

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***AdrBf***, über die Beschwerde vom 21. Mai 2015 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 16. März 2015 - nunmehr Bundesminister für Finanzen - betreffend Rückerstattung der Einmalzahlung nach dem Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt zwischen der Schweiz und Österreich zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird insofern abgeändert, als dem Antrag auf Erstattung der Einmalzahlung gemäß Art 13 Abs 3 Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt BGBl III Nr 192/2012 in Höhe von 14.738,37 € stattgegeben wird.

- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist zulässig.

Entscheidungsgründe

Das bisherige Verfahren stellt sich wie folgt dar:

Im Schreiben vom 16. Jänner 2014 stellte die 1920 geborene ***L*** ***Bfgest*** (LB) gemäß § 13 des Abkommens über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt (Steuerabkommen Schweiz) den **Antrag auf Erstattung** des angeblich zu Unrecht einbehaltenen Einmalbetrages in Höhe von 14.738,37 €.

Sie brachte vor, sie sei Schweizer Staatsbürgerin und lebe derzeit in einem Klosterspital in Wien. Mangels steuerpflichtiger Einkünfte in Österreich sei sie in Österreich steuerlich nicht

registriert. Sie sei vom ***Datum1*** bis ***Datum2*** bei der Schweizer Botschaft in Österreich beschäftigt gewesen und beziehe aus dieser früheren Tätigkeit Pensionseinkünfte, die von der Schweizer Botschaft auf ein Schweizer Bankkonto gutgeschrieben worden seien. Diese Bezüge seien gemäß dem Wiener Übereinkommen über diplomatische Beziehungen vom 18.04.1961, BGBl Nr 66/1966, in Österreich steuerbefreit. Gemäß EAS-Auskunft des BMF vom 21.12.2004, BMF-010221/0302-IV/4/2004 würden die Bezüge auch bei einem Wohnsitz in Österreich oder inländischer Ansässigkeit nicht der Besteuerung in Österreich unterliegen. Aus dem Guthaben auf dem Schweizer Bankkonto seien im Jahr 2010 „rd. 355 CHF“ an Zinsen erzielt worden.

LB habe irrtümlicherweise gegenüber der Schweizer Bank die Erklärung über die Einmalzahlung entsprechend dem Steuerabkommen Schweiz-Österreich abgegeben. Entsprechend der Information des BMF, BMF-10221/0767-VI/8/2013 vom 10.12.2013 sei eine Erstattung der Einmalzahlung möglich, wenn die Einmalzahlung ohne rechtlichen Grund erfolgt sei. Dies sei nach Ansicht des BMF auch dann gegeben, wenn Österreich an den in der Schweiz verbuchten Vermögenswerten bzw. den aus der Schweiz bezogenen Kapitaleinkünften kein Besteuerungsrecht ausüben hätte dürfen. Entsprechend dem Wiener Übereinkommen würden die Pensionseinkünfte aus der diplomatischen Vertretung nicht der österreichischen Besteuerung unterliegen. Die Zinseinkünfte würden entsprechend der BMF-Information in Österreich nicht der Besteuerung unterliegen, da die Besteuerungsgrenze nicht überschritten worden sei.

Es werde um positive Erledigung und Gutschrift des Steuerbetrages von 14.738,37 € auf das angegebene Bankkonto von LB bei einer österreichischen Bank ersucht.

Nach **Delegierung gemäß § 3 AVOG 2010** durch Bescheid des Bundesministeriums für Finanzen vom 29. August 2014 wies die belangte Behörde mit **Bescheid** vom 16. März 2015 den Antrag auf Erstattung des von der Schweiz abgeführten Abgeltungsbetrages gemäß dem Abkommen über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt zwischen der Schweiz und Österreich ab. Begründet wurde dies damit, dass gemäß Art 13 Abs 3 des Steuerabkommens mit der Schweiz eine Erstattung durch Österreich nur möglich sei, wenn ein rechtlicher Grund für die Einmalzahlung fehle. Im Fall von LB wäre dies nur dann gegeben gewesen, wenn Österreich kein Besteuerungsrecht hätte ausüben können.

Im Antrag argumentiere die Beschwerdeführerin, dass sie durch deren frühere Tätigkeit als Angehörige der Schweizer Botschaft in Wien gemäß dem Wiener Übereinkommen über diplomatische Beziehungen von der Besteuerung in Österreich ausgenommen wäre und deshalb der, von der Beschwerdeführerin selbst angeordnete Abzug durch die Schweizer Zahlstelle zu Unrecht erfolgt sei.

Dem sei zu entgegnen, dass gemäß Art 39 des Wiener Übereinkommens über diplomatische Beziehungen die Vorrechte der Botschaftsangehörigen mit Ausreise oder nach Ablauf einer

angemessenen Frist nach Beendigung der Tätigkeit ende. Spätestens mit der Pensionierung von LB sei dieser Zeitpunkt als gegeben anzusehen gewesen. Laut Daten des Zentralen Melderegisters habe die Beschwerdeführerin durchgehend seit 28. Juli 1978 ihren Hauptwohnsitz in Wien und es bestehe deshalb gemäß § 1 EStG 1988 die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich.

Bedingt durch die Involvierung eines zweiten Staates und der Bedrohung einer möglichen Doppelbesteuerung sei zu klären, ob das Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Österreich das Besteuerungsrecht entziehe. Es sei durch die lange Aufenthaltsdauer jedenfalls davon auszugehen, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen von LB in Österreich befinde und Österreich als Ansässigkeitsstaat gemäß Art 4 DBA Schweiz zu werten sei. Gemäß Art 19 DBA Schweiz dürften Vergütungen einschließlich Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihn erbrachte gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen auszahle auch besteuern (Kassenstaatsregelung). Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung befreie Österreich diese Einkünfte unter Progressionsvorbehalt.

Gemäß Art 11 DBA Schweiz dürften Zinsen ausschließlich im Ansässigkeitsstaat versteuert werden. Die in der Schweiz erzielten Zinsen wären in Österreich im Rahmen einer Steuererklärung offenzulegen gewesen, da diese Einkünfte dem 25%igen besonderen Steuersatz gemäß § 27 EStG 1988 unterliegen würden. Da keine Offenlegung erfolgt sei, Österreich das Besteuerungsrecht gehabt habe und auch eine etwaige Option in die Regelbesteuerung durch den Progressionsvorbehalt der Ruhegehälter zu einer Steuerlast geführt hätte, sei der Einbehalt und die Abfuhr der Einmalzahlung durch die Schweizer Zahlstelle zu Recht erfolgt.

Nach erfolgter Fristerstreckung wurde in der **Beschwerde** vom 18. Mai 2015 ergänzend vorgebracht, LB habe der Schweizer Bank die Erklärung zur Abfuhr der Abgeltungsbeträge abgegeben, aufgrund dieser Erklärung habe die Bank den Abgeltungsbetrag einbehalten und an die österreichische Finanzverwaltung abgeführt. Entsprechend der Information des BMF, BMF-010221/0566-VI/8/2014 vom 05.09.2014 sei eine Erstattung der Einmalzahlungen möglich, wenn die Einmalzahlung ohne rechtlichen Grund erfolgt sei. Dies sei nach Ansicht des BMF auch dann gegeben, wenn Österreich an den in der Schweiz verbuchten Vermögenswerten bzw. den aus der Schweiz bezogenen Kapitaleinkünften kein Besteuerungsrecht hätte ausüben dürfen. Für die Frage des Besteuerungsrechtes sei somit zwischen dem Vermögensstamm, der aus Pensionsbezügen der Schweizer Botschaft resultiere, und den Zinserträgen zu unterscheiden. Unstrittig sei, dass die Beschwerdeführerin in Österreich ansässig sei.

Für die Frage des Besteuerungsrechts an Pensionseinkünften von Österreich sei das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom

Vermögen anzuwenden (DBA). Gemäß Art 19 DBA dürften Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihn erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahle, in diesem Staat besteuert werden. Dies gelte auch dann, wenn solche Vergütungen von einem Land, von einem Kanton, von einer Gemeinde, einem Gemeindeverband oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts eines der beiden Staaten gewährt würden.

Aufgrund des Art 19 DBA habe die Schweiz das Besteuerungsrecht auf die von der Botschaft ausbezahlten Einkünfte. Gemäß Art 23 Abs 1 DBA seien die Einkünfte, die in der Schweiz der Besteuerung unter Progressionsvorbehalt unterliegen würden, in Österreich unter Progressionsvorbehalt zu befreien. Gemäß Art 23 Abs 2 DBA dürfe abweichend von Abs 1 Österreich Einkünfte gemäß Art 19 DBA, die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen in der Schweiz beziehe, besteuern. Ausgenommen von dieser Besteuerung seien Ruhegehälter, die von einer öffentlichen Kasse ausbezahlt würden. Nach EAS 1767 werde vom BMF klargestellt, dass Ruhegehälter, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts ausbezahlt würden, in Österreich nicht der Besteuerung unterliegen würden (zu Pensionsbezügen von einem staatlich geführten Spital; ebenso EAS 2541 zu Personal der schweizerischen Botschaft in Wien).

Da die Pensionseinkünfte der Schweizer Botschaft in Österreich nicht der Besteuerung unterliegen würden, erfolgte die Abgeltungssteuer aus diesem Vermögensstamm zu Unrecht. Gemäß Art 11 DBA dürften Zinsen im Ansässigkeitsstaat versteuert werden. Für die Zinserträge bestehe somit in Österreich grundsätzlich das Besteuerungsrecht. Der auf die Zinserträge entfallende Abgeltungsbetrag sei zu Recht einbehalten worden. Da im Jahr 2010 Zinseinkünfte iHv 355,00 CHF erzielt worden seien, wäre ausschließlich für diesen Betrag eine Abgeltungssteuer einzubehalten gewesen. Die Schweizer Banken hätten jedoch vom Vermögensstamm und somit von den in Österreich nicht steuerbaren Pensionseinkünften die Abgeltungssteuer einbehalten. Die Abfuhr der Abgeltungssteuer auf den Vermögensstamm sei zu Unrecht erfolgt.

Da LB in Österreich keine weiteren steuerpflichtigen Einkünfte habe, könnte sie eine Veranlagung ihrer Zinseinkünfte beantragen. Aufgrund der geringen jährlichen Zinseinkünfte von „rd. 360 EUR“ würde in Österreich keine Steuerpflicht entstehen. LB überschreite mit den in Österreich steuerbaren Einkünften nicht die Einkommensfreigrenze von 11.000,00 €. Da das Jahreseinkommen aus den Zinseinkünften stets unter 11.000,00 € liege, sei der Rückerstattungsantrag gemäß Erlass BMF-010221/0566-VI/8/2014 berechtigt. Eine Abzugssteuer auf nicht in Österreich steuerbare Einkünfte sei zu Unrecht erfolgt.

Die belangte Behörde wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 22. Juli 2015 mit der Begründung ab, es sei unstrittig, dass LB als Schweizer Staatsbürgerin gemäß Art 4 DBA als in Österreich ansässig zu betrachten sei. Ebenfalls unstrittig sei, dass im Zuge der

Umsetzung des Abkommens über die Zusammenarbeit den Bereichen Steuern und Finanzmarkt zwischen der Schweiz und Österreich die Schweizer Zahlstelle LB von den unterschiedlichen Möglichkeiten (Abgeltungssteuer oder Meldung an die österreichische Finanzbehörde) informiert und sich diese für die Abgeltungssteuer entschieden habe. Durch die Abfuhr der nach Anhang I des Steuerabkommens mit der Schweiz berechneten Abgeltungssteuer sei die anonyme pauschale Nachversteuerung gegeben gewesen.

Gemäß Art 13 Abs 2 Steuerabkommen Schweiz sei eine Erstattung durch Österreich nur möglich, wenn die Einmalzahlung ohne rechtlichen Grund erfolgt sei. Als Gründe würden hier nur die fehlende Ansässigkeit in Österreich, die Unmöglichkeit der Ausübung des Besteuerungsrechtes durch Österreich und die Tatsache, dass die Einkünfte bereits vor Abschluss des Steuerabkommens ordnungsgemäß erklärt gewesen seien, in Frage kommen. Die Frage der Ansässigkeit in Österreich stehe außer Streit und die Beschwerdeführerin habe für die Jahre 2002 bis 2013 keine Steuererklärungen eingereicht.

Es bleibe folglich nur die Feststellung übrig, ob Österreich ein Besteuerungsrecht ausüben habe können. LB beziehe eine Pension aus der Schweiz, die gemäß Art 23 Abs 1 DBA in Verbindung mit Art 19 DBA in Österreich unter Progressionsvorbehalt von der Steuer zu befreien sei. Die Zinseinkünfte würden aber gemäß Art 11 DBA-Schweiz der ausschließlichen Besteuerung in Österreich unterliegen. Da angenommen werden könne, dass die jährliche Pension in der Schweiz 11.000,00 € übersteige und die jährlichen Zinseinkünfte laut der Beschwerdebegründung 22,00 € überstiegen hätten, sei das Besteuerungsrecht in Österreich gegeben. Die Zinseinkünfte seien im Rahmen einer Veranlagung zu erklären gewesen und bedingt durch den Progressionsvorbehalt der Pensionseinkünfte, wäre auch im Falle eines Regelbesteuerungsantrages eine Steuer angefallen.

Der Argumentation von LB, dass, bedingt durch die Art der Abgeltungssteuer, auch der in Österreich steuerfreie Vermögensstamm besteuert worden wäre und dies ebenfalls zu einer Rückerstattung gemäß Art 13 Abs 2 Steuerabkommen Schweiz führe, könne nicht gefolgt werden. Die vorgesehene Berechnung der Abgeltungssteuer sei ein integraler Bestandteil des Abkommens und nur durch die Anwendung dieser Berechnung sei die pauschale Nachbesteuerung vorgesehen. Im Wortlaut des Abkommens sei weder eine alternative Berechnung noch eine Teilung der Berechnungsbasis in Vermögensstamm und Früchte des Vermögens vorgesehen. Ebenfalls nicht im Abkommenstext enthalten sei die Möglichkeit nach der Abfuhr der Abgeltungssteuer im Rahmen einer freiwilligen Meldung bei der Österreichischen Finanzverwaltung, die persönlich gewählte Methode (Meldung oder Abgeltungssteuer) zu ändern. Es ergebe sich auch im Hinblick auf eine systematische, teleologische oder historische Interpretation des Abkommens kein anderslautender Spielraum.

LB verstarb am ***Sterbedatum***.

Nach mehreren Fristverlängerungsansuchen wurde im **Vorlageantrag** vom 24. Mai 2016 mitgeteilt, dass *****B*** ***Bfneu***** (BD) Rechtsnachfolgerin der Verlassenschaft nach der Beschwerdeführerin sei und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt werde. Ansonsten wurde das bisherige Vorbringen wiederholt.

Mit **Vorlagebericht** vom 22. Juni 2016 wurde die Beschwerde von der belangten Behörde mit Antrag auf Abweisung derselben dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **E-Mail vom 18. September 2020** wurde der Einantwortungsbeschluss in der Verlassenschaftssache der Beschwerdeführerin von der steuerlichen Vertretung übermittelt.

Das Bundesfinanzgericht ersuchte die steuerliche Vertretung um Stellungnahme zum Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofs (VfGH 08.06.2020, E 1492/2019). Diese führte in ihrem **E-Mail vom 6. November 2020** an, dass LB zum Zeitpunkt der Erklärung zur Abfuhr der Abgeltungsbeträge bereits in einem betagten Alter von 94 Jahren und pflegebedürftig gewesen sei. Sie habe die Erklärung ohne Wissen und Vorstellung vom Inhalt und den Folgen abgegeben. Eine fachliche Beratung durch die Bank, den Steuerberater bzw. Betreuer sei nicht erfolgt. Die Auswirkungen seien erst nach erfolgtem Abzug des Einmalbetrages bewusst geworden.

Das Schweizer Bankkonto diene ausschließlich als Gehalts- bzw. Pensionskonto. Es wurden keine weiteren Zuflüsse auf diesem Konto erfasst, auf deren Regularisierung das Steuerabkommen abzielt. Damit war auch für jeden verständigen Dritten davon auszugehen, dass die Bezüge aus öffentlichen Quellen ordnungsgemäß laufend besteuert wurden. Zusätzlich hätte der Bank auffallen müssen, dass der Option auf Einmalzahlung, auch in Anbetracht ihrer Höhe in Relation zu den erzielten Kapitaleinkünften, ein Willensmangel von LB anhaftet. Aufgrund des hohen Alters von LB hätte dies der Bank noch mehr auffallen müssen. LB unterlag bei der Abgabe der Erklärung zur Einmalzahlung einem Irrtum.

Zur Wahrung des Parteiengehörs wurde diese Stellungnahme am 6. November 2020 der belangten Behörde übermittelt. Das Ersuchen um Äußerung blieb unbeantwortet.

Mit **E-Mail vom 11. Mai 2021** wurde von Seiten der Beschwerdeführerin die Bescheinigung über die Nachversteuerung durch Einmalzahlung vom 12. Juni 2013, die von LB unterzeichnete Erklärung zur Abgeltungssteuer Österreich sowie die Kontoauszüge der Schweizer Bankkonten zum 31. Dezember 2010 beigebracht und ausgeführt:

*„Zum Stichtag 31.12.2010 betrug der Saldo auf dem Bankkonto der *****Bank***** EUR 62.016,94 (CHF 77.347,15). Der Vermögensstand per 31.12.2002 betrug EUR 19.612,66. Aufgrund der irrtümlichen Erklärung von Frau *****Bfgest***** wurden an Einmalzahlung gemäß dem Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt EUR 14.738,37 abgezogen. In den Jahren 2003 bis 2012 wuchs das Vermögen um EUR 42.404,28.*

Eine Aufstellung der Zusammensetzung des Saldos zum 31.12.2010 ist nicht mehr möglich. Es liegen keine Kontoauszüge für die Jahre vor 2010 vor. Aus dem Kontoauszug aus dem Jahr 2010 ist ersichtlich, dass Frau ***Bfgest*** monatlich eine Pension in Höhe von CHF 4.782 erhielt.

Unter der Annahme einer jährlichen Indexierung von 2% erhielt Frau ***Bfgest*** in den Jahren 2003 bis 2010 an Pensionseinkünften CHF 428.772. Diese setzen sich wie folgt zusammen:

2010	4.782,00	57.384,00
2009	4.688,24	56.258,82
2008	4.596,31	55.155,71
2007	4.506,19	54.074,22
2006	4.417,83	53.013,95
2005	4.331,20	51.974,46
2004	4.246,28	50.955,35
2003	4.163,02	49.956,23

Ab dem Jahr 2012 betrugen die monatlichen Aufwendungen für die Pflege von Frau ***Bfgest*** CHF 3.500,00. Unter der Annahme von gleichbleibenden Lebenshaltungskosten (Wohnung, Nahrung) in den Jahren 2003 bis 2010 würden die Kosten für die Lebenshaltung CHF 336.000,00 betragen. Frau ***Bfgest*** hätte einen Wertzuwachs auf dem Bankkonto von rd CHF 100.00,00. Der tatsächliche Wertzuwachs in den Jahren 2003 bis 2010 betrug CHF 42.404,28. Daraus ist ableitbar, dass das Vermögen auf den Bankkonten ausschließlich von den steuerfreien Pensionseinkünften und Zinserträgen resultieren kann.“

Mit E-Mail vom 25. Mai 2021 ergänzte die steuerliche Vertretung ihr Vorbringen insoweit, als nach mündlicher Auskunft von BD LB seit 1968 bei der Schweizer Botschaft beschäftigt gewesen und eine sonstige Beschäftigung nicht bekannt sei. LB habe ihr Vermögen selbst verwaltet und hatte keine Betreuung in diesem Bereich. Das Erklärungsformular gegenüber den Schweizer Banken habe sie ohne jeglichen fachlichen Beistand unterschrieben. Eine Information an BD sei erst erfolgt, nachdem der Steuerabzug von den Banken durchgeführt wurde. Zu diesem Zeitpunkt wurden sie als steuerlicher Vertreter der ***FL*** hinzugezogen. Eine steuerliche Vertretung von LB bestand davor nicht. Es sei davon auszugehen, dass sie das Erklärungsformular ohne vorherige rechtliche Beratung ausgefüllt und unterschrieben hat.

Dem Schreiben wurde ein Bericht von BD über die verstorbene LB beigelegt.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Strittig ist, ob seitens der Beschwerdeführerin gemäß Art 13 Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt idF BGBl III Nr 192/2012 (Abkommen) ein Anspruch auf Erstattung der Einmalzahlung besteht.

1. Sachverhalt/Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Akt und dem Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung sowie den Erhebungen des Bundesfinanzgerichts.

L ***Bfgest*** (LB) war Schweizer Staatsbürgerin und laut Bestätigung der Schweizer Botschaft vom ***Datum1*** bis ***Datum2*** bei dieser in Österreich tätig. Sie blieb nach ihrer Pensionierung in Wien wohnhaft. 2006 wechselte sie in das betreute Wohnen, später in die Pflege der ***FL***. Sie ist am ***Sterbedatum*** verstorben. Unter Abgabe einer bedingten Erbantrittserklärung ist die Verlassenschaft am 10. Mai 2016 zur Gänze ***B*** ***Bfneu*** (BD) eingantwortet worden.

Sie verfügte zum Stichtag 31. Dezember 2010 bei der ***Bank*** AG über ein Kontokorrentkonto und zwei Sparkonten (Kapitalstand Gesamt 77.347,15 CHF bzw. 62.016,94 €). Den Konten wurden in 2010 Zinsen in Höhe von insgesamt 364,75 € gutgeschrieben. Der Kapitalstand Gesamt hat, wie aus der Bescheinigung vom 12. Juni 2013 ersichtlich ist, zum 31. Dezember 2002 19.612,66 € betragen. Kontoauszüge für die Jahre vor 2010 wurden nicht vorgelegt bzw. konnten nicht vorgelegt werden.

Die Pensionseinkünfte aus ihrer Tätigkeit bei der Schweizer Botschaft wurden unstrittig auf ihr Kontokorrentkonto überwiesen.

Wie die steuerliche Vertreterin richtigerweise auf das Verhältnis der Summe der Pensionseinkünfte und der Lebenshaltungskosten in 2003 - 2010 hinweist, ist das Vermögen auf den Bankkonten ausschließlich durch die Erzielung von Pensionseinkünften zu erklären. Die Pensionseinkünfte wurden dazu ausgehend von einem mit Kontoauszug aus 2010 nachgewiesenen Betrag von 4.782,00 CHF näherungsweise unter der Annahme einer jährlichen Indexierung von 2% mit insgesamt 428.772,00 CHF bemessen.

Die Lebenshaltungskosten wurden mit den Pflegeaufwendungen aus 2012 in Höhe von 3.500,00 CHF angesetzt und ein Gesamtbetrag von 336.000,00 CHF errechnet. Dies erscheint in Anbetracht der üblichen Lebenshaltungskosten eines Ein-Personen-Haushalt weiblich (1.510,00 € laut Konsumerhebung 2004/2005 der Statistik Austria, siehe http://www.statistik.at/web_de/statistiken/menschen_und_gesellschaft/soziales/verbrauchs-ausgaben/konsumerhebung_2004_2005/index.html) selbst unter Einbeziehung durchschnittlich höherer Ausgaben in Wien sowie der Währungsumrechnung zumindest für die Zeit vor ihrer Übersiedlung in das betreute Wohnen in 2006 als zu hoch gegriffen. Nichtsdestotrotz wäre dem folgend noch eindeutiger ersichtlich, dass ein zusätzlicher, die Normwerte übersteigender Konsum gegeben war und der Wertzuwachs in den Jahren 2003 bis 2010 mit 42.404,28 CHF wohl nur durch die Erzielung der Pensionseinkünfte zu begründen ist.

LB ist darüber hinaus außer der erwähnten keiner weiteren Erwerbstätigkeit nachgegangen. Das lässt sich aus dem glaubhaften Vorbringen von BD und indirekt aus den fehlenden Daten des Abgabensinformationssystems der Finanzverwaltung schließen.

Einkommensteuererklärungen sind ab 2014 aktenkundig, davor wurden weder Einkünfte erklärt, noch erfolgten steuerliche Veranlagungen.

Am 3. Dezember 2012 unterzeichnete LB das von ihrer Bank übermittelte Formular und instruierte diese, für die drei umseitig bezeichneten Konten die rückwirkende Einmalzahlung mit abgeltender Wirkung durchzuführen. Welches Konto mit der Einmalzahlung zu belasten sei, füllte sie nicht aus.

Die Bank teilte LB mit Bescheinigung über die Nachversteuerung durch Einmalzahlung vom 12. Juni 2013 die für die Berechnung wesentlichen Kapitalstände und die Höhe der Einmalzahlung von 14.738,37 € mit. Einen Einspruch dagegen erhob sie nicht.

LB wurde des Weiteren von der Bank informiert, dass der errechnete Steuerbetrag mit Valuta 10. Juni 2013 auf dem Kontokorrentkonto belastet wurde.

Ihr durch den erstmalig beigezogenen steuerlichen Vertreter verfassten Antrag auf Erstattung des abgeführten Abgeltungsbetrages vom 16. Jänner 2014 wurde mit Bescheid vom 16. März 2015 des bescheidmäßig für die Erledigung als zuständig bestimmten Finanzamtes abgewiesen.

Aufgrund der Ergebnisse des Beweisverfahrens ist davon auszugehen, dass LB zum Zeitpunkt der Erklärungsabgabe rechtlich weder vertreten noch beraten war. Die steuerliche Vertretung wurde erst über den Kontakt mit den ***FL*** beigezogen. Eine durch die den Abgeltungsbetrag abführende Bank erfolgte Beratung bzw. nachträgliche Kontaktaufnahme ist nicht aktenkundig und ist aufgrund der damals bereits bestandenen Pflegebedürftigkeit nicht wahrscheinlich.

Die handschriftliche Beifügung der Erklärung „Wien, 3. Dezember 2012“ sowie die Unterschrift ist derart ausgeführt, dass keine durchgehende Schreibschrift vorliegt, sondern vielmehr jeder Buchstabe für sich geschrieben wurde. Die Schrift ist als zittrig zu beurteilen und es besteht der Eindruck, dass die schreibende Person die vorgegebene Linie nicht einhalten konnte. Daraus ist zu schließen, dass LB zu diesem Zeitpunkt eine gewisse Feinmotorik fehlte, die in Anbetracht ihrer früher ausgeübten Verwaltungstätigkeit bei der Schweizer Botschaft, hinsichtlich derer anzunehmen ist, dass sie häufig Schreibarbeiten durchführen musste, sowie ihres Alters von 92 Jahren und ihrer Pflegebedürftigkeit eine eingeschränkte körperliche Verfassung bestand.

BD führte in ihrem Bericht vom 24. Mai 2021 aus, dass ihr von LB aufgebracht mitgeteilt wurde, dass ihr vom Finanzamt 14.738,37 € abgezogen worden seien, weil sie „*angeblich ein Formular falsch ausgefüllt*“ habe. Das sei für sie ein herber Schlag gewesen, weil sie immer „*sehr korrekt und ehrlich*“ gehandelt habe. Es ist aus dieser glaubhaften Schilderung zu schließen, dass sie

nicht aus Freizügigkeit mit der Abfuhr der Einmalzahlung einverstanden war, sondern irrtümlicherweise diese entsprechende Erklärung abgegeben hat.

Aus der fehlenden Bekanntgabe des mit der Einmalzahlung zu belastenden Kontos ist zudem zu vermuten, dass LB nicht mit der Leistung einer Steuer gerechnet hat.

Selbst unter der Annahme eines proportionalen Anstiegs der Kapitalstände und der tatsächlich höheren marktüblichen Zinssätze vor 2010 sind Zinseinkünfte anzunehmen, die außer Verhältnis zur Höhe der Einmalzahlung stehen.

Es ist unverständlich und jeder Lebenserfahrung widersprechend, dass ausgehend von einem vorliegenden Missverhältnis von (geringen) Zinseinkünften und (vergleichsweise hohem) Abgeltungsbetrag die Option der anonymen Einmalzahlung gewählt worden wäre. Es ist davon auszugehen, dass, möglicherweise auch aufgrund der im vorgedruckten Formular verwendeten Termini, ein Bewusstsein über das Erklärte fehlte.

Aufgrund der Tatsache, dass neben den Pensionseinkünften keine weiteren Zuflüsse auf diesen Konten erfasst wurden, auf deren Regularisierung das Steuerabkommen mit der Schweiz abzielt, des Alters der Erklärenden und der in zittriger Schrift abgegebenen Erklärung hätte die erklärungsempfangende Bank objektiv betrachtet das Missverhältnis zwischen Einmalzahlung und zu steuernden Kapitaleinkünften erkennen und daher zumindest Verdacht schöpfen müssen, dass LB einem Willensmangel unterlegen ist.

2. Rechtliche Beurteilung (Spruchpunkt I.)

Die Rechtssache wurde am 2. Mai 2019 durch Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 28. März 2019 der nunmehr zuständigen Geschäftsabteilung zugeteilt.

Der im Rahmen des Vorlageantrages vom 24. Mai 2016 gestellte Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs 1 lit b BAO wurde mit Anbringen vom 1. Juni 2021 zurückgezogen.

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung ist zurücknehmbar (*Ritz*, BAO⁶, § 274 Rz 8 mit weiteren Nachweisen).

Eine mündliche Verhandlung hat gemäß § 274 Abs 1 Z 2 BAO nach Zurücknahme des Antrages durch die beschwerdeführende Partei nur mehr stattzufinden, wenn es der Einzelrichter bzw. Berichterstatter für erforderlich hält. Ein solches Erfordernis liegt aufgrund der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin steuerlich vertreten ist, das Parteiengehör im Schriftweg gewahrt wurde und der Sachverhalt im Wesentlichen feststeht und unstrittig ist, nicht vor.

Da die Beschwerde zulässig ist, rechtzeitig eingebracht wurde und keine Erledigung in Beschlussform gemäß § 278 BAO zu ergehen hat, entscheidet das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 BAO in der Sache selbst.

2.1. Rechtsgrundlagen

§ 1 Abs 1 und 2 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) idF BGBl I Nr 26/2009 lautet:

„(1) Einkommensteuerpflichtig sind nur natürliche Personen.

(2) Unbeschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.“

Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt (Schweiz) idF BGBl III Nr 192/2012 (Abkommen) lautet auszugsweise:

Gemäß **Art 2 lit d** ist die in der Republik Österreich zuständige Behörde der Bundesminister für Finanzen oder die von ihm bestimmte Behörde.

Nach **Art 2 lit h** ist "betroffene Person" im Sinne des Abkommens eine in der Republik Österreich ansässige natürliche Person, die unter anderem 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** der Wohnsitz am Stichtag 2 (31.12.2010) maßgebend.

Gemäß **Art 4 Abs 1** 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** 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** 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** 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 Kr wie in Anhang I des Abkommens bestimmt.

Nach **Art 9 Abs 1** 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** hat die betroffene Person gegenüber der zuständigen österreichischen Behörde einen Anspruch auf Erstattung der Einmalzahlung, wenn die Einmalzahlung ohne rechtlichen Grund bezahlt worden ist.

2.2. Parteien des Verfahrens

In Art 2 lit d des mittlerweile außer Kraft getretenen Abkommens wird als zuständige Behörde der Bundesminister für Finanzen oder die von ihm bestimmte Behörde festgelegt. Mit Delegierungsbescheid nach § 3 AVOG wurde das *****FA***** als zuständig bestimmt.

Gemäß § 323b Abs 8 BAO (2. Finanz-Organisationsreformgesetz, BGBl I Nr 99/2020) wurden solche Delegierungsbescheide mit Ablauf des 30. Dezember 2020 als aufgehoben erklärt.

Am 31. Dezember 2020 war folglich der Bundesminister für Finanzen zuständig. Da auch nach diesem Zeitpunkt keine andere Einrichtung der Bundesfinanzverwaltung zuständig geworden ist, ist der Bundesminister für Finanzen als aktuell zuständige Behörde und damit als Partei des Verfahrens anzusehen.

LB ist 2015 während des offenen Beschwerdeverfahrens verstorben. Die nunmehrige Beschwerdeführerin BD ist als Erbin Gesamtrechtsnachfolgerin im Sinne von § 19 Abs 1 BAO

anzusehen. Sie tritt damit in materiell- und verfahrensrechtlicher Hinsicht bezüglich aller Rechte und Pflichten in die gesamte Rechtsstellung der Rechtsvorgängerin ein (VwGH 14.07.1994, 92/17/0176). In diesem Zusammenhang ist auf Art 2 lit h Abkommen zu verweisen, wonach in den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge der Rechtsnachfolger an die Stelle der betroffenen Person tritt.

2.3. Einmalzahlung

LB war Schweizer Staatsbürgerin und war bis 1982 bei der Schweizer Botschaft tätig. Gemäß Art 34 Wiener Übereinkommen über diplomatische Beziehungen vom 18.04.1961 (WÜD, BGBl Nr 66/1966) ist der Diplomat (betreffend seine Dienstausbübung) von allen Personalsteuern befreit.

Art 39 Abs 2 WÜD lautet auszugsweise:

„Die Vorrechte und Immunitäten einer Person, deren dienstliche Tätigkeit beendet ist, werden normalerweise im Zeitpunkt der Ausreise oder aber des Ablaufs einer hierfür gewährten angemessenen Frist hinfällig; [...]“

Die Ausreise bildet im „Normalfall“ jenen Zeitpunkt, in dem der Diplomat seine Vorrechte verliert. Reist der Diplomat nicht aus, so verliert er diese nach einer angemessenen Frist. Bei einer rund 30 Jahre zurückliegenden Tätigkeit ist jedenfalls auch ohne Ausreise der Verlust der diplomatischen Vorrechte festzustellen.

Aufgrund ihres zumindest seit 1978 bestehenden Wohnsitzes in Österreich war sie ab diesem Zeitpunkt und damit auch im beschwerderelevanten Zeitraum mit ihren in- und ausländischen Einkünften in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Ein Anspruch auf Erstattung der Einmalzahlung steht nach Art 13 Abs 3 Abkommen dann zu, wenn die Einmalzahlung ohne rechtlichen Grund erfolgt ist. Im Abkommen selbst finden sich dazu keine näheren Ausführungen.

Nach den Materialien (ErläutRV 1770 BlgNR 24. GP 7) liegt eine solche grundlos erfolgte Einmalzahlung etwa dann vor, wenn sich nachträglich herausstellt, dass die betroffene Person zum relevanten Zeitpunkt nicht in Österreich ansässig war. LB war jedoch im beschwerdegegenständlichen Zeitraum unstrittig in Österreich ansässig.

Nach der Verwaltungspraxis (vgl Information des BMF vom 05.09.2014, BMF-010221/0566-VI/8/2014) liegt ein rechtlicher Grund dann nicht vor, wenn der Einmalzahlungsbetrag aufgrund eines Rechenfehlers oder unter Zugrundelegung falscher Grunddaten in unrichtiger Höhe entrichtet wurde, Österreich an den in der Schweiz verbuchten Vermögenswerten kein Besteuerungsrecht hätte ausüben können, bereits eine fristgerechte Offenlegung erfolgt ist

oder die Zahlstelle, trotz Erteilung der Ermächtigung zur freiwilligen Meldung, die Einmalzahlung erhoben hat.

Durch die Einmalzahlung gelten gemäß Art 7 Abs 6 die Einkommensteuer, die Umsatzsteuer sowie die Erbschafts- und Schenkungssteuer, die auf den Vermögenswerten (Konten und Depots) entstanden sind, als abgegolten (*Fraberger/Petritz, SWK Spezial "Steuerabkommen Österreich - Liechtenstein/Schweiz, 4.3.2).*

Die nach Art 7 nach einer komplexen Berechnungsmethode zu erhebende pauschale Steuer unterstellt nach ihrer Konzeption, dass nicht nur die Früchte aus dem Kapitalstamm, sondern auch der Kapitalstamm selbst (zumindest zum Teil) in Österreich rechtswidrig nicht besteuert wurden (BFG 20.06.2017, RV/7100801/2015 mit Hinweis auf *Ehrke-Rabe, Das Steuerabkommen Österreich-Schweiz, Verfassungsrechtliche Aspekte in Leitner (Hrsg.) Finanzstrafrecht 2013, 243).*

Bezüge und Vorteile aus einem früheren Dienstverhältnis zählen gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Sie sind daher hinsichtlich der Einkommensteuer grundsätzlich in Österreich steuerbar und steuerpflichtig.

Aufgrund der Erzielung von Zinseinkünften in der Schweiz und des Erhalts von Ruhegehältern von der Schweiz sind steuerliche Anknüpfungspunkte zur Schweiz gegeben, sodass das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen idF BGBl III Nr 169/2012 (DBA Schweiz) zur Verteilung der Besteuerungsrechte Anwendung findet.

Gemäß Art 19 iVm 23 Abs 2 DBA Schweiz dürfen Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahlt, in diesem Staat besteuert werden. Dies gilt auch dann, wenn solche Vergütungen von einem Land, von einem Kanton, von einer Gemeinde, einem Gemeindeverband oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts eines der beiden Staaten gewährt werden.

Aufgrund der in Art 23 Abs 2 DBA Schweiz vorgesehenen Ausnahmebestimmung, wonach Ruhegehälter gemäß Art 19 DBA Schweiz, die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, nicht in Österreich zu besteuern sind, sind folglich die von der Schweiz geleisteten Pensionszahlungen an LB in der Schweiz zu besteuern. Ein Besteuerungsrecht Österreichs besteht nicht.

Art 23 Abs 1 DBA Schweiz lautet:

„Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen

Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.“

Die Pensionseinkünfte sind demnach unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung freizustellen, jedoch bei der Ermittlung des Steuersatzes auf das sonstige Einkommen einzubeziehen.

LB erzielte aufgrund der bei der Schweizer Bank gehaltenen Vermögenswerte Zinseinkünfte. Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, dürfen gemäß Art 11 Abs 1 DBA Schweiz nur in dem anderen Staat besteuert werden. Österreich steht daher ein Besteuerungsrecht hinsichtlich dieser Einkünfte zu.

Die pauschale Berechnung der Einmalzahlung bezieht die Kapitalbestände 2002, 2010 und 2012 (jeweils zum 31. Dezember) und nicht nur die Kapitalstämme sondern auch deren Früchte ein.

Aufgrund der getroffenen Feststellungen ist davon auszugehen, dass LB neben den unstrittigen Pensionseinkünften (und der daraus resultierenden Zinseinkünfte) keine sonstigen Einkünfte nach Beendigung ihrer Tätigkeit ab 1982 erzielt hat.

Österreich hatte kein Besteuerungsrecht an den im Wesentlichen den Kapitalstamm bildenden Pensionseinkünften. Eine rechtswidrige Nichtbesteuerung in Österreich kann daher nicht festgestellt werden.

Aufgrund des Zinsniveaus und des aufgrund von fehlenden Belegen als am wahrscheinlichsten einzuschätzenden proportional ansteigenden Kapitalstammes ist anzunehmen, dass die Zinseinkünfte jährlich einen Betrag von wenigen hundert Euro nicht übersteigen. Dies ist jedenfalls für den Zeitraum 2002 bis 2012 als wahrscheinlichsten Fall festzustellen.

Selbst unter Berücksichtigung des Zwecks des Abkommens, auch vor 2002 erzielte Einkünfte durch Einbeziehung des Kapitalstammes zu besteuern, ist ein eklatantes Missverhältnis von der Höhe der zu steuernden Einkünfte und der Höhe der tatsächlich erhobenen Steuer festzustellen. Eine abkommensgemäße Besteuerung wäre wohl schon im Lichte der Gleichmäßigkeit der Besteuerung unverhältnismäßig und daher verfassungsrechtlich nicht zu rechtfertigen.

Der Verfassungsgerichtshof erwog in seinem Erkenntnis vom 8. Juni 2020 zur Geschäftszahl E 1492/2019:

„Voraussetzung der Einmalzahlung ist somit eine entsprechende Willenserklärung, die die betroffene Person gegenüber der liechtensteinischen Zahlstelle abzugeben hat. Auch wenn diese gemäß Art. 5 Abs. 1 des Steuerabkommens Liechtenstein ab Inkrafttreten des Steuerabkommens Liechtenstein unwiderruflich ist, liegen die Voraussetzungen für die Anwendung des Abkommens nicht vor, wenn der Erklärung wesentliche Willensmängel anhaften, die es sachlich rechtfertigen, dass der Erklärende den objektiven Inhalt der Erklärung nicht gegen sich gelten lassen muss.

3.2. Es ist nämlich zu beachten, dass die für Willensmängel geltenden zivilrechtlichen Normen, wie etwa über das Vorliegen eines Irrtums gemäß § 871 ABGB, nach anerkannter Auffassung auch für die Ausübung von in materiellen Steuergesetzen vorgesehenen Antragsrechten und für Prozesshandlungen der Parteien im Anwendungsbereich der BAO Geltung beanspruchen (vgl. Jakom, EStG¹², 2019, § 37 Rz 75 sowie Ritz, BAO⁶, 2017, § 85 Tz 1, § 255 Tz 8, § 308 Tz 12).

3.3. Hieraus folgt aber, dass ein Anspruch auf Erstattung gemäß Art. 14 Abs. 3 des Steuerabkommens Liechtenstein bestehen kann, wenn eine betroffene Person von einer unzutreffenden Vorstellung vom Inhalt und den Folgen der Erklärung ausgegangen ist und aus den Umständen dem Erklärungsempfänger ein solcher Irrtum offenbar auffallen musste (vgl. Rummel in Rummel/Lukas, ABGB⁴, § 871 Rz 41; zur Anwendbarkeit der allgemeinen Rechtsgrundsätze des Privatrechts auf öffentlich-rechtliche Willenserklärungen vgl. VfSlg. 991/1928, 5386/1966, 8812/1980, 17.428/2004).

3.4. Eine solche Konstellation kann im vorliegenden Fall nicht ausgeschlossen werden: Nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes hat das betreffende Konto als Gehaltskonto für Bezüge aus öffentlichen Quellen gedient und wurden offenkundig – abgesehen von geringen Kapitaleinkünften aus den durch die Gehälter bewirkten Guthabenständen – keine weiteren Zuflüsse auf diesem Konto erfasst, auf deren Regularisierung das Steuerabkommen Liechtenstein abzielt. Damit war auch für jeden verständigen Dritten davon auszugehen, dass die Bezüge aus öffentlichen Quellen vom Beschwerdeführer – wie auch von diesem im Verfahren dargelegt und vom Bundesfinanzgericht unwidersprochen geblieben – im Rahmen seiner jährlichen Einkommensteuererklärungen laufend erklärt wurden. In einem solchen Fall ist aber nicht auszuschließen, dass aus den Umständen dem Erklärungsempfänger auffallen musste, dass der Option der Einmalzahlung – auch in Anbetracht ihrer Höhe in Relation zu den erzielten Kapitaleinkünften – ein Willensmangel des Beschwerdeführers anhaftet.“

Das Bundesfinanzgericht führte in weiterer Folge zum selben Sachverhalt aus (BFG 19.01.2021, RV/1100316/2020):

„Aber geradezu hervorstehend ist, dass besonders aufgrund der schwerwiegenden finanziellen Folgen (€ 30.099,66) in Anbetracht ihrer Höhe in Relation zu den erzielten Kapitaleinkünften (€ 232,50) es gänzlich unverständlich und jeder Lebenserfahrung widersprechend ist, nur um deren Offenlegung hintanzuhalten, die Option der anonymen Einmalzahlung willentlich zu wählen. Dieser Umstand hat aufgrund der o.a. Relation der Einmalzahlung zu den geringen Kapitaleinkünften dem Erklärungsempfänger auffallen müssen. Eine weitere Kontaktaufnahme des Erklärungsempfängers mit dem Hinweis auf die durch Nichtabgabe der entsprechenden Erklärung, nämlich des „Formulars für die Vergangenheit“, resultierenden gravierenden finanziellen Folgen mit dem Beschwerdeführer ist jedoch, wie sich aus dem Sachverhalt zweifelsfrei ergibt, nicht erfolgt. Der Willensmangel des Beschwerdeführers hinsichtlich seiner gegenständlichen Vorgangsweise wird auch dadurch unterstrichen, dass er ja tatsächlich nichts zu verbergen hatte, da es sich um Kapitaleinkünfte aus einem Gehaltskonto handelte, das

ausschließlich für Bezüge aus öffentlichen Quellen gedient hat, somit keine weiteren Zuflüsse vorlagen, auf die das Steuerabkommen mit Liechtenstein abzielt.“

Art 14 Abs 3 des Steuerabkommens mit Liechtenstein entspricht dem Wortlaut nach exakt Art 13 Abs 3 des Steuerabkommens mit der Schweiz. Beide Steuerabkommen sind im Wesentlichen (nach ihrem Zweck, den Handlungsmöglichkeiten der betroffenen Personen, dem Steuersatz, der Berechnung und der Abgeltungswirkung, etc.) vergleichbar.

Wie der Verfassungsgerichtshof hinweist, sind die allgemeinen Rechtsgrundsätze des Privatrechts auch auf öffentlich-rechtliche Willenserklärungen anzuwenden.

Ein Erklärungsirrtum liegt dann vor, wenn die objektive Erklärungsbedeutung nicht dem wahren Willen des Erklärenden entspricht (*Pletzer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.03} § 871 (Stand 01.08.2019, rdb.at) Rz 7). Wie sich aus dem Sachverhalt ergibt, war LB nicht bewusst, welche Erklärung sie mit ihrer Unterschrift abgegeben hat. Grundsätzlich gilt eine Erklärung so, wie sie ein redlicher Empfänger verstehen durfte. Die Vertrauenstheorie macht jedoch eine Anfechtung möglich, wenn das Vertrauen des Erklärungsgegners aus den in §§ 870 ff angeführten Gründen nicht schutzwürdig ist (*Rummel in Rummel/Lukas*, ABGB⁴ § 871 ABGB (Stand 01.11.2014, rdb.at) Rz 1).

§ 871 Abs 1 ABGB sieht unter anderem eine solche Möglichkeit für den Fall vor, dass dem anderen (Erklärungsempfänger) der Irrtum aus den Umständen offenbar auffallen musste. Dies ist gegeben, wenn der Erklärungsempfänger wenigstens Verdacht schöpfen hätte müssen. Entscheidend ist dabei die objektive Erkennbarkeit des Irrtums, ein Verschulden ist nicht relevant (*Pletzer in Kletečka/Schauer*, aaO Rz 49 und 50 mit weiteren Hinweisen).

Aus den unter Punkt 1. (insbesondere letzter Absatz) dargelegten Gründen hätte der erklärungsempfangenden Bank der Willensmangel von LB offenbar auffallen müssen. Angesichts des Alters der Antragstellerin, der Art des Ausfüllens und des Inhalts der Erklärung sowie des hervorstechenden Missverhältnisses von Abgeltungssteuer und Kapitaleinkünften hätte sie objektiv zumindest Verdacht schöpfen müssen, dass die Erklärende das objektiv Erklärte nicht gewollt haben kann. Auch wenn der Schweizer Bank die bloße Funktion als Zahlstelle zukommt, ist eine solche - geringe - Sorgfalt jedenfalls zu erwarten.

Im Übrigen musste sich auch die belangte Behörde das Verhalten der Schweizer Bank zurechnen lassen, da diese quasi als verlängerte Hand für die österreichische Behörde fungierte.

In Gesamtbetrachtung des Sachverhalts liegt somit ein Erklärungsirrtum vor. Als Rechtsfolge entsteht für LB als Irrrende gemäß § 871 Abs 1 ABGB „keine Verbindlichkeit“. Nach herrschender Ansicht wird diese Bestimmung im Sinne einer Anfechtbarkeit verstanden (*Rummel in Rummel/Lukas*, aaO Rz 30).

Der Antrag vom 16. Jänner 2014 ist diesbezüglich als Anfechtungsakt auf Rückzahlung der einbehaltenen und der österreichischen Behörde zugegangenen Einmalzahlung zu sehen.

Aufgrund des Willensmangels liegt kein rechtlicher Grund für den Abzug der Einmalzahlung vor. Es besteht daher der Anspruch auf Erstattung derselben gemäß Art 13 Abs 3 Abkommen zu Recht. Die belangte Behörde ist daher verpflichtet die dem Schweizer Bankkonto belastete Abgeltungssteuer rückzuerstatten.

Dem Antrag vom 16. Jänner 2014 ist aufgrund der vorgenannten Gründe Folge zu geben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3. Zulässigkeit einer Revision (Spruchpunkt II.)

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.

Zur Frage, in welchen Fällen ein rechtlicher 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 fehlt, ist eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht erkennbar.

Eine ordentliche Revision ist daher zuzulassen.

Wien, am 24. Juni 2021