

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende***V***, die Richterin***A*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***B** und ***C*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Andreas Bürgmayr, Seidlgasse 22 Tür 7, 1030 Wien, und Gissauer & Partner Steuerberatung GmbH, Bahnweg 9, 3061 Ollersbach, über die Beschwerde vom 21. Februar 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 18. Jänner 2018 – 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, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 17. Jänner 2022 in Anwesenheit des Schriftführers ***S*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist Erbe nach der am Datum*** verstorbenen ***H*** (in der Folge Erblasserin). Unter anderem sind an den Bf. Anteile im Ausmaß von 50% der Konten und Depots der Erblasserin bei schweizerischen Banken im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übergegangen. Die Einkünfte aus den benannten Konten und Depots wurden von der in Österreich wohnhaften Erblasserin in Österreich nicht gemeldet bzw. veranlagt.

Am 03.06.2013 erging vom depotführenden schweizerischen Bankinstitut ***AG*** ein an die (zu diesem Zeitpunkt bereits verstorbene) Erblasserin gerichtetes Schreiben, mit dem dieser mitgeteilt werden sollte, dass keine ausreichende Liquidität zur Abbuchung der Einmalzahlung bestehe, die Bank ohne ausdrückliche Ermächtigung keine Anlagen liquidieren dürfe und die Erblasserin binnen einer Frist von acht Wochen ausreichende liquide Mittel zur Verfügung

stellen solle, weil es sonst, anstatt des Abzuges der Einmalzahlung, zur Meldung kommen werde. Das Schreiben wurde "banklagernd" zugestellt.

Die Bank bezog sich dabei auf das „Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt“ (BGBl III 2012/192, in der Folge: Abkommen), nach dem nicht nur die zukünftige Besteuerung von ab 01.01.2013 in der Schweiz erzielten Kapitalerträgen (ordentliche Kapitalerträge und realisierte Wertsteigerungen) mit Erhebung einer der österreichischen Kapitalertragsteuer vergleichbaren Abgeltungssteuer sichergestellt werden soll, sondern auch in der Vergangenheit bewirkte Abgabenverkürzungen von Vermögenswerten, die in Österreich zu versteuern gewesen wären und unversteuert auf einem schweizerischen Depot liegen, abgabenrechtlich und strafrechtlich bereinigt werden sollen (vgl 1770 der Beilagen XXIV. GP - Staatsvertrag - Materialien). Diese Legalisierung unversteuerter Vermögenswerte erfolgt entweder durch eine einmalige Nachversteuerung oder durch eine freiwillige Meldung.

Nach Art 5 Abs. 1 des Abkommens hat eine am 31.12.2010 in Österreich ansässige natürliche Person, die sowohl am 31.12.2010 als auch am 01.01.2013 ein Konto oder Depot bei einer schweizerischen Zahlstelle unterhält, ein Wahlrecht zwischen einer Nachversteuerung durch Einmalzahlung (Art 7 des Abkommens) oder einer freiwilligen Meldung (Art 9 des Abkommens). Teilt die betroffene Person der schweizerischen Zahlstelle bis 31.5.2013 nicht mit, welche der beiden Alternativen sie in Anspruch nehmen will, erfolgt automatisch die Nachversteuerung durch Einmalzahlung gem. Art 5 Abs. 3 des Abkommens.

Verfügt die betroffene Person gem. Art 11 Abs. 1 des Abkommens bis 31.05.2013 über keinen ausreichenden Geldbetrag auf dem betreffenden Konto, so muss die schweizerische Zahlstelle der betroffenen Person schriftlich eine Fristverlängerung von längstens acht Wochen für die Sicherstellung eines ausreichenden Geldbetrages auf dem Konto einräumen und sie darauf hinweisen, dass es, im Falle fehlender flüssiger Mittel zur Erhebung der Einmalzahlung, zu einer Meldung nach Art 9 des Abkommens kommt (Art 11 Abs. 3 des Abkommens).

Mit 10.06.2013 erging ein weiteres an die Erblasserin adressiertes Schreiben des schweizerischen Bankinstituts, in dem ihr mitgeteilt werden sollte, dass - aufgrund zwischenzeitig ausreichend vorhandener Liquidität (siehe dazu weiter unten) - die Einmalzahlung in Höhe von EUR 62.498,98 abgebucht worden sei und sie dagegen innerhalb von 30 Tagen nach Zustellung schriftlich Einspruch erheben könne. In der Folge wurde kein Einspruch erhoben.

Der Bf. erstattete am 19.10.2016 Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG. Im Rahmen dessen wurde ein Antrag auf Rückerstattung der Einmalzahlung (gesamt EUR 62.498,98) betreffend das gegenständliche Depot beim schweizerischen Bankinstitut im Ausmaß seiner Erbquote von 50% (EUR 31.249,49) gestellt. Demnach widerspreche die Vorgehensweise des Bankinstituts

dem Wortlaut des Steuerabkommens und die Einmalzahlung sei gem. Art 13 Abs. 3 des Abkommens ohne rechtlichen Grund erfolgt.

Dieser Antrag wurde von der belangten Behörde mit Bescheid vom 18.01.2018 abgewiesen. Begründend erfolgte der Verweis auf eine Information des BMF vom 5.9.2014, BMF-010221/0566-VI/8/2014, nach der eine Rückerstattung der Einmalzahlung gemäß Art 13 Abs 3 des Abkommens nur möglich sei, wenn deren Erhebung zur Gänze oder zum Teil ohne rechtlichen Grund erfolgte. Dies sei nur in bestimmten, in der Rechtsmeinung des BMF aufgelisteten Fällen möglich, unter die der gegenständliche Sachverhalt nicht zu subsumieren sei. Das schweizerische Bankinstitut habe daher rechtmäßig gehandelt, da bei fehlendem Nachweis über die Erbberechtigung bis zum Inkrafttreten des Abkommens (1.1.2013) die Nachversteuerung am Konto ohne Ermächtigung durchzuführen sei (vgl Fraberger/Petritz, SWK-Spezial 2014, S 63 und EStV, Wegleitung Vergangenheit, Rz 164).

Laut der Konto-Transaktionsliste des Bankinstituts bestand zum Valutatag 22.05.2013 ein Kontostand von EUR 8.492,50. Mit Buchungsdatum 28.05.2013 (Valutadatum 04.06.2013) wurden Rückzahlungen diverser Fonds am Konto iHv EUR 54.016,66 und mit Buchungsdatum 30.05.2013 (Valutadatum 04.06.2013) ein Ertrag aus dem Internal Foreign Exchange iHv EUR 5.305,57 verbucht, sodass per Valutadatum 04.06.2013 ein Kontostand von EUR 67.814,73 bestand. Nach Ansicht der belangten Behörde sei die Abbuchung der Abgeltungssteuer am 07.06.2013 iHv EUR 62.498,98 nicht rechtswidrig erfolgt, da ausreichend liquide Mittel für die Einbehaltung der Einmalzahlung vorlagen.

Mit Beschwerde vom 21.02.2018 trat der Bf. dieser Beurteilung entgegen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die mit Valutadatum 04.06.2013 durchgeführten Veräußerungen von Wertpapieren iHv EUR 59.322,23 ohne Wissen und Auftrag sowohl der zu diesem Zeitpunkt bereits verstorbenen Erblasserin als auch des zu diesem Zeitpunkt noch gar nicht von den Konten und Depots in Kenntnis gewesenen Erben erfolgt seien. Die Transaktionen seien eigenmächtig durch das Bankinstitut veranlasst worden, um die Einmalzahlung abführen zu können, und deshalb rechtswidrig. Dies ergebe sich einerseits aus dem klaren Wortlaut des Art 11 des Abkommens, andererseits aus der Wegleitung der Eidgenössischen Steuerverwaltung, wonach die Bank in einem solchen Fall weder verpflichtet noch berechtigt sei, Vermögenswerte, die auf dem relevanten Depot verbucht sind, zu liquidieren, um einen ausreichenden Geldbetrag für die Leistung der Einmalzahlung bereitzustellen. Das Bankinstitut hätte in seinem Schreiben vom 03.06.2013 auch selbst dargelegt, dass es ohne ausdrückliche Ermächtigung der Erblasserin keine Wertpapiere veräußern dürfe.

Betreffend die Information des BMF vom 05.09.2014, BMF-010221/0566-VI/8/2014, wurde vom Bf. in Bezugnahme auf Entscheidungen des BFG (19.12.2016, RV/5101113/2016; 05.09.2017, RV/1100924/2015) ausgeführt, dass die darin enthaltenen Fallbeispiele das

Abkommen lediglich erläutern würden und das BFG daran nicht gebunden sei. Entscheidend für die Frage, ob eine Rückerstattung zu gewähren ist, sei nicht, ob eine der in der Information des BMF angeführten Sachverhaltskonstellationen vorliege, sondern, ob die Einmalzahlung ohne rechtlichen Grund erfolgt sei.

Von Seiten der belangten Behörde wurde mit 10.07.2018 eine abweisende Beschwerdevorentscheidung erlassen. Begründend findet sich angeführt, dass aus den Kontobewegungen ersichtlich gewesen sei, dass ein offenkundig noch nicht stornierter Managementauftrag der Bank für das Wertpapierdepot bzw. -konto bestand. Daher könne davon ausgegangen werden, dass die Zahlstelle, basierend auf diesem Vertrag, generell Dispositionen durchführen konnte. Die Frage, ob die Dispositionen nur aufgrund des Steuerabkommens durchgeführt wurden, stelle sich somit nicht. Die Zahlstelle sei verpflichtet gewesen, auch ohne Mitteilung durch die Vertragspartei bis zum 31.05.2013 eine Maßnahme zur steuerlichen Regularisierung von Vermögenswerten vorzunehmen (vgl EStV, Wegleitung Vergangenheit, Rz 173). Aufgrund von Dispositionen aus dem Portfolio-Management vor dem 31.5.2013 hätten sich in Folge ausreichend liquide Mittel ergeben, um mit 07.06.2013 die Abgeltungssteuer iHv EUR 62.498,98 abzubuchen, da die Bank aufgrund eines bestehenden Vertrages gehandelt hätte. Im Falle einer Nichtvornahme einer Maßnahme zur Nachversteuerung wären die Erträge aus dem schweizerischen Depot keinerlei Besteuerung in Österreich unterzogen worden, was dem Sinn und Zweck des Steuerabkommens widerspreche.

Mit 10.08.2018 brachte der Bf. einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht ein, wobei er im Wesentlichen das Beschwerdevorbringen wiederholte und ausführte, dass einige der Kapitaleinkünfte mit der EU-Quellensteuer belastet worden wären, wodurch bereits aus diesem Grund eine Besteuerung aus diesem Depot in Österreich erfolgt sei. Sollte dem Rückzahlungsantrag nicht stattgegeben werden, hätte dies eine rechtswidrige Doppelbesteuerung zur Konsequenz.

Im Rahmen der vom Bf. beantragten, am 17.01.2022 am Bundesfinanzgericht abgehaltenen mündlichen Senatsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter des Bf. ein den Vorlageantrag ergänzender Schriftsatz vorgelegt, in welchem sich neu vorgebracht findet, dass in Anbetracht der banklagernden Zustellung der bezeichneten Schreiben des Bankinstitutes vom 03.06.2013 sowie 10.06.2013 ein Versäumen bzw. die Nichtinanspruchnahme des durch das Steuerabkommen eingeräumten Handlungsspielraumes dem Bf. nicht angelastet werden könne.

Die im Erkenntnis des BFG vom 26.06.2019, RV/7103540/2018, vertretene Ansicht, wonach es irrelevant sei, ob die Zahlstelle rechtswidrig gehandelt habe, sei auf Grund der Entscheidung vom 24.06.2021, RV/7102905/2016, in welcher das BFG ausgesprochen hat, dass die Schweizer Bank als verlängerte Hand für die österreichische Behörde fungiere und sich diese daher das Verhalten der Bank zurechnen lassen müsse, überholt.

Im Hinblick darauf, dass das Abkommen später erlassen wurde und spezifischer sei als ein allfälliger Managementauftrag, hätte das schweizerische Bankinstitut nach den Grundsätzen „*lex specialis derogat legi generali*“ und „*lex posterior derogat legi priori*“ keine Veräußerung von Vermögenswerten vornehmen dürfen.

Da es nach dem Erkenntnis vom 24.06.2021, GZ RV/7102905/2016, sogar in Fällen, in denen die Zahlstelle zur Abfuhr einer Einmalzahlung ermächtigt wird, an einer Rechtsgrundlage mangeln könne, müsse dies umso mehr dann zutreffen, wenn die Bank – wie im vorliegenden Beschwerdefall - rechtswidrig Wertpapiere veräußert.

Bekräftigt wurde im Wesentlichen das Vorbringen, dass der Bf. weder vom Schreiben der Schweizer Bank vom 03.06.2013 noch von der Existenz der Konten bzw. Depots Kenntnis gehabt habe, dass die Zahlstelle mangels vorhandener Liquidität eine Meldung erstatten hätte müssen und daher die Einmalzahlung rechtswidrig erfolgt sei, dass dem Bf. das Handeln der Zahlstelle nicht angelastet werden könne und dass mit der Einhebung der EU-Quellensteuer die Steuerpflicht in Österreich als erfüllt gelte.

Von Seiten der Vertreterin der belangten Behörde wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass gegenständlich sämtliche Voraussetzungen für die Abfuhr der Einmalzahlung vorgelegen seien. Zum Einwand des steuerlichen Vertreters, dass weder eine Verpflichtung noch eine Berechtigung der Zahlstelle zur Liquidierung von Vermögenswerten bestanden und diese daher rechtswidrig gehandelt habe, wurde auf Rz 226 der Wegleitung der Eidgenössischen Steuerverwaltung verwiesen, wonach hinsichtlich der Zulässigkeit der Wertpapierveräußerung auf das zivilrechtliche Vertragsverhältnis zwischen der Vertragspartei und der Zahlstelle abzustellen sei. Gegenständlich sei die Liquidierung der Vermögenswerte auf Grund eines laufenden Managementvertrages erfolgt.

Der Hinweis auf das Erkenntnis des BFG vom 24.06.2021, RV/7102905/2016, gehe insofern ins Leere, als der dieser Entscheidung zu Grunde liegende Sachverhalt mit dem gegenständlichen nicht vergleichbar sei; während die dortige Beschwerdeführerin – irrtümlicherweise – gegenüber ihrer Bank die Mitteilung abgegeben hat, die Einmalzahlung durchzuführen, sei im vorliegenden Beschwerdefall keine Willenserklärung erfolgt.

Zum Einwand betreffend Quellensteuer wurde auf die Ausführungen des BFG im Erkenntnis vom 26.06.2019, RV/7103540/2018 verwiesen.

Der steuerliche Vertreter replizierte, dass es zwar einen Managementvertrag gegeben habe und auf Grund dieses Auftrags laufend Veräußerungen vorgenommen worden wären, allerdings habe es auch bei der ***D*** AG und bei der ***E*** AG einen entsprechenden Auftrag gegeben, und dennoch hätten diese Bankinstitute eine Meldung erstattet. Zivilrechtlich hätte es eine Sondervereinbarung geben müssen.

Der Sachverhalt laut Erkenntnis des BFG vom 24.06.2021, RV/7102905/2016, sei insofern mit dem gegenständlichen vergleichbar, als nicht den Erben, aber der Schweizer Bank ein Irrtum unterlaufen sei und das Verhalten der Zahlstelle der Behörde zuzurechnen sei.

Insoweit die Vertreterin der belangten Behörde hinsichtlich des Einwandes, dass für einige der Kapitaleinkünfte EU-Quellensteuer erhoben worden sei, auf die diesbezüglichen Ausführungen im Erkenntnis des BFG vom 26.06.2019, RV/7103540/2018, verweise, sei ihr entgegenzuhalten, dass nach den Erläuterungen der Regierungsvorlage bei einem Steuerrückbehalt nach dem Zinsbesteuerungsabkommen für diese Zinserträge die Steuerpflicht in Österreich erfüllt sei.

Seitens der Behördenvertreterin wurde zum Einwand betreffend das Vorliegen eines Willensmangels ausgeführt, dass nach § 871 ABGB die Abgabe einer Erklärung Voraussetzung sei, eine solche sei gegenständlich nicht vorgelegen.

Der steuerliche Vertreter hielt dem entgegen, dass die Erklärung mehr oder weniger mit der Einmalzahlung erfolgt sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. ist Erbe nach der am Datum*** verstorbenen und bis zu ihrem Ableben in Österreich wohnhaft gewesenen ***H*** (Erblasserin). Mit Beschluss des Bezirksgerichtes Döbling vom 05.07.2010 wurde ihm die Verlassenschaft zu 50% eingewantwortet. Der Bf. ist eine natürliche Person und in Österreich ansässig.

In den auf den Bf. im Wege der Gesamtrechtsnachfolge anteilig übergegangenen Vermögenswerten befindet sich der Anteil an einem Konto bzw Depot bei dem depotführenden schweizerischen Bankinstitut ***AG***. Zu den relevanten Zeitpunkten 31.12.2010 und 01.01.2013 war dem Bf. das Konto (anteilig) zuzurechnen.

Die aus dem Depot resultierenden, vor dem 01.01.2013 angefallenen Einkünfte wurden (vor Durchführung der Einmalzahlung iHv EUR 62.498,98 am 07.06.2013) nicht der österreichischen Ertragsbesteuerung unterworfen. Einige der Kapitaleinkünfte wurden mit der EU-Quellensteuer belastet (gesamt einbehaltene EU-Quellensteuer in den Jahren 2005 bis 2012: EUR 13.642,77).

Der Bf. hatte seinen Wohnsitz permanent, so auch am 31.12.2010, in Österreich und war zum genannten Zeitpunkt als Gesamtrechtsnachfolger wirtschaftlich berechtigte Person von Vermögenswerten einer schweizerischen Zahlstelle.

Der schweizerischen Zahlstelle wurde vom Bf. nicht bis spätestens 31.05.2013 mitgeteilt, ob eine Nachversteuerung durch Einmalzahlung erfolgen soll oder eine Ermächtigung zur freiwilligen Meldung gewährt wird.

An die verstorbene Erblasserin gerichtet, erging von der schweizerischen Bank am 03.06.2013 ein Schreiben mit dem Inhalt, dass keine ausreichende Liquidität zur Abbuchung der Einmalzahlung bestehe, die Bank ohne ausdrückliche Ermächtigung weder berechtigt noch verpflichtet sei, Vermögenswerte auf dem relevanten Depot zu liquidieren, um einen ausreichenden Betrag für die Einmalzahlung bereitzustellen, und binnen einer Frist von acht Wochen ausreichende liquide Mittel zur Verfügung gestellt werden müssten, weil es sonst anstatt des Abzuges der Einmalzahlung zu einer Meldung iSd Abkommens komme.

Auf Grundlage eines Managementauftrages der Bank wurden mit Buchungsdatum 28.05.2013 (Valutadatum 04.06.2013) Rückzahlungen diverser Fonds am schweizerischen Konto iHv EUR 54.016,66 und mit Buchungsdatum 30.5.2013 (Valutadatum 04.06.2013) ein Ertrag aus dem Internal Foreign Exchange iHv EUR 5.305,57 verbucht (gesamt somit EUR 59.322,23), sodass per Valutadatum 04.06.2013 ein Kontostand von EUR 67.814,73 bestand.

Seitens des schweizerischen Bankinstituts wurden aufgrund eines bestehenden Managementvertrages (bereits davor) immer wieder Veranlagungshandlungen durchgeführt. Die gegenständlichen Veranlagungshandlungen, die letztendlich zu einem ausreichenden Liquiditätsstand führten, erfolgten am 28.05.2013 bzw 30.05.2013 und somit bereits vor dem maßgeblichen Stichtag 31.05.2013. Ob diese Handlungen konkret deshalb erfolgten, damit die Einmalzahlung durchgeführt werden konnte, oder ob es sich bloß um Maßnahmen des laufenden Portfolio-Managements handelte, kann nicht festgestellt werden.

Aufgrund der schließlich vorhandenen ausreichenden liquiden Mittel, wurde mit 07.06.2013 die Einmalzahlung iHv EUR 62.498,98 abgebucht.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellung, dass vom schweizerischen Bankinstitut immer wieder Veranlagungshandlungen aufgrund eines bestehenden Managementvertrages vorgenommen wurden, lässt sich den vorliegenden Kontoauszügen entnehmen und wurde auch vom steuerlichen Vertreter im Rahmen der am 17.01.2022 vor dem BFG abgehaltenen Verhandlung bestätigt. Aus den Kontoauszügen ist auch ersichtlich, dass regelmäßig Management-Fees abgezogen wurden.

Die übrigen getroffenen Feststellungen ergeben sich aus dem obigen Verfahrensgang und den vorliegenden Dokumenten und können als unstrittig angesehen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Die rechtliche Beurteilung basiert im Wesentlichen auf dem „Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt“ (BGBl III 2012/192; „Abkommen“).

Gemäß Art 2 lit e des Abkommens sind mit dem Ausdruck „schweizerische Zahlstelle“ Banken nach dem schweizerischen Bankengesetz und Wertpapierhändler nach dem Börsengesetz gemeint. Nach lit f bedeutet der Ausdruck „Vermögenswerte“, die bei schweizerischen Zahlstellen auf Konten oder Depots verbuchten Vermögen; der Ausdruck „Konto“ oder „Depot“ bedeutet gemäß lit g ein Konto oder Depot, auf dem Vermögenswerte nach lit f verbucht sind.

Nach Art 2 lit j des Abkommens, meint der Ausdruck „Stichtag 2“ den 31.12.2010, der Ausdruck „Stichtag 3“ den letzten Tag des fünften Monats nach dem Inkrafttreten des Abkommens, somit den 31.05.2013.

Gemäß Art 2 lit h des Abkommens bezieht sich der Ausdruck „betroffene Person“ auf 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. Betreffend die Fälle der Gesamtrechtsnachfolge findet sich unter lit h die Ausführung, dass der Rechtsnachfolger an die Stelle der betroffenen Person tritt.

Weiter wird unter lit h ausgeführt, dass, wenn zumindest eine betroffene Person an einer Kollektivbeziehung oder einem Gemeinschaftskonto beteiligt ist, die Vermögenswerte der betroffenen Person zuzurechnen sind. Dies gilt jedoch nicht, wenn die schweizerische Zahlstelle sämtliche beteiligte Personen bestimmen kann. In diesem Fall ist entsprechend dem Abkommen eine Aufteilung der Vermögenswerte gemäß der Anzahl der Vertragspartner vorzunehmen (nach Köpfen) und die Abrechnung entsprechend auszugestalten; es sei denn, die schweizerische Zahlstelle ist über eine abweichende Berechtigungsquote informiert und dokumentiert sie entsprechend.

Gemäß Art 5 des Abkommens muss eine betroffene Person, die am Stichtag 2 und beim Inkrafttreten des Abkommens bei derselben schweizerischen Zahlstelle ein Konto oder Depot unterhält, der schweizerischen Zahlstelle spätestens per Stichtag 3 schriftlich mitteilen, für welche der beim Inkrafttreten des Abkommens bestehenden Konten oder Depots die Nachversteuerung durch Einmalzahlung nach Art 7 des Abkommens erfolgen soll und für welche Konten oder Depots sie der schweizerischen Zahlstelle die Ermächtigung zur freiwilligen Meldung nach Artikel 9 gewährt. Eine abgegebene Mitteilung ist unwiderruflich.

Nach Art 5 Abs 3 des Abkommens erfolgt bei Konten oder Depots, bei denen die betroffene Person bis zum Stichtag 3 keine Mitteilung nach Absatz 1 abgibt, die Nachversteuerung durch Einmalzahlung nach Art 7 des Abkommens.

Entsprechend der obigen Feststellungen ist der Bf. eine „betroffene Person“ iSd Abkommens, zumal er eine in Österreich ansässige natürliche Person ist und als Vertragspartner einer schweizerischen Zahlstelle einen Konto- oder Depotinhaber sowie eine nutzungsberechtigte Person der entsprechenden Vermögenswerte darstellt. Er unterhielt beim Inkrafttreten des Abkommens (01.01.2013) und am Stichtag 2 (31.12.2010) bei derselben schweizerischen Zahlstelle ein Konto. Die persönlichen, sachlichen und zeitlichen Voraussetzungen sind somit im vorliegenden Fall kumulativ erfüllt.

Der schweizerischen Zahlstelle wurde nach Art 5 Abs 1 des Abkommens von der betroffenen Person nicht bis spätestens per Stichtag 3 (31.05.2013) mitgeteilt, ob eine Nachversteuerung durch Einmalzahlung erfolgen soll oder eine Ermächtigung zur freiwilligen Meldung gewährt wird. Es kam dadurch nach Art 5 Abs 3 des Abkommens zur automatischen Nachversteuerung durch Einmalzahlung.

Aufgrund der fehlenden Ermächtigung zur freiwilligen Meldung war die Zahlstelle verpflichtet, die Einmalzahlung zu erheben.

Dem Einwand des Bf., dass in Anbetracht der banklagernden Zustellung der bezeichneten Schreiben des Bankinstitutes vom 03.6.2013 sowie 10.6.2013 das Unterlassen entsprechender Handlungen dem Bf. nicht angelastet werden könne, ist entgegenzuhalten, dass nach dem Abkommen nicht maßgeblich ist, aus welchen Gründen eine solche Ermächtigung nicht erteilt wird (vgl ua BFG 31.10.2017, RV/1100738/2015; 13.12.2017, RV/1100646/2015), die Einmalzahlung musste bei Vorliegen der Voraussetzungen verschuldensunabhängig erhoben werden (vgl BFG [Schmidjell-Dommes], SWI 2016, 114). Ein Versäumen bzw die Nichtinanspruchnahme dieses durch das Steuerabkommen eingeräumten Handlungsspielraums ist jedenfalls dem Bf. anzulasten (vgl BFG 26.02.2018, RV/1100635/2014).

Der Bf. erstattete am 19.10.2016 Selbstanzeige gem § 29 FinStrG. Im Rahmen dessen wurde ein Antrag auf Rückerstattung der Einmalzahlung (gesamt EUR 62.498,98) im Ausmaß seiner Quote von 50% (EUR 31.249,49) gestellt. Demnach widerspreche die Vorgehensweise des Bankinstituts dem Wortlaut des Steuerabkommens und die Einmalzahlung sei gem Art 13 Abs 3 des Abkommens ohne rechtlichen Grund erfolgt. Ein Anspruch auf Erstattung der Einmalzahlung steht nach Art 13 Abs 3 des Abkommens dann zu, wenn die Einmalzahlung ohne rechtlichen Grund erfolgt ist. Im Abkommen finden sich keine näheren Ausführungen dazu, wann genau ein solcher Fall vorliegt. Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (1770 BlgNR XXIV. GP - Staatsvertrag - Materialien) 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.

Nach der Verwaltungspraxis (vgl. Information des BMF vom 5.9.2014, 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.

Abgesehen davon, dass das BFG an derartige Rechtsmeinungen des BMF nicht gebunden ist, wurde im gegenständlichen Fall vom Bf. auch nicht das Vorliegen einer dieser Fallkonstellationen behauptet. Davon auszugehen ist, dass eine Einmalzahlung jedenfalls dann ohne rechtlichen Grund erfolgt wäre, wenn sich nachträglich herausgestellt hätte, dass eine oder mehrere der im Abkommen geregelten Voraussetzungen für ihre Erhebung nicht vorgelegen wären (vgl. in diesem Sinne BFG [Schmidjell-Dommes], SWI 2016, 114 [115]).

Beschwerdegegenständlich war am 03.06.2013 zunächst keine ausreichende Konto-Liquidität gegeben und es erging gemäß Art 11 iVm Art 5 Abs 3 des Abkommens ein entsprechendes Schreiben, adressiert an die (zu diesem Zeitpunkt bereits verstorbene) Erblasserin (mit "banklagernder" Zustellung). Auf Grundlage eines bestehenden Managementauftrages wurden entsprechend den obigen Feststellungen diverse Erträge verbucht, sodass per Valutadatum 04.06.2013 ein Kontostand von EUR 67.814,73 bestand. Aufgrund dieser damit vorhandenen, ausreichenden liquiden Mittel wurde mit 07.06.2013 die Einmalzahlung iHv EUR 62.498,98 abgebucht.

Die vom Bf. thematisierte Frage, ob die vorgenommene Veräußerung von Vermögenswerten zur Beschaffung des notwendigen Geldbetrages auf dem Konto durch die Zahlstelle zulässig war, richtet sich – wie die Vertreterin der belangten Behörde in der Verhandlung vom 17.01.2022 unter Bezugnahme auf Rz 226 der Rechtsauslegung der schweizerischen Finanzverwaltung, veröffentlicht in EStV, Wegleitung Vergangenheit, zutreffend ausgeführt hat - nach dem zivilrechtlichen Verhältnis zwischen der Vertragspartei und der Zahlstelle und kann für das hier beschwerdegegenständliche Verfahren nicht von Relevanz sein. Der erkennende Senat folgt diesbezüglich der von der belangten Behörde zum Ausdruck gebrachten Rechtsansicht, dass das Bankinstitut – basierend auf dem bestehenden Vertragsverhältnis - generell Dispositionen durchführen konnte und diese aufgrund einer ausdrücklichen Ermächtigung und somit nicht rechtswidrig erfolgten. Ob somit die gegenständlich relevanten, vom schweizerischen Bankinstitut vorgenommenen Veranlagungshandlungen (vom 28.05.2013 und 30.05.2013), mit denen letztendlich die notwendige Liquidität für die Vornahme der Einmalzahlung herbeigeführt wurde, konkret deshalb erfolgten, um die Einmalzahlung

vornehmen zu können (wofür die Aktenlage allerdings keinerlei Anhaltspunkte bietet) oder es sich dabei um Maßnahmen des laufenden Portfolio-Management handelte, kann keinerlei Relevanz beigemessen werden. Dem Einwand der steuerlichen Vertretung des Bf., dass sich die belangte Behörde das Verhalten der Schweizer Bank zurechnen lassen müsse, weshalb ein allenfalls rechtswidriges Verhalten der Zahlstelle nicht gleichgültig sei, kann auf Grund vorstehender Ausführungen nicht gefolgt werden. Die Beurteilung der Frage, ob den in Rede stehenden Wertpapierveräußerungen möglicherweise tatsächlich eine Pflichtverletzung des schweizerischen Bankinstitutes zu Grunde liegt, obliegt nicht der belangten Behörde, sondern ist diese Frage allenfalls auf dem Zivilrechtsweg zu klären.

Insoweit der Bf. unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 24.06.2021, GZ RV/7102905/2016, demzufolge nach Auffassung des BFG wegen des Vorliegens eines Willensmangels die Einmalzahlung ohne rechtlichen Grund erfolgt ist, die Rechtsansicht vertritt, dass es im vorliegenden Beschwerdefall wegen der rechtswidrig vorgenommenen Veräußerung von Wertpapieren durch die Zahlstelle umso mehr an einer Rechtsgrundlage für die Abfuhr der Einmalzahlung mangeln müsse, wird ihm entgegengehalten, dass der angesprochenen Entscheidung ein völlig anders gelagerter Sachverhalt zu Grunde liegt. Zutreffend hat die Vertreterin der belangten Behörde in der mündlichen Verhandlung darauf hingewiesen, dass gegenständlich gar keine Erklärung abgegeben wurde und daher die Voraussetzungen für einen Erklärungsirrtum iSd § 871 ABGB nicht vorliegen.

Entgegen der durch den Bf. vorgenommenen rechtlichen Beurteilung ist auf die Regelung in Art 11 des Abkommens - wonach aufgrund fehlender flüssiger Mittel auf dem betreffenden Konto für die Erhebung der Einmalzahlung die schweizerische Zahlstelle der betroffenen Person schriftlich eine Fristverlängerung von längstens acht Wochen für die Sicherstellung eines ausreichenden Geldbetrages auf dem Konto einräumen muss - nicht weiter einzugehen, weil diese ausschließlich dann zur Anwendung gekommen wäre, wenn keine ausreichenden flüssigen Mittel zur Verfügung gestanden wären, was in gegenständlichem Fall nicht (mehr) der Fall war; die schweizerische Zahlstelle war somit nicht zu einer Meldung gemäß Art 11 Abs 3 iVm Art 9 des Abkommens verpflichtet.

Das Vorbringen des steuerlichen Vertreters, dass die Bankinstitute ***D*** AG und ***E*** AG trotz eines (vermutlich) ebenfalls bestehenden Managementauftrages keine Einmalzahlung abgeführt, sondern korrekterweise eine Meldung abgegeben hätten, ist – abgesehen davon, dass gar nicht behauptet wurde, dass die Meldung ungeachtet ausreichender liquider Mittel erfolgt ist - für das vorliegende Beschwerdeverfahren ohne Bedeutung. Tatsache und damit entscheidend ist, dass gegenständlich eine ausreichende Konto-Liquidität bestanden hat und somit die Einmalzahlung vom schweizerischen Bankinstitut ***AG*** abkommenskonform erhoben wurde.

Betreffend den Einwand des Bf., dass ein Einspruch gegen die Einmalzahlung iSd Art 7 Abs 3 des Abkommens naturgemäß weder für die bereits verstorbene Erblasserin noch für den Bf. mangels Kenntnis des Schreibens vom 10.06.2013 möglich gewesen sei, ist diesem zu erwidern, dass die Rechtsfolgen verschuldensunabhängig eintreten und ein Versäumen bzw die Nichtinanspruchnahme dieses durch das Steuerabkommen eingeräumten Handlungsspielraums jedenfalls dem Bf. anzulasten ist (vgl BFG 26.02.2018, RV/1100635/2014). Es kann keine Aufgabe des Bankinstitutes sein, die persönliche steuerliche Situation der betroffenen Person zu überprüfen (vgl BFG 20.6.2017, RV/7100801/2015). Die Zahlstelle war verpflichtet, auch ohne Mitteilung durch die Vertragspartei, eine Maßnahme zur steuerlichen Regularisierung der Vermögenswerte vorzunehmen (vgl dazu die nicht verbindliche Rechtsauslegung der schweizerischen Finanzverwaltung, veröffentlicht in EStV, Wegleitung Vergangenheit, Rz 173).

Im Falle einer Gesamtrechtsnachfolge ist darauf abzustellen, ob bei Inkrafttreten des Steuerabkommens mit 01.01.2013 ein Nachweis über die Erbberechtigung vorlag. Ist dies - wie in vorliegendem Fall - nicht so, wird die Maßnahme zur Nachversteuerung auf dem Konto oder Depot des Erblassers durchgeführt, ohne dass es einer Ermächtigung gegenüber der Zahlstelle bedarf (vgl in diesem Sinne Fraberger/Petritz, SWK-Spezial 2014, S 63 und EStV, Wegleitung Vergangenheit, Rz 164).

Soweit der Bf. einwendet, dass einige der Kapitaleinkünfte bereits mit EU-Quellensteuer belastet worden seien und somit bereits eine Besteuerung aus diesem Depot in Österreich erfolgt sei, was, sollte dem Rückzahlungsantrag nicht stattgegeben werden, eine rechtswidrige Doppelbesteuerung zur Folge hätte, ist auf Art. 1 Abs. 3 des Abkommens hinzuweisen, wo bestimmt wird: *"Ungeachtet sonstiger Bestimmungen findet dieses Abkommen keine Anwendung auf Erträge oder Gewinne, von denen in Anwendung des Abkommens vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (nachfolgend "Zinsbesteuerungsabkommen" genannt), ein Steuerrückbehalt erhoben worden ist oder eine freiwillige Offenlegung erfolgt. Teil 2 dieses Abkommens bleibt unberührt."*

Somit steht ein von der Schweizer Zahlstelle einbehaltener EU-Steuerrückbehalt der in Teil 2 des Abkommens getroffenen Regelung zur Nachversteuerung von Vermögenswerten bzw. der Erhebung der Einmalzahlung (Abgeltungssteuer) im gegenständlichen Beschwerdefall (Regularisierung der Vergangenheit) nicht entgegen.

Die Einmalzahlung stellt ausschließlich auf eine Nachversteuerung nach österreichischem Steuerrecht verkürzter Abgaben ab und regularisiert so eine abgabenrechtliche und strafrechtliche Bereinigung von in der Vergangenheit bis zum Inkrafttreten des Abkommens bewirkten Abgabenverkürzungen regularisiert (vgl BFG 07.03.2018, RV/1100617/2015 und

31.10.2017, RV/1100738/2015). Eine Anrechnung von Quellensteuern widerspricht daher dem Sinn und Zweck des Abkommens und dem Willen des Gesetzgebers, da mit der pauschalen Erhebung der Einmalzahlung eine Abgeltungs- und Amnestiewirkung von in der Vergangenheit bewirkten Abgabenverkürzungen verbunden ist (vgl BFG 26.02.2018, RV/1100635/2014).

Es ist somit im gegenständlichen Fall nicht erkennbar, dass die Einmalzahlung gemäß Art 13 Abs 3 des Abkommens ohne rechtlichen Grund erhoben wurde, weshalb dem Bf. kein Anspruch auf Erstattung der Einmalzahlung zusteht. Die Beschwerde war daher gemäß § 279 BAO als unbegründet abzuweisen

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich auf Rechtsfragen, welche im gegenständlichen Steuerabkommen so eindeutig gelöst sind, dass nur eine Auslegungsmöglichkeit in Betracht zu ziehen war und keine entsprechenden Zweifel bestanden. Die Revision war daher vom Bundesfinanzgericht nicht zuzulassen.

Wien, am 24. Jänner 2022