der zuständigen österreichischen Behörde einen Anspruch auf Erstattung der Einmalzahlung, wenn die Einmalzahlung ohne rechtlichen Grund bezahlt worden ist.

Die Beschwerdeführerin hatte ihren Wohnsitz am nach Art. 3 Abs. 2 des Abkommens maßgeblichen Stichtag (31.12.2010) in Österreich und hat sowohl an diesem Stichtag als auch beim Inkrafttreten des Abkommens (01.01.2013) über die in Rede stehenden Konten bei der P AG, einer schweizerischen Zahlstelle im Sinne des Abkommens, verfügt. Sie war daher nach Art. 5 des Abkommens verpflichtet, der P AG spätestens bis zum Stichtag 3 (31.05.2013) mitzuteilen, ob die Nachversteuerung der Zinserträge durch Einmalzahlung erfolgen soll (anonyme Abgeltungssteuer) oder ob sie dieser die Ermächtigung zur freiwilligen Meldung erteilt.

Nachdem außer Streit steht, dass die Beschwerdeführerin der schweizerischen Zahlstelle ungeachtet der ihr zugegangenen Information eine Ermächtigung zur freiwilligen Meldung nach Art. 9 des Abkommens nicht erteilt hat, war diese verpflichtet, die nach Anhang I berechnete Einmalzahlung gemäß Art. 7 des Abkommens zu erheben. Aus welchen Gründen eine solche Ermächtigung nicht erteilt wurde, ist nach dem Abkommen nicht maßgeblich; ebenso stellt das Abkommen nicht darauf ab, ob das Vermögen auf dem Konto der schweizerischen Bank tatsächlich aus versteuerten oder nicht versteuerten Einkünften ("Schwarzgeld") stammt bzw. die Offenlegung der Zinserträge absichtlich oder nur versehentlich unterblieben ist.

Ein Anspruch gegenüber der zuständigen österreichischen Behörde auf Erstattung der Einmalzahlung besteht nach Art. 13 Abs. 3 des Abkommens nur, wenn die Einmalzahlung ohne rechtlichen Grund bezahlt worden ist. Wann ein solcher Fall einer ohne rechtlichen Grund erfolgten Einmalzahlung vorliegt, geht aus dem Abkommen nicht hervor.

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (1770 der Beilagen XXIV. GP - Staatsvertrag - Materialien) liegt eine solche grundlos erfolgte Einmalzahlung beispielsweise dann vor, wenn sich nachträglich herausstellt, dass die betroffene Person zum relevanten Zeitpunkt nicht in Österreich ansässig war.

Maßgeblicher Stichtag für die Ansässigkeit ist nach Art. 3 Abs. 2 iVm Art. 2 lit. j des Abkommens der 31. Dezember 2010. Hinsichtlich der Ansässigkeit ist somit keine zeitraum-, sondern eine zeitpunktbezogene Betrachtung anzustellen. Ein Wohnsitzwechsel zwischen Stichtag 2 und 3 ist daher ebenso unbeachtlich, wie eine nicht durchgehende inländische Ansässigkeit der betroffenen Person in der Vergangenheit (vgl. Fraberger/Petritz, Steuerabkommen Österreich-Liechtenstein/Schweiz, SWK-Spezial, 2014, Seite 53). Dass die Beschwerdeführerin seit Juli 2012 wieder in der Schweiz gemeldet ist, ist in diesem Zusammenhang somit nicht relevant. Eine Rückzahlung wäre nur

dann möglich gewesen, wenn die Beschwerdeführerin am relevanten Stichtag nicht in Österreich ansässig gewesen wäre.

Das Bundesministerium für Finanzen hat in einer Information vom 5. September 2014, BMF-010221/0566-VI/8/2014, ausgeführt, dass ein rechtlicher Grund auch dann (zum Teil) nicht vorliege, wenn der Einmalzahlungsbetrag aufgrund eines Rechenfehlers oder unter Zugrundelegung falscher Grunddaten in unrichtiger Höhe (überhöht) entrichtet worden sei, Österreich an den Vermögenswerten bzw. den bezogenen Kapitaleinkünften kein Besteuerungsrecht hätte ausüben können, bereits eine fristgerechte Offenlegung erfolgt wäre oder die Zahlstelle trotz Erteilung der Ermächtigung zur freiwilligen Meldung die Einmalzahlung erhoben hätte und eine Rückerstattung ausschließlich in den dort angeführten Fallkonstellationen erfolgen könne. Abgesehen davon, dass das Bundesfinanzgericht an derartige Aussagen des BMF nicht gebunden ist, hat die Beschwerdeführerin auch nicht behauptet, dass gegenständlich ein solcher Fall vorläge und kann auch das Bundesfinanzgericht Derartiges nicht erkennen.

Mit dem nicht näher konkretisierten Einwand, die Abgabe sei auch für das Jahr 2012 verrechnet worden, war nichts zu gewinnen. Bei der Berechnung mit der im Abkommen vorgesehenen Formel werden nicht die tatsächlichen Zinserträge der einzelnen Jahre erfasst, sondern es wird ausgehend von den Kapitalbeständen an bestimmten Stichtagen ein pauschaler Abgeltungsbetrag für die gesamte Vergangenheit ermittelt, wobei die Einmalzahlung im Beschwerdefall aufgrund der in Art. 7 Abs. 6 des Abkommens normierten Deckelung des von der Abgeltungswirkung erfassten Betrages nicht auf Basis des Kapitalbestandes zum 31. Dezember 2012 (23.211,00 €) ermittelt wurde, sondern auf Basis des mit dem 1,2-fachen des Kapitalbestandes zum 31. Dezember 2010 (11.303,00 €) ermittelten relevanten Kapitals in Höhe von 13.563,00 €.

Zudem geht aus der Aktenlage nicht hervor, dass die Beschwerdeführerin gegen die ihr von der P AG übermittelte Bescheinigung vom 3. Juni 2013 Einspruch erhoben hätte. Wird ein solcher aber nicht innerhalb von 30 Tagen nach der Zustellung erhoben, gilt die Bescheinigung nach Art. 7 Abs. 3 des Abkommens als genehmigt.

Auch wenn die Einmalzahlung die bezogenen Zinsen im Beschwerdefall um ein Vielfaches übersteigt und das Ergebnis im Einzelfall nur schwer verständlich sein mag, ist diese sich aus dem Abkommen zwingend ergebende rechtliche Folge einzig der von der Beschwerdeführerin der P AG nicht erteilten Ermächtigung zur freiwilligen Meldung zuzuschreiben. Nachdem die Beschwerdeführerin das Wahlrecht zwischen anonymer Einmalzahlung und freiwilliger Meldung hatte und sie somit die für sie günstigere Variante in Anspruch hätte nehmen können, kann insoweit auch keine allfällige Verfassungswidrigkeit erkannt werden (zur Frage der Verfassungskonformität der Abkommen mit der Schweiz und Liechtenstein vgl. Nocacek, in ÖStZ 2013, 166 ff, mwN).

Ob und inwieweit bezüglich der im Inland erklärten Einkünfte ein Beratungsfehler vorlag oder nicht, kann dahingestellt bleiben, ändert dies doch nichts daran, dass die

ausländischen Kapitaleinkünfte tatsächlich nicht fristgerecht offengelegt wurden und die Einmalzahlung den abkommensrechtlichen Bestimmungen entsprechend erhoben wurde. Zudem wäre die Beschwerdeführerin auch im Fall einer ordnungsgemäßen Erklärung nach dem Abkommen verpflichtet gewesen, der Zahlstelle eine Ermächtigung zur freiwilligen Meldung zu erteilen, hätte diese die Einmalzahlung andernfalls doch gleichermaßen einheben müssen. Darauf wird im Übrigen auch in den Informationsschreiben der schweizerischen Zahlstellen ausdrücklich hingewiesen.

Gesamthaft gesehen ist somit nicht erkennbar, dass die Einmalzahlung ohne rechtlichen Grund im Sinne des Abkommens mit der Schweiz eingehoben worden wäre (vgl. ua. auch BFG 23.7.2015, RV/1100567/2015; BFG 5.9.2017, RV/1100924/2015; BFG 13.9.2017, RV/1100552/2015; BFG 14.9.2017, RV/1100743/2015 und BFG 14.9.2017, RV/1100885/2015; aA hingegen BFG 20.6.2017, RV/7100801/2015). Damit aber kam eine Rückzahlung nicht in Betracht und konnte der Beschwerde daher kein Erfolg beschieden sein.

IV. 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.

Zur Frage, wann ein Fall einer ohne rechtlichen Grund gemäß Art. 13 Abs. 3 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt erfolgten Einmalzahlung vorliegt und daher ein Anspruch auf Erstattung der Einmalzahlung besteht, existiert - soweit erkennbar - keine höchstgerichtliche Rechtsprechung. Auch ist die Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts in dieser Frage nicht einheitlich. Eine ordentliche Revision ist daher zulässig.

Feldkirch, am 31. Oktober 2017