

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Claudia Mauthner in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Bechtold und Wichtl Rechtsanwälte GmbH, Marktplatz 9, 6850 Dornbirn, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 23. Juli 2015 über die Abweisung eines Antrages auf Nachsicht gemäß § 236 BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

I. Verfahrensgang und Sachverhalt

Der im Inland ansässige Beschwerdeführer (im Folgenden abgekürzt Bf.) ist nichtselbständig als Zahntechniker in Liechtenstein tätig und Inhaber eines Kontos bei der X-Bank. Das betreffende Konto dient seit seiner Eröffnung im Jahr 2009 einzig als Gehaltskonto des in Liechtenstein bezogenen Gehalts bzw. als bloßes Girokonto. Die auf diesem Konto verbuchten Einkünfte aus der nichtselbständigen Tätigkeit in Liechtenstein wurden seitens des Bf. im Inland stets ordnungsgemäß deklariert und versteuert. In den Abgabenerklärungen nicht deklariert wurden jedoch die generierten Kapitalerträge (Habenzinsen) in Höhe von 2,54 € (2009), 4,42 € (2010), 5,55 € (2011), 26,22 € (2012) und 14,28 € (2013).

Mit Schreiben der X-Bank vom 28. Mai 2014 wurde dem Bf. die Bescheinigung über die Nachversteuerung durch Einmalzahlung gemäß Artikel 8 des Abkommens zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der Republik Österreich über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern übermittelt. Dem Bf. wurde die Einmalzahlung in Höhe von 6.847,99 Euro vom liechtensteinischen Konto in Abzug gebracht und an den österreichischen Fiskus überwiesen. Der vom Bf. beim Finanzamt Feldkirch eingebrachte Antrag auf Rückerstattung der gemäß Artikel 8 des Abkommens zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der Republik Österreich über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern erhobenen Einmalzahlung (Abgeltungssteuer) wurde mit Bescheid vom 26. März 2015 als unbegründet abgewiesen. Die gegen den Abweisungsbescheid erhobene Beschwerde wurde nach Ergehen einer abweisenden Beschwerdeentscheidung und Einbringung eines Vorlageantrages mit Erkenntnis des BFG vom 13. Dezember 2017, RV/1100646/2015, wiederum als unbegründet abgewiesen.

Mit dem am 29. Mai 2015 eingereichten Schriftsatz beantragte der Bf. die Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten in Höhe von 6.847,99 Euro wegen Vorliegens einer sachlichen Unbilligkeit. Begründend führte der Bf. aus, er habe aufgrund von unglücklichen Umständen übersehen, die Erklärung zur freiwilligen Meldung rechtzeitig bei seiner Bank abzugeben. Durch dieses Versäumnis sei ihm von der Bank in Liechtenstein eine Einmalzahlung in Höhe von 6.847,99 Euro abgezogen worden. In den Jahren 2009 bis 2013 habe er für seine Einlagen zwischen 2,54 Euro und 26,22 Euro von der Bank gutgeschrieben bekommen. Vor dem Jahr 2009 habe er kein Konto in Liechtenstein gehabt.

Mit Bescheid vom 23. Juli 2015 wurde der gegenständliche Nachsichtsantrag mit der Begründung abgewiesen, es handle sich bei der Abgeltungssteuer um keine Abgabe im Sinne der BAO, sodass für eine Erledigung im Sinne des § 236 BAO kein Raum verbleibe.

In der fristgerecht seitens der steuerlichen Vertretung des Bf. eingebrachten Beschwerde wurde beantragt, keine Beschwerdeverentscheidung zu erlassen, sondern die Beschwerde dem BFG direkt zur Entscheidung vorzulegen. Weiters wurde begehrt, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben und dem Antrag des Bf. auf Bewilligung einer Nachsicht gemäß § 236 BAO in Höhe von 6.847,99 Euro vollinhaltlich stattzugeben sowie eine mündliche Senatsverhandlung durchzuführen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, der Bescheid sei in mehrfacher Hinsicht mit Rechtswidrigkeiten belastet und verletze den Bf. sowohl in einfachgesetzlich (Recht auf Nicht-Nachversteuerung durch Einmalzahlung (Art. 8 des Steuerabkommens Liechtenstein) und Recht auf Erstattung der Einmalzahlung (Art. 14 Abs. 3 des Steuerabkommens Liechtenstein)) als auch in verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten (Recht auf Unverletzlichkeit des Eigentums (Art. 5 StGG; Art. 1 1. ZPEMRK) und Gleichheitsgrundsatz (Art. 7 B-VG)). Die angefallenen Zinserträge seien mit dem EU-Steuerrückbehalt iSd Richtlinie 2003/48/EG belastet. Die Kapitalerträge seien damit bereits angemessen (end)besteuert und der entsprechende Anteil des Ertrages an Österreich abgeführt worden. Daraus folge, dass Österreich an den gegenständlichen Vermögenswerten bzw. den daraus erwachsenen Kapitalerträgen überhaupt kein Besteuerungsrecht (mehr) hätte ausüben dürfen. Die Einhebung der Einmalzahlung vom gegenständlichen Konto des Bf. sei somit ohne rechtlichen Grund im Sinne des Art. 14 Abs. 3 des Steuerabkommens mit Liechtenstein erfolgt, weshalb dem Bf. der gesetzlich verankerte Anspruch auf Rückerstattung der Einmalzahlung daher nicht abgesprochen werden könne.

Der angefochtene Bescheid sei demnach mit doppelter Rechtswidrigkeit behaftet, da zum einen eine Nachversteuerung durch Einmalzahlung gemäß Art. 8 mangels unversteuerter Vermögenswerte überhaupt nicht hätte erfolgen dürfen und zum anderen die belangte Behörde die Bestimmung des Art. 14 Abs. 3 des Steuerabkommens in rechtswidriger Weise für nicht verwirklicht erachtet habe. Die Einmalzahlung sei, wie aufgezeigt, ohne rechtlichen Grund erfolgt, da die Kapitalerträge bereits im Rahmen des EU-Steuerrückbehaltes einer angemessenen Endbesteuerung zugeführt worden seien und

Österreich im Hinblick auf diese Kapitalerträge kein Besteuerungsrecht (mehr) zukomme. Der Tatbestand des Art. 14 Abs. 3 des Steuerabkommens sei demnach verwirklicht; widrigenfalls käme es zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung der Kapitalerträge.

In diesem Zusammenhang werde auf die Grundintention des Steuerabkommens verwiesen, wonach der Zweck des Abkommens insbesondere darin liege, bisher unbesteuerter Vermögenswerte effektiv zu besteuern. Da die gegenständlich relevanten Vermögenswerte jedoch, wie aufgezeigt, bereits im Rahmen des EU-Steuerrückbehalts versteuert worden seien, lägen von vornherein keine "bisher unbesteuerten" Vermögenswerte vor. Eine Verletzung der Offenlegungspflicht sei dem Bf. demnach ebenfalls nicht vorwerfbar. Er sei lediglich dazu angehalten gewesen, nicht versteuerte, dem Abkommen unterliegende Einkünfte darzulegen.

Überdies handle es sich bei der Abgeltungssteuer entgegen der Rechtsansicht der belangten Behörde um eine Abgabe iSd BAO. Gegenteiliges lasse sich weder aus dem Steuerabkommen Liechtenstein, den hierzu vorliegenden Gesetzesmaterialien, aus § 236 BAO noch aus der BAO insgesamt entnehmen. Auch existiere keine gegenteilige Rechtsprechung. Die BAO gelte schließlich unter anderem in Angelegenheiten der öffentlichen Abgaben (mit Ausnahme der Verwaltungsabgaben des Bundes, der Länder und der Gemeinden), sodass nicht nachvollziehbar sei, weshalb die eingehobene Abgeltungssteuer keine derartige – von der BAO erfasste – öffentliche Abgabe sein sollte. Abgesehen davon, dass im Steuerabkommen Liechtenstein die Anwendbarkeit der BAO – konkret des § 236 BAO – jedenfalls nicht ausgenommen sei, sei auf § 2 BAO Bedacht zu nehmen. Laut dieser Norm würden die Bestimmungen der BAO sinngemäß in Angelegenheiten der Erstattungen, Vergütungen und Abgeltungen von Abgaben und Beiträgen gelten. Unter Erstattungen seien dabei beispielsweise auch „Rückerstattungen“ auf Grund von Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens zu verstehen. Dies müsse demnach auch für das gegenständlich relevante Steuerabkommen Liechtenstein (und die hier vorgesehene Abgeltungssteuer bzw. deren Rückerstattung) zu gelten haben.

Die Einhebung der Abgeltungssteuer sei weiters ohne Zweifel persönlich und sachlich unbillig im Sinne des § 236 BAO. So sei die Einhebung unverhältnismäßig und überschießend, sie sei schon aufgrund ihrer Höhe mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden. Es bestünde ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgeltungssteuer und den im Bereich des Bf. entstehenden Nachteilen. Wie nachfolgend dargelegt würde, läge auch ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis und damit eine sachliche Unbilligkeit vor. Es komme durch die Einhebung der Abgeltungssteuer zu einer anormalen Belastungswirkung und zu einem atypischen Vermögenseingriff. Insbesondere auch im Hinblick auf die Verletzung verfassungsgesetzlich gewährleisteter Rechte wäre gerade aufgrund des krassen Missverhältnisses und der Unverhältnismäßigkeit ein gelinderes Mittel (in Form des Rechts auf Bewilligung einer Nachsicht) anzuwenden gewesen.

Überdies verletze der angefochtene Bescheid den Bf. in verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten. Das Steuerabkommen diene nach seiner Grundintention

vorrangig der Sicherstellung einer effektiven Besteuerung in Österreich und stelle sohin zweifellos einen wesentlichen Beitrag zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und zur steuerlichen Erfassung von nach Liechtenstein verbrachtem Schwarzgeld dar. Anhand dieser Grundintention und dem dieser zugrundeliegenden Regelungszweck sei das Steuerabkommen zu bewerten und dem folgend der angefochtene Bescheid auf seine Rechtmäßigkeit zu überprüfen.

In Hinblick auf den Begriff der Vermögenswerte im Sinne des Steuerabkommens lasse es der Wortlaut sowie der Sinneszusammenhang offen, ob darunter auch bloße Gehalts- bzw. Girokonten zu subsumieren seien. In den Erläuterungen zu Art. 2 des Steuerabkommens werde auf den Begriff der Vermögenswerte näher eingegangen. Beispielhaft seien dort Wertpapiere wie Anleihen, Aktien, Investmentfonds-Zertifikate oder Ähnliches angeführt. Dies indiziere somit deutlich, dass es sich bei Vermögenswerten im Sinne des Steuerabkommens jedenfalls um solche handelte, welche mit einer entsprechenden Veranlagungsstrategie zur Veranlagung gebracht worden seien. Bei bloßen Gehalts- bzw. Girokonten, auf welche lediglich das monatliche Gehalt (welches überdies rechtmäßig versteuert werde) verbucht werde und welche nur geringfügige Zinserträge generierten (welche überdies im Wege des EU-Steuerrückbehaltes versteuert würden), sei eine derartige Veranlagungsstrategie jedoch gerade nicht gegeben. Derartige Vermögenswerte seien vom Abkommen nach seiner Grundintention daher nicht erfasst.

In diesem Sinne sei der im Steuerabkommen in Hinblick auf den Begriff der Vermögenswerte statuierte Gesetzeswortlaut bzw. dessen gegenständliche Auslegung durch die belangte Behörde als überschießend zu betrachten. Nach dem Gesetzeszweck fehle es an einer entsprechenden und notwendigen Ausnahme für all jene Konten, auf welchen Vermögenswerte ohne jede Veranlagungsstrategie (etwa bloße Gehalts- oder Girokonten) verbucht würden. Die Fallgruppen, welche vom Steuerabkommen erfasst sein sollten, seien jedenfalls völlig andere (nämlich gerade solche, bei welchen eine entsprechende Veranlagungsstrategie vorliege und nicht solche, bei denen die Kapitalerträge ohnehin bereits im Wege des EU-Steuerrückbehaltes versteuert worden seien), sodass eine Gleichbehandlung von bloßen Gehalts- oder Girokonten mit den in den Erläuterungen zu Art. 2 des Steuerabkommens genannten Vermögenswerten ungerechtfertigt und willkürlich wäre. Der Begriff der Vermögenswerte im Sinne des Steuerabkommens sei demnach teleologisch derart zu reduzieren, dass im Hinblick auf eine Nachversteuerung durch Einmalzahlung (Art. 8) bzw. die Erstattung der Einmalzahlung (Art. 14) bloße Gehalts- oder Girokonten ohne Veranlagungsstrategie ausgenommen seien. Dies umso mehr, wenn eine Versteuerung der Kapitalerträge, wie gegenständlich, bereits durch den EU-Steuerrückbehalt erfolgt sei. Es fehle daher bei jeder anderen Interpretation an einer nach der ratio legis notwendigen Ausnahme; das Steuerabkommen Liechtenstein bzw. die genannten Vorschriften würden trotzdem nicht ihres Inhaltes bzw. ihres Regelungszweckes entkleidet werden.

Die belangte Behörde begründe den Bescheid vom 26. März 2015, mit dem der vom Bf. beim Finanzamt Feldkirch eingebrachte Antrag auf Rückerstattung der gemäß Artikel 8

des Steuerabkommen Liechtenstein erhobenen Einmalzahlung (Abgeltungssteuer) als unbegründet abgewiesen worden sei, damit, dass eine Erstattung der Abgeltungssteuer mangels Verwirklichung des Art. 14 Abs. 3 des Steuerabkommens nicht erfolgen könne. Unter Berücksichtigung der zuvor dargestellten Grundintention des Steuerabkommens sowie der gegenständlich relevanten Beträge - nämlich einerseits die vermeintlich (was jedoch, wie aufgezeigt, ohnehin nicht der Fall sei) un versteuerten Kapitalerträge in Höhe von 2,54 € (2009), 4,42 € (2010), 5,55 € (2011), 26,22 € (2012) und 14,28 € (2013), gesamt sohin 53,01 €, und andererseits der eingehobene Abgeltungsbetrag in Höhe von 6.847,99 € - werde deutlich, dass der angesprochene Bescheid ebenso wie der diesem Beschwerdeverfahren zugrunde liegende angefochtene Bescheid verfassungsgesetzlich gewährleistete Rechte des Bf. verletzen würden.

Jeder Eingriff in das Eigentumsrecht sei nur insoweit zulässig, als ein öffentliches Interesse bestehe und er verhältnismäßig sei. Hierzu müsse der Eingriff zur Erreichung des öffentlichen Interesses geeignet, erforderlich und angemessen sein. Der Eingriff in die Grundrechtsposition des Bf. und das öffentliche Interesse müssten somit in einer vernünftigen Relation zueinanderstehen. Der Eingriff müsse überdies ein möglichst schonendes Mittel zur Zielerreichung darstellen. Gegenständlich zeige schon ein Blick auf die relevanten Beträge, dass der angefochtene Bescheid ein derart exzessives Missverhältnis zwischen dem Verhalten des Bf. und der Höhe des eingehobenen Abgabenbetrages schaffe, dass dies unter keinen Umständen als verhältnismäßig anzusehen sei. Dies insbesondere unter Berücksichtigung der Tatsache, dass das öffentliche Interesse, im Ausland angefallene Kapitalerträge einer entsprechenden Besteuerung zuzuführen (was gegenständlich jedoch aufgrund des EU-Steuerrückbehaltes ohnehin bereits geschehen sei), jedenfalls auch zu erreichen wäre, wenn zumindest die vorliegenden Kapitalerträge in Hinblick auf den relevanten Zeitraum entsprechend aliquotiert würden. Gegenständlich wären demnach die angeführten Zinserträge der Jahre 2009 bis 2013 auf den relevanten Zeitraum von fünf Jahren aufzuteilen, womit sich ein jährlicher Zinsbetrag in Höhe von jährlich 10,60 € ergäbe. Damit würde - bei gebotener aliquoter Betrachtung - auch die gesetzliche Freigrenze nicht überschritten. Die Tatsache, dass auf dem gegenständlichen Konto in bloß einem von fünf Beobachtungsjahren der gesetzliche Freibetrag von 22,00 € überschritten worden sei, zum Anlass dafür zu nehmen, den anhand sämtlicher Kapitalbestände und Kapitalentwicklungen ermittelten Abgeltungsbetrag in Höhe von 6.847,99 € vom Konto einzuziehen, halte jedenfalls einer verfassungsrechtlich gebotenen Verhältnismäßigkeitsprüfung unter keinen Umständen stand. Der eingezogene Betrag entspreche dem 129fachen des (bereits endbesteuerten) Zinsbetrages. Ein derartiges Missverhältnis sei jedenfalls nicht mehr durch den Zweck der Regelung gedeckt, schließlich wäre sogar bei einer tatsächlichen Steuerhinterziehung die Strafhöhe geringer, weshalb der nunmehr eingehobene Abgeltungsbetrag als unzulässige Enteignung qualifiziert werden könne.

Daran anknüpfend verbiete der in Art. 7 B-VG normierte Gleichheitsgrundsatz unsachliche Differenzierungen auf den Gebieten der Normsetzung und des Normvollzuges. Die Gleichheitswidrigkeit einer Bestimmung (bzw. deren gleichheitswidrige Anwendung) liege jedenfalls dann vor, wenn sich unter Anwendung qualitativer und quantitativer Kriterien ergebe, dass kein zu duldender Härtefall vorliege, sondern die angeordneten Rechtsfolgen schlichtweg unverhältnismäßig seien. Darüber hinaus seien im Sinne des Gleichheitssatzes Unterschiede im Tatsächlichen auch in entsprechend unterschiedlichen Rechtsnormen zu berücksichtigen. Es sei demnach im Sinne einer verfassungskonformen Interpretation und Anwendung der zitierten Bestimmungen des Steuerabkommens geboten, bloße Gehalts- oder Girokonten ohne Veranlagungsstrategie einer entsprechend differenzierten rechtlichen Handhabung zuzuführen. Jede andere rechtliche Handhabung wäre vollkommen willkürlich und damit gleichheitswidrig.

Die eingehobene Einmalzahlung, die Abweisung des Rückerstattungsantrages sowie des beschwerdegegenständlichen Antrages auf Nachsicht seien damit sowohl objektiv als auch subjektiv unverhältnismäßig und würden ein derart exzessives Missverhältnis zwischen dem Verhalten des Bf. und dem eingehobenen Betrag schaffen, dass dieser in seinem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Unverletzlichkeit des Eigentums sowie im Gleichheitsgrundsatz verletzt sei.

Mit Vorlagebericht vom 17. August 2015 wurde die Beschwerde antragsgemäß ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung dem BFG vorgelegt. In seiner Stellungnahme führte die belangte Behörde aus, die BAO gelte gemäß ihrem § 1 in Angelegenheiten der bundesrechtlich geregelten öffentlichen Abgaben sowie der auf Grund unmittelbar wirksamer Rechtsvorschriften der Europäischen Union zu erhebenden öffentlichen Abgaben, sofern diese Abgaben durch Abgabenbehörden des Bundes zu erheben sind.

Zwar handle es sich bei der strittigen Einmalzahlung gemäß § 8 Abs. 1 FAG um eine gemeinschaftliche Bundesabgabe, welche zwischen Bund und Ländern geteilt werde. Allerdings erfordere das Vorliegen einer Abgabe im Sinne des § 1 BAO darüber hinaus, dass die Abgabe durch Abgabenbehörden des Bundes zu erheben sei. Gegenständlich erfolge die Einhebung der Abgabe nicht durch eine österreichische Abgabenbehörde, sondern durch die nach dem Abkommen zuständige liechtensteinische Behörde, welche die bereits erhobenen und an sie von der liechtensteinischen Zahlstelle überwiesenen Einmalzahlungen an die zuständige österreichische Behörde weiterleite, wobei ihr für die Erhebung ein erheblicher Geldbetrag zustünde (vgl. Art 8 Abs. 4 des Abkommens: *„Die liechtensteinische Zahlstelle überweist die erhobenen Einmalzahlungen nach Genehmigung der Bescheinigungen nach Absatz 3 jeweils monatlich an die zuständige liechtensteinische Behörde. Die erste Überweisung erfolgt einen Monat nach dem Stichtag 3. Die zuständige liechtensteinische Behörde leitet die Einmalzahlungen jeweils monatlich an die zuständige österreichische Behörde weiter, wobei die zuständige liechtensteinische Behörde eine Bezugsprovision von 4.000.000 Euro behält.“*).

Gegen die Anwendbarkeit der BAO auf das Abkommen spreche im Übrigen, dass dieses keine Regelung enthalte, wonach darauf die österreichischen Verfahrensvorschriften anzuwenden seien (im Gegensatz etwa zu § 1 Abs. 2 EG-AHG). Dagegen spreche auch, dass Art. 14 Abs. 3 des Abkommens eine eigene Regelung für die Erstattung der Einmalbeträge enthalte, welche bei Anwendbarkeit der BAO auf das Abkommen im Hinblick auf deren § 240 obsolet wäre. Auch der Umstand, dass in den besonderen Fällen des Art. 8 Abs. 9 des Abkommens, in denen keine Abgeltungswirkung eintrete, die geleistete Einmalzahlung als freiwillige Zahlung auf die geschuldeten Steuern behandelt werde, führe nicht dazu, dass es sich dabei um eine Abgabe im Sinne des § 1 BAO handle, ebenso wenig wie der Hinweis auf die BAO in Art. 8 Abs. 8 des Abkommens im Zusammenhang mit der Abgeltungswirkung bei Gemeinschuldern bedeute, dass die BAO grundsätzlich auf das Abkommen anzuwenden sei. Aber selbst dann, wenn es sich bei der Einmalzahlung um eine Abgabe im Sinne der BAO handeln würde bzw. diese bei der Anwendung des Abkommens beachtlich wäre, müsste das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit der Abgabenerhebung als Voraussetzung für die Gewährung einer Nachsicht aus folgenden Überlegungen verneint werden:

Die Abgeltungswirkung erfasse zwar einerseits gemäß Art. 8 Abs. 6 des Abkommens nur das relevante Kapital (bzw. sei mit diesem begrenzt), womit verhindert werde, dass mit einer geringen Einmalzahlung ein unverhältnismäßig hoher Betrag an Einkommensteuer abgegolten werde. Andererseits finde sich im Abkommen keine Regelung, welche sicherstelle, dass der Steuerpflichtige nicht durch eine Einmalzahlung (endgültig) belastet werde, welche unverhältnismäßig höher sei als die abzugeltende Steuer. Dass in solchen Fällen nach dem klaren Abkommenswortlaut weder eine Anrechnung noch eine teilweise Erstattung der Einmalzahlung möglich sei, könne nicht im Wege der teleologischen Interpretation unter Anwendung eines Größenschlusses vermieden werden, da dem Gesetzgeber eine lückenhafte Abkommensregelung nicht unterstellt werden könne.

Wenn nunmehr der Umstand, dass die nachträgliche Bekanntgabe von auf einem Liechtensteinischen Konto verbuchten Vermögenswerten und Erträgen keine Rechtsanspruch auf (auch nur teilweise) Erstattung der Einmalzahlung vermittele und die Erhebung der Einmalzahlung selbst dann, wenn die Freigrenze von 22 Euro gemäß § 39 Abs. 1 EStG 1988 nur einmalig und geringfügig überschritten worden sei, nicht ohne rechtlichen Grund erfolgt sei, sondern diese im Hinblick auf eine fehlende rechtzeitige Ermächtigung der liechtensteinischen Zahlstelle gemäß Art. 10 Abs. 1 des Abkommens eine zwingende Rechtsfolge des Verhaltens des Steuerpflichtigen sei (vgl. BFG 23.7.2015, RV/1100567/2015), so könne nicht davon ausgegangen werden, dass in diesen Fällen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete, oder ein außergewöhnlicher Geschehensablauf vorliege, welcher eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst habe. Beides wäre aber nach der Rechtsprechung (neben dem Umstand, dass es durch die nicht zu erwartende Abgabenschuld zu einer anormalen Belastungswirkung komme)

Grundvoraussetzung dafür, dass eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung angenommen werden könnte (vgl. Ritz, BAO, § 236 Rz 11).

Mit Schriftsatz vom 2. Juli 2019 wurde auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sowie auf eine Entscheidung durch einen Senat verzichtet.

II. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Gemäß § 1 Abs. 1 BAO gelten die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes in Angelegenheiten der öffentlichen Abgaben (mit Ausnahme der Verwaltungsabgaben des Bundes, der Länder und der Gemeinden) sowie der auf Grund unmittelbar wirksamer Rechtsvorschriften der Europäischen Union zu erhebenden öffentlichen Abgaben, in Angelegenheiten der Eingangs- und Ausgangsabgaben jedoch nur insoweit, als in den zollrechtlichen Vorschriften nicht anderes bestimmt ist, soweit diese Abgaben durch Abgabenbehörden des Bundes, der Länder oder der Gemeinden zu erheben sind.

Gemäß § 49 Abs. 1 BAO sind Abgabenbehörden die mit der Erhebung der im § 1 bezeichneten öffentlichen Abgaben und Beiträge betrauten Behörden der Abgabenverwaltung des Bundes (§ 52), der Länder und Gemeinden. Nach Abs. 2 dieser Bestimmung sind unter Erhebung im Sinn dieses Bundesgesetzes alle der Durchführung der Abgabenvorschriften dienenden abgabenbehördlichen Maßnahmen zu verstehen.

Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Nach Abs. 2 dieser Bestimmung findet der erste Absatz auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

Gemäß § 240 Abs. 1 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. Nach Abs. 3 dieser Bestimmung hat auf Antrag des Abgabepflichtigen (Abs. 1) die Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages insoweit zu erfolgen, als nicht eine Rückzahlung oder ein Ausgleich gemäß Abs. 1 erfolgt ist (lit. a), ein Ausgleich im Wege der Veranlagung erfolgt ist (lit. b), ein Ausgleich im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder im Fall eines Antrages auf Veranlagung zu erfolgen hätte (lit. c). Der Antrag kann bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt, gestellt werden. Für das Verfahren über die Rückzahlung ist die Abgabenbehörde zuständig, der die Erhebung der betroffenen Abgabe obliegt. Betrifft der Antrag im Einkommensteuerrecht geregelte Abzugsteuern, so ist das Finanzamt für das Verfahren über die Rückzahlung örtlich zuständig, dem die Erhebung der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer des Antragstellers obliegt.

Gemäß § 8 Abs. 1 FAG 2008, BGBl. I Nr. 103/2007 idF BGBl. I Nr. 165/2013, sind gemeinschaftliche Bundesabgaben unter anderem die Einmalzahlungen gemäß dem Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik

Österreich über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt sowie gemäß dem Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern.

Gemäß Art. 1 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern, BGBl. III Nr. 301/2013 (in der Folge: Abkommen), soll durch bilaterale Zusammenarbeit der Vertragsstaaten die effektive Besteuerung der betroffenen Personen in der Republik Österreich sichergestellt werden. Zu diesem Zwecke werden nach Art. 1 Abs. 2 lit. a des Abkommens Vermögenswerte bei einer liechtensteinischen Zahlstelle von in der Republik Österreich ansässigen betroffenen Personen auf der Grundlage dieses Abkommens nachversteuert.

Gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. f sublit. i des Abkommens zählt zu den vom Abkommen betroffenen Vermögenswerten das bei liechtensteinischen Zahlstellen im Sinne des Buchstaben e Ziffer i (Banken nach dem liechtensteinischen Bankengesetz und Wertpapierhändler) auf Konten oder Depots verbuchte Vermögen.

Gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. h sublit. i des Abkommens ist "betroffene Person" im Sinne des Abkommens eine in der Republik Österreich ansässige natürliche Person, die als Vertragspartner einer liechtensteinischen Zahlstelle Konto- oder Depotinhaber sowie nutzungsberechtigte Person der entsprechenden Vermögenswerte ist.

Gemäß Art. 3 Abs. 2 des Abkommens ist für Zwecke des Teils 2 des Abkommens (Regelung zur Nachversteuerung von Vermögenswerten) der Wohnsitz am Stichtag 2 (31.12.2011) maßgebend.

Gemäß Art. 4 Abs. 1 des Abkommens informieren die liechtensteinischen Zahlstellen (Banken und Wertpapierhändler) die Konto- und Depotinhaber bis spätestens zwei Monate nach dem Inkrafttreten dieses Abkommens über den Inhalt dieses Abkommens und die daraus resultierenden Rechte und Pflichten der betroffenen Person.

Gemäß Art. 5 Abs. 1 des Abkommens muss eine betroffene Person, die am Stichtag 2 (31.12.2011) und beim Inkrafttreten dieses Abkommens (01.01.2014) bei derselben liechtensteinischen Zahlstelle ein Konto oder Depot unterhält, der liechtensteinischen Zahlstelle spätestens per Stichtag 3 (31.05.2014) schriftlich mitteilen, für welche der beim Inkrafttreten dieses Abkommens bestehenden Konten oder Depots die Nachversteuerung durch Einmalzahlung nach Artikel 8 erfolgen soll und für welche Konten oder Depots sie der liechtensteinischen Zahlstelle die Ermächtigung zur freiwilligen Meldung nach Artikel 10 gewährt. Eine abgegebene Mitteilung ist ab Inkrafttreten dieses Abkommens unwiderruflich. Nach Abs. 3 dieser Bestimmung erfolgt bei Konten oder Depots, bei denen die betroffene Person bis zum Stichtag 3 (31.05.2014) keine Mitteilung nach Absatz 1 abgibt, die Nachversteuerung durch Einmalzahlung nach Artikel 8.

Gemäß Art. 8 Abs. 2 des Abkommens bemisst sich die Einmalzahlung nach Anhang I des Abkommens. Nach Abs. 3 dieser Bestimmung erstellt die liechtensteinische 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.

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

Gemäß Art. 8 Abs. 7 des Abkommens gelten die Steueransprüche, die vor dem Stichtag 1 (31.12.2003) entstanden sind, im selben Umfang wie die in Absatz 6 genannten Steueransprüche als abgegolten.

Gemäß Art. 10 Abs. 1 des Abkommens entfällt die Erhebung der Einmalzahlung nach Art. 8, wenn die betroffene Person ihre liechtensteinische Zahlstelle spätestens per Stichtag 3 (31.05.2014) schriftlich ermächtigt, die Informationen nach Absatz 2 an die zuständige österreichische Behörde zu melden.

Gemäß Art. 14 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.

In Streit steht, ob das Behalten der gemäß Art. 8 des Abkommens zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der Republik Österreich über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern erhobenen Einmalzahlung (Abgeltungssteuer) in Höhe von 6.847,99 Euro als persönlich und sachlich unbillig iSd § 236 BAO zu bewerten ist.

Vorab ist allerdings zu prüfen, ob die BAO überhaupt in Angelegenheiten der Abgeltungssteuer zur Anwendung kommt. Aus der Sicht des Finanzamtes ist die BAO nur im Erstattungsverfahren anzuwenden aufgrund der in Art. 14 Abs. 3 des Abkommens normierten Zuständigkeit der österreichischen Abgabenbehörden für dieses Verfahren. Im Nachsichtsverfahren verneint das Finanzamt die Anwendbarkeit der BAO mit der Begründung, die Abgeltungssteuer sei von der zuständigen liechtensteinischen Behörde und nicht von einer inländischen Abgabenbehörde erhoben worden. Dies ergebe sich aus Art 8 Abs. 4 des Abkommens, wonach die liechtensteinische Zahlstelle die Einmalzahlungen erhebt und diese an die zuständige liechtensteinische Behörde überweist.

Bei der Abgeltungssteuer nach § 8 Abs. 1 FAG 2008 idF BGBl. I Nr. 165/2013, handelt es sich um eine gemeinschaftliche Bundesabgabe, sodass eine Anwendbarkeit der

BAO in sämtlichen, diese öffentliche Abgabe betreffenden Verfahren die Erfüllung aller Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 BAO voraussetzt. Dazu gehört – wie das Finanzamt in seinem Vorlagebericht zutreffend ausgeführt hat – dass die Erhebung der Abgeltungssteuer durch Abgabenbehörden des Bundes erfolgt (siehe dazu Ritz, BAO⁶, § 1 Tz 5).

Unter „Erhebung“ sind alle der Durchsetzung von Abgabenansprüchen dienenden behördlichen Maßnahmen zu verstehen, die die Ermittlung, Festsetzung, Einhebung (einschließlich Rückzahlung und Nachsicht) und zwangsweise Einbringung zum Ziel haben (Ritz, BAO⁶, § 49 Tz 6).

Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern soll nicht nur die zukünftige Besteuerung von in Liechtenstein erzielten Kapitaleinkünften sicherstellen, sondern auch eine abgabenrechtliche und strafrechtliche Bereinigung von in der Vergangenheit bewirkten Abgabenverkürzungen im Zusammenhang mit in Liechtenstein veranlagtem Vermögen herbeiführen. Die vom gegenständlichen Steuerabkommen betroffenen Personen haben bei der Nachversteuerung zwei Handlungsalternativen, zum einen die freiwillige Offenlegung ihrer Vermögenswerte bis spätestens 31.5.2014 (freiwillige Meldung) oder die weiterhin Anonymität gewährende Einmalzahlung. Da im Fall der Einmalzahlung der Kontoinhaber bzw. Nutzungsberechtigte anonym bleibt, bedürfen die zuständigen österreichischen Abgabenbehörden zur Durchsetzung ihrer Abgabenansprüche zwingend die Mitwirkung der liechtensteinischen Zahlstellen. Dazu musste im Steuerabkommen für die Einmalzahlung ein besonderes Offenlegungs- und Einhebungsprozedere geschaffen werden, das den liechtensteinischen Zahlstellen die Ermittlung, Festsetzung und Einhebung der Einmalzahlung auferlegt, da nur sie Kenntnis von den Kontoinhabern bzw. Nutzungsberechtigten sowie von den jeweiligen gegenüber den österreichischen Abgabenbehörden in der Vergangenheit bewirkten Abgabenverkürzungen haben. Die liechtensteinischen Behörden sind in diesen Erhebungsprozess nicht nur insofern eingebunden, als ihnen die liechtensteinischen Zahlstellen die erhobenen Einmalzahlungen jeweils monatlich weiterleiten (Art. 8 Abs. 4 des Abkommens), sondern auch dadurch, dass sie den Vollzug des Steuerabkommens durch die liechtensteinischen Zahlstellen (Banken und Treuhänder) periodisch kontrollieren und Verstöße entsprechend sanktionieren (Art. 41ff des Abkommens). Dass den liechtensteinischen Behörden bei der Erhebung der Einmalzahlung nur ein (aufgrund der Anonymität notwendiges) Mitwirkungsrecht im Sinne einer Amtshilfe zukommt, die Einhebung dieser gemeinschaftliche Bundesabgabe jedoch den österreichischen Abgabenbehörden des Bundes zuzurechnen sind, ergibt sich nach Auffassung des BFG unter anderem aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (2151 der Beilagen XXIV. GP-Staatsvertrag-Materialien), die in ihrem Besonderen Teil zu Art. 8 des Abkommens expressis verbis folgendes ausführen:

„...Die liechtensteinische Zahlstelle berechnet die Einmalzahlung entsprechend dem Anhang I, zieht diesen Betrag vom Konto oder Depot des österreichischen Kunden

*beziehungsweise des für ihn verwalteten Vermögens ab und **überweist ihn** über die liechtensteinische Regierung **an die österreichischen Steuerbehörden**. Mit dieser Überweisung ist die Steuerpflicht nach Maßgabe des Abs. 6 abgegolten.....*

*.... **Die liechtensteinische Regierung erhält für den administrativen und den IT-Aufwand in Zusammenhang mit der Weiterleitung und Kontrolle der Beträge eine Bezugsprovision in Form eines pauschalen Einmalbetrages in Höhe von 4 000 000 Euro. Dieser Betrag soll die einmaligen Aufwände der liechtensteinischen Regierung abgelden und steht in keinerlei Zusammenhang mit der Höhe der weiterzuleitenden Einmalzahlungen...***

Zudem handelt es sich bei der Einmalzahlung, wie obig dargelegt wurde, um eine gemeinschaftliche Bundesabgabe. Darunter sind nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage betreffend das Abgabenverwaltungsreformgesetz, 38 BlgNR 24, GP,5, „....**öffentlich rechtliche Geldleistungen, die **Gebietskörperschaften** kraft öffentlichen Rechts zur Deckung ihres Finanzbedarfes **erheben****“ zu verstehen. Dabei kommt es primär darauf an, „**ob die Ertragshoheit, das heißt die primäre Verfügungsberechtigung über den Ertrag der Geldleistung, bei einer Gebietskörperschaft liegt.**“

Die Ertragshoheit über die Einmalzahlung liegt beim Bund (die Länder und Gemeinden erhalten einen im Finanzausgleichsgesetz festgelegten Anteil an der Geldleistung) - Liechtenstein erhält unabhängig von der Höhe der durch das Abkommen vereinnahmten Gelder für die Hilfestellung bei der „Erhebung“ der Einmalzahlung lediglich einen nicht unbeträchtlichen einmaligen Fixbetrag. Die „Erhebung“ der Einmalzahlung ist daher den österreichischen Gebietskörperschaften (konkret den Abgabenbehörden des Bundes) und nicht den liechtensteinischen Behörden zuzurechnen.

Nach Auffassung des BFG sind somit alle Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 BAO erfüllt und deshalb die Anwendbarkeit der BAO im Nachsichtsverfahren zu bejahen.

Bezüglich der in Art. 14 Abs. 3 des Abkommens normierten Zuständigkeit der österreichischen Abgabenbehörden im Erstattungsverfahren wird angemerkt, dass dieses Verfahren eine (nachträgliche) Offenlegung der unversteuert gebliebenen Vermögenswerte durch den jeweiligen Steuerpflichtigen gegenüber den österreichischen Abgabenbehörden erfordert. Dadurch bedürfen die österreichischen Abgabenbehörden im Erstattungsverfahren im Unterschied zum Verfahren betreffend Erhebung der Abgeltungssteuer nicht der Mitwirkung ausländischer Zahlstellen und Behörden. Aus der Sicht des BFG kann deshalb aus der im Abkommen normierten Zuständigkeit der österreichischen Abgabenbehörden für das Erstattungsverfahren nicht zwingend der Schluss gezogen werden, die BAO sei nur im Erstattungsverfahren, nicht aber in sonstigen Angelegenheiten der Abgeltungssteuer anzuwenden. Nach Auffassung des BFG dient Art. 14 Abs. 3 des Abkommens vielmehr der Klarstellung, dass das bei der Einmalzahlung im Abkommen aufgrund ihrer Ausgestaltung als pauschale anonyme Zahlung vorgesehene besondere Offenlegungs- und Einhebungsprozedere im Erstattungsverfahren nicht zur Anwendung kommt.

Die in § 236 BAO geforderte Unbilligkeit kann entweder persönlich oder sachlich bedingt sein.

Der Bf. erachtet das Behalten der nachzusehenden Abgeltungssteuer wegen des exzessiven Missverhältnisses zwischen den unversteuert gebliebenen Kapitalerträgen in Höhe von 2,54 € (2009), 4,42 € (2010), 5,55 € (2011), 26,22 € (2012) und 14,28 € (2013), gesamt sohin 53,01 €, und der aus diesem Grund einbehaltenen Einmalzahlung im Ausmaß von in Höhe von 6.847,99 Euro als sachlich unbillig. Eine solche anormale Belastungswirkung bzw. ein solcher atypischer Vermögenseingriff stelle ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis dar, welches überdies verfassungsgesetzlich gewährleistete Rechte des Bf., insbesondere das Recht auf Unverletzlichkeit des Eigentums sowie den Gleichheitsgrundsatz, verletze.

Eine sachliche Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit anderen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offenbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 17.10.2001, 98/13/0073; VwGH 16.10.2002, 99/13/0065; VwGH 26.2.2003, 98/13/0091, VwGH 22.3.1995, 94/13/0264, 0265). Eine derartige Unbilligkeit des Einzelfalles ist aber nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, also die vermeintliche Unbilligkeit für die davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst folgt, für deren Hintanhaltung der Gesetzgeber selbst hätte Vorsorge treffen müssen. Ist die Abgabeneinhebung im Einzelfall aber nicht bloße Auswirkung oder Folge des ordnungsgemäßen Vollzuges genereller Abgabennormen, so kann dies Anlassfall für eine Abgabennachsicht auf Grund sachlicher Unbilligkeit sein.

§ 236 BAO eröffnet somit die Möglichkeit, eine in Folge der besonderen Umstände des Einzelfalles eingetretene, besonders harte Auswirkung der Abgabenvorschriften, die der Gesetzgeber, wäre sie vorhersehbar gewesen, vermieden hätte, im Nachsichtsweg zu mildern (VwGH 22.11.1999, 96/17/0237).

Die Vorschreibung und Einbehaltung der Einmalzahlung in Höhe von 6.847,99 Euro war Folge des Umstands, dass der in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Bf. die ihm von der X-Bank AG auf seinem Gehaltskonto verbuchten Zinserträge nicht in seinen Abgabenerklärungen deklariert hat und überdies nicht bis spätestens 31.5.2014 dieses Bankinstitut ermächtigt hat, diese Erträge samt der Kontodaten (Kontonummer, Kontostände, etc., siehe dazu Art. 10 Abs. 2 des Abkommens) den österreichischen Behörden gegenüber offenzulegen (sog. freiwillige Meldung). Hätte der Bf. der Offenlegung seiner Kontendaten bzw. seiner in Liechtenstein erzielten

Zinserträge fristgerecht zugestimmt, wäre keine Festsetzung der Einmalzahlung erfolgt. Kausal für die Entstehung des nachzusehenden Abgabenspruchs war somit kein vom Abkommensgesetzgeber nicht vorhersehbarer außergewöhnlicher Geschehensablauf, sondern vielmehr das Verhalten des Bf., sodass schon deshalb das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit zu verneinen ist.

Das BFG teilt auch nicht die Rechtsauffassung, dass aufgrund der geringfügigen Höhe der unversteuert gebliebenen Kapitalerträge die nachzusehende Einmalzahlung dem Grunde und der Höhe nach ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis darstellt. Die Einmalzahlung löst in aller Regel deshalb eine erheblich höhere Besteuerung als die freiwillige Meldung aus, weil dadurch einerseits nicht nur die in Liechtenstein bis einschließlich 31.12.2013 erwirtschafteten Kapitaleinkünfte abgegolten werden, sondern auch allfällige unversteuert gebliebene, diesen Kapitaleinkünften zugrundeliegenden Vermögenswerte. Darüber hinaus soll die Einmalzahlung auch den Vorteil der Anonymität abgelden. Dass im Beschwerdefall die den Kapitaleinkünften zugrundeliegenden Vermögenswerte nachweislich in Österreich versteuert wurden, ist dabei ebenso irrelevant, wie die nachträgliche Offenlegung der in Liechtenstein erzielten Zinserträge gegenüber den österreichischen Abgabenbehörden im Rahmen des Erstattungsverfahrens. Denn wie das BFG im dem gegenständlichen Nachsichtsverfahren vorgelagerten Verfahren bezüglich Erstattung der Einmalzahlung gemäß Art. 14 Abs. 3 des Abkommens mit Erkenntnis vom 13.12.2017, RV/1100646/2015, judiziert hat, stellt der Abkommensgesetzgeber bei der Entstehung des Anspruchs auf Einmalzahlung nicht darauf ab, ob das Vermögen auf dem Konto der liechtensteinischen Bank tatsächlich aus versteuerten oder nicht versteuerten Einkünften ("Schwarzgeld") stammt. Unmaßgeblich ist ebenso, ob die Offenlegung der Zinserträge absichtlich oder nur versehentlich unterblieben ist bzw. ob die Offenlegung nachträglich im Rahmen des Erstattungsverfahrens erfolgt ist. Vielmehr hat der Abkommensgesetzgeber vorgesehen, dass derjenige, der die Anonymität wählende Variante gewählt hat, die sich daraus ergebenden wirtschaftlichen Folgen in Kauf zu nehmen hat, zumal eine Besteuerung nach den tatsächlichen Verhältnissen im Inland zum Zeitpunkt der Entstehung des Anspruchs auf Einmalzahlung mangels Offenlegung nicht möglich war.

Die vom Bf. vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken waren bereits Gegenstand des dem gegenständlichen Nachsichtsverfahren vorgelagerten Verfahrens bezüglich Erstattung der Einmalzahlung gemäß Art. 14 Abs. 3 des Abkommens (siehe dazu BFG 13.12.2017, RV/1100646/2015). Da es grundsätzlich nicht Zweck des § 236 BAO ist, einen Bescheid in einem weiteren (zusätzlichen) Verfahren auf seine Rechtmäßigkeit (Verstoß gegen einfach- und verfassungsgesetzlich gewährleistete Rechte) zu prüfen, kommt den diesbezüglichen Einwänden keine Relevanz im Nachsichtsverfahren zu (siehe dazu z.B. VwGH 8.3.1994, 91/14/0079).

Gesamthaft kommt das BFG daher zum Ergebnis, dass das Behalten der nachzusehenden Abgeltungssteuer nicht als sachlich unbillig zu werten ist.

Zu prüfen verbleibt daher, ob das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit zu bejahen ist. Eine solche liegt nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes insbesondere dann vor, wenn die wirtschaftliche Existenz gerade durch die Einbringung der verfahrensgegenständlichen Abgaben gefährdet wäre (vgl. VwGH 27.6.2013, 2013/15/0173; VwGH 29.9.2011, 2011/16/0190). Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht aus "persönlichen" Gründen nicht unbedingt der Gefährdung des Nahrungsstandes, der Existenzgefährdung, besonderer finanzieller Schwierigkeiten und Notlagen, sondern es genügt, dass die Abstattung der Abgaben mit wirtschaftlichen Schwierigkeiten verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, so etwa, wenn die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Liegenschaften möglich wäre, diese Veräußerung einer Verschleuderung gleich käme und den Härten aus der Abgabeneinhebung auch nicht durch Gewährung von Zahlungserleichterungen begegnet werden könnte. Eine persönliche Unbilligkeit ist jedoch dann nicht gegeben, wenn die finanzielle Situation des Abgabenschuldners so schlecht ist, dass auch die Gewährung der beantragten Nachsicht nicht den geringsten Sanierungseffekt hätte und an der Existenzgefährdung nichts änderte. Andererseits liegt auch dann, wenn der Abgabepflichtige in der Lage ist, seinen Lebensunterhalt und den seiner unterhaltsberechtigten Angehörigen ausreichend zu sichern, eine Unbilligkeit nach den persönlichen Verhältnissen nicht vor (VwGH 30.04.1999, 99/16/0086).

Nach § 236 Abs. 2 BAO findet der erste Satz dieser Vorschrift auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung. In einem solchen Fall ist kein strengerer Maßstab als bei der Nachsicht noch nicht entrichteter Abgaben anzulegen. Aufgabe des Antragstellers auf Erteilung der Nachsicht im Sinne des § 236 Abs. 2 BAO ist es, in nachvollziehbarer Weise darzulegen, dass die für eine Unbilligkeit der Einhebung der Abgaben, wären sie noch nicht entrichtet, sprechenden Umstände durch die Tilgung der Abgabenschuldigkeit nicht beseitigt worden sind. Eine Nachsicht bereits entrichteter Abgabenschuldigkeiten aus wirtschaftlichen Gründen kommt insbesondere in Betracht, wenn diese Schuldigkeiten zwar infolge der Verrechnungsanordnung des § 214 Abs. 1 BAO durch Zahlungen des Steuerpflichtigen getilgt, die für eine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung sprechenden Gründe damit aber nicht beseitigt sind. Dies trifft etwa dann zu, wenn die nachzusehenden Abgabennachforderungen ernsthafte wirtschaftliche Schwierigkeiten des Steuerpflichtigen auslösten und sich an diesen trotz Tilgung durch Verrechnung gem. § 214 Abs. 1 BAO nichts änderte (VwGH 20.1.1987, 86/14/0103).

Die Entscheidungsfindung bezüglich des Vorliegens einer persönlichen Unbilligkeit bedingt eine detaillierte Kenntnis der gesamten Vermögens- und Einkommensverhältnisse des Nachsichtswerbers. Da im Nachsichtsverfahren das Hauptgewicht der Behauptungs- und Beweislast beim Nachsichtswerber liegt, ist es dessen Sache, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf welche die Nachsicht gestützt werden kann (siehe dazu z.B. VwGH 03.07.2003, 2002/15/0155; VwGH 02.06.2004, 2003/13/0156). Kommt der Antragsteller dieser Verpflichtung nicht nach, so ist allein schon aus diesem Grund ausgeschlossen, eine Abgabennachsicht

zu gewähren. Zu beachten ist zudem, dass für die Beurteilung des Nachsichtsantrages nicht jene Vermögens- und Einkommensverhältnisse relevant sind, die zum Zeitpunkt der Festsetzung der Abgaben bzw. des Antrags auf Nachsicht bestanden haben, sondern maßgeblich ist die wirtschaftliche Lage im Zeitpunkt der Bescheiderlassung durch die Abgabenbehörde bzw. im Falle eines Beschwerdeverfahrens, im Zeitpunkt der Erlassung des Erkenntnisses durch das Verwaltungsgericht (VwGH 26.06.2002, 98/13/0035; VwGH 30.07.2002, 99/14/0315).

Grundsätzlich nicht ausreichend für die Annahme einer persönlichen Unbilligkeit sind finanzielle Engpässe, Liquiditätskrisen oder Überschuldung (z.B. Stoll, BAO-Kommentar, S. 2434ff; VwGH 08.04.1991, 90/15/0015). Da Abgabepflichtige gehalten sind, für die Entrichtung der Abgaben alle vorhandenen Mittel einzusetzen, würde selbst die Notwendigkeit, vorhandene Vermögenswerte (Fahrnisse, Grundvermögen, etc.) zur Abgabenabstattung heranzuziehen, oder gegebenenfalls einen zusätzlichen Kredit aufzunehmen, die Abgabeneinhebung noch nicht unbillig machen (z.B. VwGH 28.04.2004, 2001/14/0022; VwGH 06.11.1991, 90/13/0282, 0283; VwGH 14.01.1991, 90/15/0060).

Der Bf. begründet den Bestand einer persönlichen Unbilligkeit mit den außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen der einbehaltenen Abgeltungssteuer. Vom Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit wäre aber nur auszugehen, wenn die nachzusehende Abgeltungssteuer beim Bf. ernsthafte wirtschaftliche Schwierigkeiten ausgelöst hätte (beispielsweise eine Existenzgefährdung nach sich gezogen hätte oder unter bestimmten Umständen deshalb eine Veräußerung eines dem Wohnbedürfnis des Bf. dienenden Objektes nötig gewesen wäre) und diese ausschließlich durch die Zahlung der Abgeltungssteuer bedingten wirtschaftlichen Schwierigkeiten nach wie vor vorhanden wären. Für eine solche Annahme findet sich auch in den Akten kein Hinweis (laut Abgabeneintragungsbeleg betragen die Bruttobezüge des Bf. aus seiner nichtselbstständigen Tätigkeit 2018 58.335,89 Euro und es besteht auch kein Abgabenrückstand).

Da aus den dargestellten Gründen somit weder eine persönliche noch eine sachliche Unbilligkeit vorliegt und es damit schon an der Tatbestandsmäßigkeit im Sinne des § 236 BAO fehlt, hat aus Anlass dieses Erkenntnisses eine Ermessensentscheidung über das Nachsichtsgesuch nicht mehr zu erfolgen. Das Nachsichtsgesuch war vielmehr schon aus Rechtsgründen abzuweisen und der vorliegenden Beschwerde deshalb spruchgemäß keine Folge zu geben.

III. Zulässigkeit einer (ordentlichen) Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG 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.

Bei der Beurteilung, ob das Behalten der gemäß Art. 8 des Abkommens zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der Republik Österreich über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern erhobene Einmalzahlung (Abgeltungssteuer) in Höhe von 6.847,99 Euro persönlich und sachlich unbillig iSd § 236 BAO ist, folgt das BFG der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung wurden daher nicht berührt, weshalb eine (ordentliche) Revision nicht zulässig ist.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 28. November 2019