

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Europa Treuhand WP & Steuerber. GesmbH, Europaplatz 4, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 25. November 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich (vormals des Finanzamtes Linz) vom 28. September 2016 betreffend Einkommensteuer 2013 Steuernummer ***BF-StNr*** 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 erzielte im Jahr 2010 unter anderem Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen in der Höhe von EURO 413.254,05, welche mit Einkommensteuerbescheid 2010 vom 19.01.2012 antragsgemäß veranlagt wurden. Dieser Betrag geht aus einer aktenkundigen und der belangten Behörde übermittelten E-Mail der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers vom 17.01.2012 und der beigelegten Liquidations-Schlussbilanz hervor.

Im einem am 01.08.2014 bei der belangten Behörde eingelangten Anbringen des Beschwerdeführers vom 29.07.2014 nahm dieser Bezug auf eine Selbstanzeige vom 03.03.2014 und eine Kopie dieser vom 10.06.2014. Er habe diese jeweils bei der belangten Behörde eingebracht und nach einer telefonischen Anfrage über den Bearbeitungsstand von der belangten Behörde erfahren, dass diese jeweils unauffindbar gewesen seien. Der Beschwerdeführer übermittelte mit dem Anbringen vom 29.07.2014 der belangten Behörde Kopien der Selbstanzeige vom 03.03.2014 und deren Kopie vom 10.06.2014 sowie Sendungsnummern und Unterlagen zur Sendungsverfolgung der damaligen Einreichungen. Die beigelegte Selbstanzeige vom 03.03.2014 lautete wie folgt:

„Darlegung der Verfehlung:

*In den Jahren 2010 bis 2012 wurden ausländische Kapitaleinkünfte nicht erklärt. Die Einlagen auf dem Bankkonto stammen aus einer Unternehmensliquidation im Jahr 2010 von einer Gesellschaft, die zu 100 % Herrn ***Bf*** gehörte. Da die Einlagen zu 100 % aus dem Vermögen von Herrn ***Bf*** stammen, erfolgt nun auch eine Zurechnung der Kapitaleinkünfte zur Gänze bei Herrn ***Bf***, auch wenn seine Gattin ebenfalls über das Konto für den Vertretungsfall Verfügungsbefugt ist.*

Betragsmäßige Bestimmung:

<i>Jahr</i>	<i>Zinseinkünfte in CHF</i>	<i>Umrechnungskurs lt. OeNB</i>	<i>Zinseinkünfte in €</i>	<i>Steuernachzahlung</i>
<i>2010</i>	<i>779,15</i>	<i>1,2504</i>	<i>623,12</i>	<i>€ 156,00</i>
<i>2011</i>	<i>2.091,10</i>	<i>1,2156</i>	<i>1.720,22</i>	<i>€ 430,00</i>
<i>2012</i>	<i>2.100,40</i>	<i>1,2072</i>	<i>1.739,89</i>	<i>€ 435,00</i>
<i>Gesamt</i>				<i>€ 1.021,00</i>

In der Anlage übermitteln wir die berichtigten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2010 bis 2012. Die Zahlung der Einkommensteuernachzahlungen ist bereits erfolgt. Mit der Bitte um Kenntnisnahme.“

Der Selbstanzeige waren berichtigte Erklärungen zur Einkommensteuer der Jahre 2010, 2011 und 2012, jeweils vom 26.02.2014 und samt Beilagen, beigelegt. Betreffend 2010 und 2011 wurden „Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen, die mit dem besonderen Steuersatz von 25% zu besteuern sind“ (KZ 754) in der Höhe von Euro 623,12 (Jahr 2010) und Euro 1.720,22 (Jahr 2011) und bezüglich des Jahres 2012 „Einkünfte aus der Überlassung von Kapital“ – „Ausländische Kapitaleinkünfte“ (KZ 863) mit einer Höhe von Euro 1.739,89 erklärt.

Mit Bescheiden vom 06.08.2014 verfügte die belangte Behörde die Wiederaufnahme der Verfahren zur Einkommensteuer 2010 und 2011 gemäß § 303 BAO sowie die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2013 vom 18.11.2013 gemäß § 299 BAO. Zur Begründung der Wiederaufnahmen wurde angeführt, dass aufgrund der am 01.08.2014 bei der belangten Behörde eingelangten Selbstanzeige bisherige Zinseinkünfte aus der Schweiz nicht erklärt worden seien, was eine neu hervorgekommene Tatsache darstelle. Die Aufhebung gemäß § 299 BAO wurde mit einer sich aus der Begründung des Sachbescheides ergebenden Rechtswidrigkeit des Spruchs des aufgehobenen Bescheides, welche eine nicht bloß geringfügige Auswirkung habe, begründet.

Gleichzeitig wurden neue Sachbescheide erlassen. Bezüglich der Einkommensteuer 2010 wurden die Einkünfte aus Kapitalvermögen mit Euro 623,12 festgesetzt, wobei sich im Zuge der Abgabeberechnung eine Steuer von Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen in der

Höhe von Euro 155,78 ergab. Hinsichtlich der Einkommensteuer 2011 wurden die Einkünfte aus Kapitalvermögen mit Euro 1.720,22 festgesetzt, wobei sich im Zuge der Abgabeberechnung eine Steuer von Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen in der Höhe von Euro 430,06 ergab. Bezüglich der Einkommensteuer 2012 wurden die Einkünfte aus Kapitalvermögen mit Euro 1.739,89 festgesetzt, wobei sich im Zuge der Abgabeberechnung eine Steuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen (mit einem besonderen Steuersatz von 25%) in der Höhe von Euro 434,97 ergab. Diese Sachbescheide wurden nach Angabe der belangten Behörde im Vorlagebericht mittlerweile rechtskräftig.

Mit Anbringen vom 23.10.2014 stellte der Beschwerdeführer den Antrag auf Rückerstattung der Abgeltungsbeträge gemäß Art 13 Abs. 3 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt iVm § 240 BAO.

Der Beschwerdeführer habe im Jahr 2010 eine ihm zu 100 % gehörende Gesellschaft in Österreich liquidiert. Aus diesem Liquidationserlös, der in Österreich vollständig versteuert worden sei, sei in Summe ein Betrag Euro 305.000,00 auf zwei Konten bei der Graubündner Kantonalbank in der Schweiz eingelegt worden. Da die Einlagen zu 100 % aus dem Vermögen des Beschwerdeführers stammen würden, sei auch die Zurechnung der Kapitaleinkünfte zur Gänze bei dem Beschwerdeführer erfolgt, auch wenn seine Gattin ebenfalls über das Konto für den Vertretungsfall verfügungsbefugt sei. Die Kapitaleinkünfte der Schweizer Bankkonten der Jahre 2010 bis 2012 seien daher wie folgt beim Beschwerdeführer zur Einkommensteuer in Österreich veranlagt worden:

Jahr	Zinseinkünfte in CHF	Umrechnungkurs lt. OeNB	Zinseinkünfte in Euro	Steuernachzahlung in Euro
2010	779,15	1,2504	623,12	155,78
2011	2.091,10	1,2156	1.720,22	430,06
2012	2.100,40	1,2072	1.739,89	434,97
Gesamt			4.083,23	1.020,81

Auf das Schreiben des Schweizer Bankinstituts hinsichtlich Option zur Offenlegung oder Einmalzahlung habe der Beschwerdeführer nicht rechtzeitig reagieren können, da das Schreiben auf ein Postfach in der Schweiz zugestellt worden sei, er jedoch in diesem Zeitraum nicht in der Schweiz gewesen sei. Deshalb habe das Schweizer Bankinstitut automatisch eine Einmalzahlung in Höhe von Euro 75.711,65 einbehalten und an die Republik Österreich überwiesen. Der Beschwerdeführer hätte natürlich die Offenlegung beantragt, das Schweizer Kreditinstitut könne die getätigte Einmalzahlung allerdings nicht mehr rückgängig machen.

Da die Kapitaleinkünfte der Schweizer Bankkonten in Österreich vollständig erklärt und veranlagt worden sei und daher die Einmalzahlung ohne rechtlichen Grund erfolgt sei, beantrage der Beschwerdeführer die Rückerstattung der Einmalzahlung. Als Nachweis legte der Beschwerdeführer

- eine Aufstellung über die Entwicklung der beiden Bankkonten bis 31.12.2012,
- eine Berechnung des Erstattungsbetrages in Höhe von Euro 75.327,17,
- eine Bescheinigung der Bank über eine Einmalzahlung von Euro 75.711,65 vom 31.05.2013 (mit Erläuterungen der Bank samt Rechtsmittelbelehrung) sowie
- Postenauszüge der Schweizer Bankkonten

bei.

Die Berechnung des Erstattungsbetrages in Höhe von Euro 75.327,17 erfolgte durch Addition einer „Einmalzahlung gesamt“ von Euro 75.711,65 mit einer Einmalzahlung für Zinsen 2012 von Euro 384,48 und lautete wie folgt:

Datum	Konto 10	in CHF
	CHF	Saldo
17.05.2010 Eröffnung Einzahlung	279.800,00	279.800,00
27.12.2010 Gebühr	-156,25	279.643,75
31.12.2010 Zinsen 2010	779,15	280.422,90
31.12.2010 Verrechnungssteuer 2010	-272,70	280.150,20
26.09.2011 Einzahlung 2011	24.010,00	304.160,20
31.12.2011 Zinsen 2011	2.091,10	306.251,30
31.12.2011 Verrechnungssteuer 2011	-731,90	305.519,40
31.12.2012 Zinsen 2012	2.100,40	307.619,80
31.12.2012 Verrechnungssteuer 2012	-735,15	306.884,65
Stand 31.12.2012 in CHF	306.884,65	

	Konto 10	in NOK
	NOK	Saldo
Eröffnung Einzahlung	652.800,00	652.800,00
Gebühren/Miete 3.Qu.12	-1.935,48	650.864,52
Gebühren/Miete 4.Qu.12	-1.953,87	648.910,65
Stand 31.12.2012 in NOK	648.910,65	
Umrechnungskurs NOK in CHF lt. Bank	16,4476 /100 Stk.	
Stand 31.12.2012 in CHF	106.730,23	
Summe beider Konten in CHF	413.614,88	
Umrechnungskurs CHF in EUR lt. Bank	1,2068	
Summe beider Konten in EUR	342.736,89	

Berechnung Erstattungsbetrag Einmalzahlung

Einmalzahlung gesamt EUR		75.711,65
Berechnungsbasis Einmalzahlung in CHF	413.614,88	75.711,65
Anteil Zuflüsse ab 13.04.2012 welche nicht der Abgeltung unterliegen (Zinsen 2012)	2.100,40	384,48
Anteil Einmalzahlung bis 13.04.2012	411.514,48	75.327,17

Am 19.11.2014 brachte der Beschwerdeführer die Erklärung zur Einkommensteuer 2013 bei der belangten Behörde ein.

Die belangte Behörde setzte die Steuer mit Einkommensteuerbescheid 2013 vom 28.01.2015 erklärungsgemäß fest.

Mit Bescheid vom 12.05.2015 wurde der Antrag des Beschwerdeführers auf Rückerstattung der Abgeltungsbeträge nach dem Steuerabkommen mit der Schweiz als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung führt die belangte Behörde zusammengefasst unter Wiedergabe des vom Beschwerdeführer geschilderten Sachverhalts aus, dass der Beschwerdeführer unstrittig zum maßgeblichen Stichtag „betroffene Person“ im Sinne des Abkommens, zum Stichtag in Österreich ansässig und zu den maßgeblichen Stichtagen Konto- und Depotinhaber bei einer Schweizer Zahlstelle gewesen sei.

Das Steuerabkommen Schweiz habe die Möglichkeit der Legalisierung durch einmalige anonyme Abschlagszahlung oder freiwillige Meldung vorgesehen. Dem Steuerpflichtigen sei die Möglichkeit offen gestanden, anstatt der Abschlagszahlung eine freiwillige Meldung an die österreichischen Behörden zu wählen. Diese Meldung werde dann direkt vom schweizerischen Institut durchgeführt und gelte als strafbefreiende Selbstanzeige.

Der Umstand, dass der Beschwerdeführer eine Postfachadresse bei der Bank hinterlegt gehabt habe und daher von der Offenlegungsmöglichkeit angeblich nicht Kenntnis erlangen habe können, sei für die Verschreibung der Abgeltungssteuer nicht relevant. Der Beschwerdeführer selbst habe diese Adresse dem Institut für Korrespondenzen bekannt gegeben. Bis zum Stichtag 3 des Art 2 (dem letzten Tag des fünften Monats nach dem Inkrafttreten des Abkommens) sei keine freiwillige Meldung entsprechend Artikel 9 des Steuerabkommens Schweiz erfolgt.

Die von der steuerlichen Vertretung eingebrachte Selbstanzeige am 03.03.2014 sei schlichtweg zu spät erfolgt, da nach der Fristversäumnis die Verschreibung der Abgeltungssteuer auch bereits erfolgt sei. Art 13 des Abkommens regle die Möglichkeit der zu Unrecht erhobenen Abgeltungssteuer: Sei die Einmalzahlung ohne rechtlichen Grund bezahlt worden, so habe die betroffene Person gegenüber der zuständigen österreichischen Behörde einen Anspruch auf Erstattung der Einmalzahlung.

Der Beschwerdeführer sei durch die schweizerische Depotbank über das Steuerabkommen und die Optionsmöglichkeiten in Kenntnis gesetzt worden. Nachdem eine Offenlegung - sprich freiwillige Meldung - entsprechend Artikel 9 des Abkommens nicht in Anspruch genommen worden sei, sei entsprechend Artikel 7 die Nachversteuerung durch Einmalzahlung zu Recht erfolgt.

Mit 03.03.2014 seien die Einkünfte aus Kapitalvermögen im Rahmen der Einkommensteuererklärung der belangten Behörde mitgeteilt worden.

Nach Angabe der belangten Behörde im Vorlagebericht wurde gegen diesen Bescheid kein Rechtsmittel erhoben und sei dieser daher mittlerweile rechtskräftig.

Mit bei der belangten Behörde am 17.06.2015 eingelangtem Anbringen vom 15.06.2015 beantragte der Beschwerdeführer die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2013 gemäß § 299 BAO. Weiters beantragte der Beschwerdeführer, die Einkommensteuer für das Jahr 2013 aufgrund der beiliegenden berichtigten Steuererklärung vom 10.06.2015 und aufgrund der beiliegenden Bescheinigung über eine Einmalzahlung vom 31.05.2013 neu festzusetzen und brachte dazu vor:

*„Bei Erstellung der Einkommensteuererklärung 2013 wurde bei der Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses irrtümlich die Beilage E1a nicht abgegeben. Hierbei handelt es sich um Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von Euro 2.207,10 (Kennzahl 320) betreffend Geschäftsführerbezüge aus der im Jahr 2013 liquidierten ***GesmbH***. Des Weiteren wurde bei der Kennzahl 375 irrtümlich nicht der Gesamtbetrag der Einmalzahlung in Höhe von Euro 75.711,65 gemäß dem Steuerabkommen Österreich-Schweiz berücksichtigt. Im Anhang finden Sie die berichtigte Einkommensteuererklärung 2013 sowie als Beilage die Berechnung des Geschäftsführerbezuges und die Bescheinigung über die Nachversteuerung durch die Einmalzahlung gemäß Artikel 7 des Abkommens zwischen der Schweiz und Österreich vom 31.05.2013 und ersuchen um Neufestsetzung der Einkommensteuer für 2013.“*

Mit Bescheid gemäß § 299 BAO vom 28.09.2016, zugestellt am 03.10.2016, hob die belangte Behörde den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 28.01.2015 auf. Bereits durch den Nichtansatz der Geschäftsführungsbezüge als Einkünfte aus selbständiger Arbeit liege eine Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides 2013 vom 28.01.2015 vor. Diese Änderung sei nicht geringfügig, sodass der Bescheid gemäß § 299 BAO aufzuheben gewesen sei. Auf den neuen Sachbescheid zur Einkommensteuer 2013 und dessen Begründung wurde verwiesen.

Gleichzeitig erließ die belangte Behörde den nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2013 vom 28.09.2016, zugestellt am 03.10.2016, mit welchem zusätzlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit in der Höhe von Euro 2.207,10 berücksichtigt wurden. Die vom Beschwerdeführer begehrte Anrechnung der Abzugssteuer erfolgte dabei nicht.

Die belangte Behörde verwies in der Bescheidbegründung zunächst auf den Antrag gemäß § 299 BAO vom 15.06.2015 sowie die Selbstanzeige des Beschwerdeführers und auf die erfolgte Wiederaufnahme der Verfahren zur Einkommensteuer 2010 und 2011.

Aus der genannten Selbstanzeige sei zudem Folgendes nicht ersichtlich:

- 1) Umstand, dass ein Schweizer Depot auf einer Schweizer Bank vorliegt
- 2) Umstand, dass für das Schweizer Depot bereits Abgeltungsbeträge im Jahr 2013 entrichtet wurden (und damit eine Abgeltung vorliegt).

Da die o.a. relevanten Umstände dem Finanzamt nicht bekannt gewesen seien, seien die Wiederaufnahme des Verfahrens bzw. die Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO für die Jahre 2010 bis 2012 trotz Abgeltung durch die Einmalzahlung verfügt worden. Die Bescheide vom 06.08.2014 seien in Rechtskraft erwachsen.

Zur Anrechnung der Abgeltungsbeträge iHv Euro 75.327,17 im Jahr 2013 führte die belangte Behörde in der Bescheidbegründung wie folgt aus:

„Art. 13 Abs. 3 des Steuerabkommens-Schweiz sieht eine Erstattung der Einmalzahlung lediglich dann vor, wenn diese zur Gänze oder zum Teil "ohne rechtlichen Grund" erfolgte. Ein rechtlicher Grund liegt etwa dann (zum Teil) nicht vor, wenn der Einmalzahlungsbetrag aufgrund eines Rechenfehlers oder unter Zugrundelegung falscher Grunddaten in unrichtiger Höhe (überhöht) entrichtet wurde. Dies ist nach Ansicht des BMF weiters dann gegeben, wenn Österreich an den in der Schweiz verbuchten Vermögenswerten bzw. den aus der Schweiz bezogenen Kapitaleinkünften kein Besteuerungsrecht ausüben hätte können, bereits eine fristgerechte Offenlegung erfolgte oder wenn die Zahlstelle trotz Erteilung der Ermächtigung zur freiwilligen Meldung die Einmalzahlung erhoben hat. Eine fristgerechte Offenlegung liegt dann vor, wenn sämtliche mit den Vermögenswerten im Sinne des Steuerabkommens zusammenhängende Einkünfte (inkl. Einkünfte aus Kapitalvermögen und Spekulationseinkünfte) aller Steuerjahre bis einschließlich 2011 (Steuerabkommen-Schweiz), die potentiell der Abgeltungswirkung des Steuerabkommens unterliegen, bis spätestens 31.12.2012 erklärt wurden (Steuerabkommen-Schweiz). Diese Frist verlängert sich in vertretenen Quotenfällen um jeweils längstens ein Jahr, dh. bis 31.12.2013. Daraus folgend ergibt sich, dass nach dem Steuerabkommen-Schweiz erhobene Abgeltungsbeträge außerhalb der in Art. 13 genannten Fälle nicht erstattungsfähig sind.

Im konkreten Fall wird die (vollständige) Anrechnung der Abgeltungsbeträge von Euro 75.327,17 auf die Einkommensteuer 2013 beantragt, was de facto einer vollständigen Erstattung der Abgeltungsbeträge gleichkommt. Im Jahr 2013 wurden keine ausländischen Kapitaleinkünfte mehr erklärt. Der Abgeltungsbetrag wäre demnach - würde man der Rechtsmeinung des steuerlichen Vertreters folgen ähnlich wie bei einer vorausbezahlten Einkommensteuervorauszahlung - auf die Einkommensteuer 2013 anzurechnen und vollständig gutzuschreiben. Gerade aber diese Rückerstattung der Einmalzahlung soll nach Art. 13 des Steuerabkommens (bis auf wenige Ausnahmefälle) ausgeschlossen sein.

Wie im (rechtskräftigen) Bescheid vom 12.05.2015 betreffend Abweisung des Antrages auf Rückerstattung der Abgeltungsbeträge bereits ausführlich ausgeführt, ist die Einbehaltung der Einmalzahlung durch die Schweizer Zahlstelle vollkommen zu Recht erfolgt. Die schweizerische Zahlstelle hat den Abgabepflichtigen bis spätestens zwei Monate nach Inkrafttreten des Steuerabkommens, d.h. bis zum 1. 3. 2013, befragt, welche der beiden Handlungsalternativen der Kunde in Anspruch nehmen möchte (Einmalbesteuerung oder freiwillige Meldung). Der

Abgabepflichtige hatte bis zum 31. 5. 2013 die Möglichkeit, eine schriftliche Erklärung gegenüber der schweizerischen Zahlstelle abzugeben, für welche Depots/Konten die Einmalzahlung bzw. die freiwillige Meldung erfolgen soll. Eine gesonderte Wahl pro Konto bzw. Depot war möglich. Die einmal getroffene Entscheidung des Kunden kann gem. Art 5 des Abkommens nicht widerrufen werden (arg. "eine Abgegebene Mitteilung ist ab Inkrafttreten des Abkommens unwiderruflich"). Die Einmalzahlung wurde von der Schweizer Zahlstelle per Stichtag 3 erhoben, weil der Abgabepflichtige die Bank nicht spätestens zu diesem Stichtag schriftlich zur freiwilligen Meldung und damit zur Übermittlung der Angaben gem. Art. 9 Abs. 2 Buchstabe a bis e des Abkommens ermächtigt hatte. Die Erhebung der Einmalzahlung war damit zwingende Rechtsfolge eines (freiwilligen und frei wählbaren) Verhaltens des Abgabepflichtigen. Die Einmalzahlung bemisst sich nach Anhang I des Abkommens. Der Steuersatz beträgt grundsätzlich 30 Prozent. Der Steuersatz kann sich sogar auf 38 % in bestimmten Fällen erhöhen. Der tatsächliche Steuersatz berechnet sich aber konkret aufgrund der Formel. D.h. die Abgeltungssteuer wurde in vollkommen richtiger Höhe für das Depot ermittelt. Die Inanspruchnahme der (anonymen) Einmalzahlung stellte damit ein in der (freien) Disposition des Abgabepflichtigen stehendes Wahlrecht dar. Dem Abgabepflichtigen wäre unbenommen geblieben, auf die Einmalzahlung zu verzichten und alle bisher noch nicht erklärten Depots im Rahmen der Offenlegung fristgerecht zu erklären. Eine fristgerechte Offenlegung in Form der Selbstanzeige vom 3.3.2014 ist aber gerade nicht erfolgt, da die Selbstanzeige erst im März 2014 erstattet wurde. Aus diesem Grunde kann auch keine Anrechnung der Abgeltungsbeträge auf die Einkommensteuer 2013 erfolgen, da betroffene Personen nach Inkrafttreten des Abkommens nur im Zeitraum von 1. 1. 2013 bis 31. 5. 2013 das Wahlrecht haben, ihre "steuerliche Vergangenheit" entweder durch eine Einmalzahlung oder aber durch die Ermächtigung der Schweizerischen Zahlstelle zur Durchführung einer sog. "freiwilligen Meldung" mit Selbstanzeigewirkung zu regularisieren. Der BMF-Erlass vom 05.09.2014, BMF-010221/0566-VI/8/2014 Rückerstattung der Abgeltungsbeträge nach den Steuerabkommen mit der Schweiz und mit Liechtenstein" sieht begünstigend für den Abgabepflichtigen noch eine Erstattungsmöglichkeit der Abgeltungssteuer vor, wenn eine fristgerechte Offenlegung bis 31.12.2012 (in Vertretungsfällen sogar bis 31.12.2013) erfolgt und dehnt damit den Zeitraum des Abkommens (31.5.2013) sogar in Vertretungsfällen bis 31.12.2013 aus. Die Offenlegung der Kapitalerträge ist aber erst im März 2014 erfolgt und damit unstrittig außerhalb der Frist des Erlasses.

Dass es für den Abgabepflichtigen günstiger gewesen wäre das ausländische Depot im Rahmen der Offenlegung zu erklären, ist irrelevant für die Verschreibung der Abgeltungssteuer.

Die nunmehrige beantragte Anrechnung der Abgeltungsbeträge von Euro 75.327,17 auf die Einkommensteuerschuld 2013 würde im konkreten Fall einer vollständigen Rückerstattung der Abgeltungssteuer gleichkommen und daher quasi ein neuerliches Wahlrecht voraussetzen. Ein neuerliches Wahlrecht steht aber weder abkommensrechtlich (Abkommen Schweiz-Österreich) noch innerstaatlich (durch das EStG 1988) zu. Das vom Abkommen eingeräumte Wahlrecht ist

unstrittig bereits durch die vorgenommene Einmalzahlung (unwiderruflich) konsumiert worden. Eine nochmalige Ausübung des Wahlrechtes im Zuge des Antrages gem. § 299 BAO (Anrechnung der Abgeltungsbeträge auf die Einkommensteuer 2013) ist daher nicht möglich. Es kann daher keine Anrechnung der Abgeltungsbeträge auf die Einkommensteuerschuld 2013 erfolgen. In diesem Punkt konnte demnach dem Antrag nach § 299 BAO nicht entsprochen werden.“

Mit Eingabe vom 27.10.2016 ersuchte der Beschwerdeführer um die Verlängerung der Frist zur Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 28.09.2016 bis zum 28.11.2016, was mit Bescheid der belangten Behörde vom 09.11.2016 auch bewilligt wurde.

Mit der am 25.11.2016 zur Post gegebenen und bei der belangten Behörde am 29.11.2016 eingelangten Beschwerde vom 25.11.2016 bekämpfte der Beschwerdeführer den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 28.06.2016 und brachte vor, dass die belangte Behörde den Einkommensteuerbescheid 2013 dahingehend abändern möge, dass die vom Beschwerdeführer geleistete Einmalzahlung in Höhe von Euro 75.711,65 auf die Einkommensteuerschuld 2013 angerechnet bzw. gutgeschrieben werde.

Als Beschwerdebegründung wurde dazu vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers Folgendes – hier auszugsweise wiedergegeben – vorgebracht:

„Sachverhalt

Unser Mandant hat im Jahr 2010 eine zu 100 % in seinem Eigentum stehende GmbH in Österreich liquidiert. Der Liquidationserlös wurde in Österreich regulär und vollständig der Besteuerung zugeführt. Von diesem Liquidationserlös wurde noch in 2010 ein Betrag von Euro 305.000,00 auf zwei neu errichtete Konten bei der Graubündner Kantonalbank in der Schweizer Eidgenossenschaft eingezahlt. Die beiden Konten sind ausschließlich unserem Mandanten zuzurechnen und stammen auch sämtliche Mittel aus seinem Eigentum. Seiner Gattin wurde nur aus Vorsichtsgründen eine Vertretungsbefugnis für beide Konten eingeräumt.

Nach Abschluss des „Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt“ vom 13.4.2012 wurden unserem Mandanten die darin vorgesehenen Mitteilungen zur Wahlmöglichkeit zwischen Freiwilliger Meldung der Schweizer Vermögenswerte einerseits und Nachversteuerung durch Einmalzahlung andererseits auf ein Postfach in der Schweiz zugestellt. Auf diese konnte er jedoch nicht fristgerecht reagieren, da er sich im betreffenden Zeitraum nicht in der Schweiz aufgehalten habe. Als Folge seines Schweigens hat die Graubündner Kantonalbank auf Basis des genannten Abkommens in 2013 eine Einmalzahlung in Höhe von Euro 75.711,65 einbehalten.

...

Am 15.6.2015 wurde ein Antrag gem. § 299 BAO zur Abänderung seines Einkommensteuerbescheides für das Kalenderjahr 2013 (vom 28. 1. 2015) gestellt, in dem zum einen Geschäftsführerbezüge im Ausmaß von Euro 2.207,10 nachgemeldet wurden und zugleich eine Anrechnung der einbehaltenen Einmalzahlung in Höhe von EUR 75.711,65 auf die Einkommensteuerschuld begehrt wurde.

Mit Bescheid (§ 299 BAO) vom 28.09.2016 wurde der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 2013 aufgehoben und ein neuer Einkommensteuerbescheid 2013 erlassen, in dem die nachgemeldeten Geschäftsführerbezüge berücksichtigt wurden. Dem Antrag auf Anrechnung der einbehaltenen Einmalzahlung in Höhe von Euro 75.711,65 auf die Einkommensteuerschuld 2013 wurde hingegen nicht entsprochen. Hinsichtlich Begründung und weiterer Sachverhaltselemente wird - um Wiederholungen zu vermeiden - auf die gesonderte Bescheidbegründung des FA Linz vom 28.09.2016 verwiesen.

Einmalzahlung ist kein selbständiger Steuertatbestand

Bei der von der Graubündner Kantonalbank von den beiden Konten erhobenen Zahlung handelt es sich um eine „Einmalzahlung“ nach Art 7 des „Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt“ vom 13.4.2012 (BGBl III 2012/192, im Weiteren kurz „StA“). Für die zutreffende Behandlung dieser Einmalzahlung im beschwerdegegenständlichen Einkommensteuerbescheid sind deren Rechtsnatur und steuerliche Rechtsqualität von entscheidender Bedeutung.

Dabei ist zunächst festzustellen, dass diese Einmalzahlung nach Art 7 StA aus mehreren Gründen keine vom sonstigen Steuerrecht losgelöste, eigenständige Abgabe darstellen kann. Abs 6 dieser Bestimmung selbst spricht explizit davon, dass mit der Gutschrift der Einmalzahlung auf dem für die Zahlstelle eingerichteten Abwicklungskonto „die österreichischen Erbschaftssteuer- und Schenkungssteueransprüche und die Ansprüche auf die gemeinschaftlichen Bundesabgaben gemäß Paragraph 8 Absatz 1 erster Satz erster und dritter Fall des österreichischen Finanzausgleichsgesetzes 2008 [...] als abgegolten [gelten]“. Der Abkommenstext an sich basiert daher auf dem Konzept, dass die Einmalzahlung nicht als eigens geschaffener Abgabentypus isoliert für sich alleine steht. Vielmehr wird die Existenz bereits bestehender und offener österreichischer Steueransprüche nach dem ErbStG sowie (über den Verweis auf § 8 Abs 1 S 1 Fall 1 und 3 FAG 2008) nach dem EStG und UStG im Zusammenhang mit dem von der Zahlstelle verwahrten Vermögen gleichsam vorausgesetzt. Das drückt auch Art 1 Abs 2 lit a StA aus, der als einen der Zwecke des StA eine Nachversteuerung von Vermögenswerten in Österreich Ansässiger bei Schweizer Zahlstellen nennt, nicht etwa die Neuschöpfung einer Abgabe für die betroffenen Fälle. Auch die parlamentarischen Materialien

zur Genehmigung des StA betonen dies und sprechen sogar noch deutlicher von „eine[r] Einmalzahlung für in der Vergangenheit hinterzogene Abgaben“ (Mat 1770 B1gNR 24. GP 2).

Die eben zitierte Aussage in den parlamentarischen Materialien dokumentiert vor allem, dass auch nach der Vorstellung des Gesetzgebers mit der Einmalzahlung materiell keine neue Abgabenart geschaffen werden sollte. Dem könnte oberflächlich entgegengehalten werden, dass die Genehmigung des StA durch den Nationalrat (am 6.7.2012) und den Bundesrat (am 19.7.2012) jeweils von einem Beschluss zur Änderung des FAG 2008 (BGBl I 2012/82) in selber Sitzung begleitet war, womit die Einmalzahlung nach dem StA spezifisch in § 8 Abs. 1 und § 9 Abs. 1 FAG 2008 neben den anderen gemeinschaftlichen Bundesabgaben verankert wurde. Die korrespondierende Regierungsvorlage spricht ohne nähere Begründung davon, dass es sich bei der Einmalzahlung „finanzverfassungsrechtlich um eine neue Abgabe“ handele (ErläutRV 1784 BlgNR 24. GP 1). Im Vordergrund dieser Überlegung stand aber wohl explizit und ausschließlich die finanzverfassungsrechtliche Seite der Einmalzahlung, also die ordnungsgemäße Verteilung der Regelungskompetenz und Ertragshoheit nach bundesstaatlichen Gesichtspunkten (siehe § 1 F-VG). Schon mit dem StA selbst war - wohl wegen der Abgeltungswirkung der Einmalzahlung und damit dem möglicherweise rechnerischen „Verzicht“ auf gleich mehrere gemeinschaftliche Bundesabgaben - befürchtet worden, in die Rechte der Länder einzugreifen (Mat 1770 BlgNR 24. GP 2). Die ausdrückliche Aufnahme in das FAG 2008 erfolgte daher vorsichtshalber aus Erfordernissen der Kompetenzordnung im Bundesstaat, nicht aber, weil die Gesetzgebung einen neuen Typus von Abgabe erschaffen wollte, der eigenständig neben und losgelöst vom bestehenden materiellen Steuerrecht in den von der Abgeltung erfassten Steuerarten stehen sollte.

Des Weiteren würde es einen gänzlichen Bruch mit der bewährten Dogmatik internationaler Steuerabkommen darstellen, materielle Steuernormen in einem solchen Abkommen zu regeln. Diese können nach völkerrechtlicher Praxis zwar sehr wohl Verpflichtungen zur vereinbarungsgemäßen Ausgestaltungen des innerstaatlichen Steuerrechts oder auch umfassende Amtshilfebestimmungen bis hin zur Pflicht zur Erhebung einer Quellensteuer für den anderen Staat enthalten, sie nehmen jedoch umgekehrt gerade nicht den tatsächlichen Inhalt der nationalen Steuertatbestände vorweg. Kraft seiner Steuersouveränität steht es jedem Staat jenseits der Abkommensebene frei, ob und welche Tatbestände er in welcher Form tatsächlich der Besteuerung zuführt. Diese Entscheidung wird letztlich durch die innerstaatliche Normsetzung getroffen (vgl Wassermesser in Wassermeyer/Kaeser/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung [2015] MA Art 1 Rz 8 ff). Dem Gesetzgeber kann auf Basis der vorliegenden Materialien wohl nicht unterstellt werden, sich von diesem System gänzlich gelöst und eine insofern neuartige Besteuerung rein auf Basis des StA intendiert zu haben.

Die These der Einmalzahlung als eigenständige Steuerart würde sich auch mit den sonstigen Bestimmungen des StA nicht in ein systematisch-logisches Verhältnis bringen lassen. Das zeigt insbesondere die im StA zur „Bereinigung der Vergangenheit“ vorgesehene, zweite Variante der

Freiwilligen Meldung nach Art 9 StA. Diese besteht vereinfacht gesagt darin, dass anstelle der Einmalzahlung persönliche Daten, Kontodaten und Kontostände gemeldet werden, welche den österreichischen Behörden gegebenenfalls die Nacherhebung verkürzter Abgaben ermöglichen sollten (vgl zB Fraberger/Petritz, Steuerabkommen Österreich-Liechtenstein/Schweiz, SWK-Spezial 2014, 77 f). Würde die Einmalzahlung als eigenständige Abgabe konzipiert sein, wäre ihre gesetzliche Ablöse durch eine solche Freiwillige Meldung, welche ausschließlich der ordentlichen Erhebung anderer Steuern dient, nicht erklärbar. Sollte die Einmalzahlung hingegen eine eigenständige zu beurteilende Abgabe sein, welche als normiertes „Substitut“ an die Stelle der regulären gesetzlichen Steueransprüche tritt, ist umgekehrt fraglich, weshalb der Steuerpflichtige selbst nicht gegenüber der Finanzverwaltung auf diese Variante zurückgreifen kann und stattdessen auf die korrekte Abwicklung durch die Schweizer Zahlstelle angewiesen ist.

Der Abkommenszusammenhang zeigt an zahlreichen weiteren Stellen, dass die Einmalzahlung nach Art 7 StA nicht als isoliertes Modell gedacht ist, sondern in engem Zusammenhang mit dem österreichischen innerstaatlichen Steuerrecht steht und dieses ergänzt. Das zeigt nicht nur die bereits angesprochene Wahlmöglichkeit zwischen den - aus gesetzgeberischer Sicht offenbar gleichwertigen - beiden Varianten (Einmalzahlung oder Freiwillige Meldung) zur „Bereinigung der Vergangenheit“. Auch innerhalb des Systems der Einmalzahlung besteht eine starke Verflechtung mit dem nationalen Recht, insbesondere dem österreichischen EStG. Das zeigt besonders der als Sanktionsmechanismus gedachte (Mat 1770 BlgNR 24. GP 5) letzte Unterabsatz des Art 7 Abs 6 StA. Dieser Vorschrift zufolge werden Vermögenswerte, welche noch zwischen Abschluss und Inkrafttreten des StA von in Österreich Ansässigen zu Schweizer Zahlstellen transferiert wurden, zwar ebenso von der Einmalzahlung erfasst, anstelle der Abgeltungswirkung wird dieser Teil der Einmalzahlung aber lediglich als Einkommensteuer-Vorauszahlung für das Kalenderjahr 2013 behandelt (speziell für diese Beträge wird außerdem eine Rückerstattung im Rahmen der Abschlusszahlungen nach § 46 EStG ausgeschlossen, was aber offensichtlich auf den Sanktionsgedanken dieser Bestimmung zurückzuführen ist). Das ist ein weiteres deutliches Indiz dafür, dass die Einmalzahlung gerade nicht für sich alleine steht, sondern konzeptionell der Erhebung der regulären Einkommensteuer (und gegebenenfalls anderer Steuern) dient.

Das zeigt sich umso mehr, wenn die Konsequenz mangelnder liquider Mittel zur Erhebung der Einmalzahlung durch die Schweizer Zahlstelle betrachtet wird (Art 11 Abs. 3 StA): In diesem Falle kommt es (auch gegen den Willen der Betroffenen) wieder zur Meldung nach Art 9 StA, welche den österreichischen Behörden die Nacherhebung gegebenenfalls nicht erklärter Steuern nach gewöhnlichen innerstaatlichen Vorschriften ermöglichen sollte. Dem Abkommen liegt also gerade nicht die Vorstellung zweier völlig getrennter Systeme zu Grunde. Vielmehr wird auch an diesem Punkt deutlich, dass der Abkommenszusammenhang nur richtig interpretiert werden kann, wenn von einer auf Basis aller Informationen erfolgenden, steuerlichen „Normalbehandlung“ nach bestehenden innerstaatlich-österreichischen Recht

ausgegangen wird. Die aus dieser hypothetischen „Normalbehandlung“ resultierenden Steueransprüche können durch die Einmalzahlung vereinfacht abgegolten werden; die Einmalzahlung selbst stellt umgekehrt jedoch keine eigenständige Steuerforderung dar.

Zusammenfassend sprechen somit der Wortlaut, die Gesetzesmaterialien und vor allem auch die Systematik des Abkommens selbst dagegen, dass die Einmalzahlung einen eigenständigen, von sonstigen innerstaatlichen Steuertatbeständen losgelösten Abgabentypus bildet. Sie lässt sich nicht „aus sich selbst heraus“ begründen oder kann isoliert für sich alleine betrachtet bestehen. Die Einmalzahlung ist nur eine besondere, rechtlich akzeptierte Form der Tilgung von Steuerschulden, welche auf anderer Grundlage fußen. Bei zutreffender Auslegung lässt sich die Einmalzahlung also nur als Erhebungsform mit Abgeltungswirkung innerhalb des österreichischen Steuersystems verstehen und ist daher insbesondere auch mit dem Kapitalertragsteuerabzug nach §§ 93 ff EStG zu vergleichen.

Einmalzahlung als besondere Erhebungsform von auf anderer Grundlage bestehenden Steuerschulden durch Steuerabzug

Die Parallelen zwischen Einmalzahlung und Kapitalertragsteuerabzug sind deutlich: Sowohl die Kapitalertragsteuer als auch die Einmalzahlung nach dem StA beruhen auf der gegenüber der Finanzverwaltung anonymisierten eines anhand fester Parameter errechneten Abzugsbetrages für Kapitalprodukte durch eine Zahlstelle. In beiden Konzepten ist mit der Abfuhr des derart ermittelten Betrages eine Abgeltungswirkung im Hinblick auf die dahinterstehende, materielle Steuerschuld verbunden. Die Kapitalertragsteuer zeigt welche systematischen Vorstellungen dem Einkommensteuerrecht, dem dieses Konzept entstammt und für welches die besonderen Erhebungsformen mit Abgeltungswirkung besonders typisch sind, zugrunde liegen: Der Abzugsbetrag wird vom abzugsverpflichteten Dritten anhand vereinfachter, teils pauschalierender Parameter berechnet. Der eigentliche Steuerpflichtige kann diese - notwendigerweise auf beschränkten Informationen beruhende - Steuerberechnung durch die Abgeltungswirkung akzeptieren, ihm steht jedoch ebenso die „Rückkehr“ von der Abzugsvariante ins einkommensteuerliche Normalmodell offen, indem die eigentlich abgegoltenen Einkünfte veranlagt und gegebenenfalls sogar die Anwendung besonderer Steuersätze abgewählt werden können.

Dieses Grundmodell liegt neben dem Kapitalertragsteuerabzug auch der Erhebung der Einkommensteuer mittels Immobilienertragsteuer, Steuerabzug nach § 99 EStG und Lohnsteuer zugrunde (wobei sich eine etwaige „Abgeltung“ in den beiden letztgenannten Fällen vor allem durch die Einschränkung der Veranlagungspflicht für die Betroffenen ergibt).

Alle diese Abzugsvarianten zeigen aber, dass die materiellen Besteuerungsgrundlagen, also die generellen Regelungen des EStG, durch einen Steuerabzug nicht endgültig verdrängt werden können. Spätestens dann, wenn der Steuerpflichtige von sich aus aktiv wird und den Finanzbehörden die für die Steuererhebung relevanten Grundlagen offenlegt, tritt die

vereinfachende Berechnung der Abzugssteuern in den Hintergrund. Stattdessen sind die Besteuerung nach dem regulären Modell durchzuführen und die bereits erhobenen Abzugsbeträge auf die Steuerschuld anzurechnen (§ 46 EStG). Die Einmalzahlung nach Art 7 StA weist nun zwar innerhalb der Steuerabzugsmodelle einige Besonderheiten auf, da sie sich konzeptionell über mehrere Steuerarten und Besteuerungszeiträume erstreckt (was auch zur oben geschilderten finanzverfassungsrechtlichen Einstufung als eigene Abgabe geführt hat). Das Modell der Erhebung durch Steuerabzug ist aber klar dem Einkommensteuerrecht entnommen und auch an dieses angelehnt.

Darüber hinaus betreffen wohl viele vom StA erfasste Fälle - wie auch der dieser Beschwerde zugrundeliegende Sachverhalt - ausschließlich die Einkommensteuer, sofern es sich um Vorgänge privater Vermögensveranlagung nach 1.8.2008 handelt. Dabei kann als Ursache der Einmalzahlung nur die Einkommensteuer in Betracht kommen und auch nur diese letztlich abgegolten werden, womit die Einmalzahlung nach Art 7 StA endgültig dem Modell des Kapitalertragsteuerabzugs entspricht. Sie wird in ihrer Rechtsnatur daher zumindest analog den Abzugsmodellen nach dem Einkommensteuerrecht beurteilt werden müssen und bildet wie diese lediglich eine Erhebungsform für Schulden aus einzelnen Steuerarten, kann deren materielle Regelungen jedoch weder endgültig verdrängen noch von der Finanzverwaltung im Zuge der Veranlagung einbehalten werden, wenn unter Offenlegung und Erklärung aller relevanten Tatsachen eine reguläre Besteuerungsgrundlage in diesen Steuerarten fehlt.

Die Finanzverwaltung selbst hat diesen Zusammenhang für den Bereich der Einkommensteuer bereits dem Grunde nach anerkannt und ihre Praxis daran ausgerichtet. So ist nach einem Info-Schreiben des BMF (vom 5.9.2014, BMF-010221/0566-VI/8/2014) eine Rückerstattung der bereits erhobenen Einmalzahlung nach Art 13 Abs. 3 StA unter anderem dann möglich, wenn das steuerlich relevante Gesamteinkommen (unter Berücksichtigung der Schweizer Einkünfte) in allen der Einmalzahlung unterliegenden Jahren unter der Besteuerungsgrenze des EStG lag oder die Einkünfte aus Kapitalvermögen und Spekulationseinkünfte die jeweils maßgebliche einkommensteuerliche Freigrenze oder den gegebenenfalls anzuwendenden Veranlagungsfreibetrag nicht überschritten haben. Hinter dieser Aussage steckt nicht weniger als die - mit den bisherigen Ausführungen korrespondierende - Erkenntnis des BMF, dass eine Einbehaltung der Einmalzahlung an sich bei Fehlen einer Besteuerungsgrundlage nach den materiellen Vorschriften des EStG nicht rechtens ist.

Kein Anspruch auf Rückerstattung, aber Anrechnung der Einmalzahlung

Unverständlich und auch nicht näher begründet ist jedoch die These des BMF, dass eine „Erstattung“ der Einmalzahlung außerhalb des Art 13 Abs. 3 StA nicht möglich sei, wenn nicht bis spätestens 31.12.2012 eine Erklärung dieser Einkünfte erfolgt ist. Damit entzieht das BMF seiner eigenen Vorgangsweise aber die Konsequenz: Einerseits soll zutreffender Weise maßgeblich sein, ob im EStG eine entsprechende Grundlage für die Besteuerung der Schweizer

Einkünfte vorhanden ist, andererseits soll (sofern zumindest ein Euro Steuerschuld besteht) eine verfahrensrechtliche Frist auch zur materiellen Fallfrist werden und endgültig - und offenbar völlig losgelöst vom EStG - über die endgültige Steuerschuld entscheiden.

...

Ergibt sich nach einer umfassenden Offenlegung der ausländischen Kapitaleinkünfte und Veranlagung auf Basis des innerstaatlichen materiellen Steuerrechts eine geringere Steuerschuld als der Betrag der Einmalzahlung, so besteht für das Einbehalten der „Überzahlung“ seitens der Finanzverwaltung keine Rechtsgrundlage. Das bedeutet aber umgekehrt nicht (hierauf beruht offenbar der zweifelhafte Schluss des BMF), dass die Erhebung der Einmalzahlung durch die Schweizer Zahlstelle an sich fehlerhaft war oder ohne rechtlichen Grund erfolgte. Die Einmalzahlung kann zulässigerweise erhoben worden sein und dennoch aufgrund der Berechnungsweise das Ausmaß der damit abgegoltenen österreichischen Steuerschulden der Höhe nach überschreiten.

...

Getrennt von der Frage der rechtsrichtigen Erhebung der Einmalzahlung können nämlich Veranlagungen innerhalb der vom StA erfassten Steuerarten durchgeführt werden, soweit dies verfahrensrechtlich noch möglich und zulässig ist. Werden die Schweizer Kapitaleinkünfte innerhalb der konkret betroffenen Steuerarten in allen relevanten, von der Abgeltungswirkung der Einmalzahlung erfassten Jahren veranlagt, können die entsprechenden Abgabenschulden regulär getilgt werden und die abgeltende Einmalzahlung wird obsolet. Die besondere, vereinfachte Erhebung in Form der Einmalzahlung wird plastisch gesprochen durch die zutreffende Veranlagung auf Basis der tatsächlichen Verhältnisse ersetzt. Sofern ausschließlich die Einkommensteuer betroffen ist, eröffnet § 46 Abs. 1 Z 3 EStG auch ohne weitere interpretative Schwierigkeiten die Anrechnung der Einmalzahlung auf die Einkommensteuerschuld hinsichtlich der veranlagten Einkünfte (die Einschränkung der Gutschriftsfähigkeit der Einmalzahlung nach Art 7 Abs. 6 letzter UAbs. StA gilt, wie dargestellt, nur für die dort ausdrücklich genannten Umstände und ist als Sanktionsmechanismus gedacht). Auf diese Weise wird der Rechtsnatur der Einmalzahlung nach Art 7 StA im Gesamtzusammenhang der Steuerrechtsordnung ohne Verwerfungen systematisch Rechnung getragen.

...

Verfassungswidrigkeit der Rechtsaufsicht des BMF

Gleichheitswidrige Auslegung der anzuwendenden Normen

Die Rechtswidrigkeit des bekämpften Bescheides ergibt sich, wie im vorigen Abschnitt umfassend dargestellt, bereits aus der zutreffenden Auslegung des einfachgesetzlichen Rechts. Die Verweigerung der Anrechnung der Einmalzahlung durch das Finanzamt geht offenbar auf die bereits erwähnte Rechtsaufsicht des BMF zurück, wonach eine Erstattung derselben

ausschließlich auf Basis von Art 13 Abs. 3 StA und nur in jenen Fallkonstellationen möglich sein sollte, welche nach dem Verständnis des BMF unter diese Bestimmung fallen (BMF-Info vom 5.9.2014, BMF-010221/0566-VI/8/2014). Explizit ausgeschlossen soll eine Rückerstattung hingegen sein, wenn die von der Einmalzahlung umfassten Einkünfte nicht bis spätestens 31.12.2012 zur Einkommensteuerveranlagung erklärt worden seien. Fraglich scheint dabei bereits, ob diese Info überhaupt so verstanden werden kann, dass neben einer Rückerstattung nach Art 13 Abs. 3 StA auch eine Anrechnung auf die Einkommensteuer nach § 46 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 abzulehnen sei. Mit dem aber offenbar genau in diese Richtung gehenden Rechtsverständnis des Finanzamts wird aber nicht nur das einfachgesetzliche Recht verletzt, den anzuwendenden Rechtsnormen wird darüber hinaus ein verfassungswidriger, insbesondere gleichheitswidriger Inhalt unterstellt, was schon für sich alleine eine Verletzung des verfassungsmäßig gewährleisteten Grundrechts auf Gleichheit darstellt (z.B. VfGH 13.3.2013, U 1175/12 ua).

Der Gleichheitssatz nach Art 7 B-VG bindet nach langjähriger Judikatur des VfGH nicht nur die Verwaltungsbehörden, sondern gebietet dem einfachen Gesetzgeber vereinfacht gesagt, auf Tatsachenebene gleiche bzw. vergleichbare Sachverhalte rechtlich gleich und umgekehrt im Tatsächlichen verschiedene Sachverhalte auch rechtlich unterschiedlich zu behandeln. Aus der Erkenntnis, dass die Frage der Gleichheit bzw. Ungleichheit von Sachverhalten notwendigerweise gesetzgeberischen Freiräumen unterliegt, diese aber nach sachlichen Kriterien zu nutzen sind, interpretiert der VfGH den Gleichheitssatz vielfach bereits als allgemeines Sachlichkeitsgebot (ausführlich zu dieser Entwicklung z.B. Ruppe, Finanzverfassung und Rechtsstaat [2007] 186 ff). Dieser jüngeren Judikaturlinie und der Abwägung zwischen gesetzgeberischer Freiheit einerseits und Notwendigkeit sachlicher Regelungen andererseits entstammt auch das vom VfGH immer wieder aufgegriffene Denken in „Ordnungssystemen“. Demnach steht es dem Gesetzgeber prinzipiell frei, einzelne Materien nach eigenen Vorstellungen zu regeln. Sobald eine Materie aber nach diesen Vorstellungen in einem bestimmten Ordnungssystem normiert wurde, erfordert ein Verlassen desselben durch nicht systemkonforme Regelungen eine dem Gleichheitssatz genügende sachliche Rechtfertigung (z.B. VfGH G 166/09 ua Vfslg I9.I58). Das Ordnungssystem des EStG etwa gebietet, grundsätzlich alle Bezieher von Einkommen gleich zu behandeln, sofern die Verschiedenheit der Einkunftsart nicht eine allenfalls vorgenommene steuerliche Differenzierung rechtfertigt (VfGH G 85/02 Vfslg 16.754 mwN).

Zur konkreten Feststellung etwaiger gleichheitswidriger Auswüchse der Regelungen zur Einmalzahlung nach Art 7 StA nach dem Verständnis des Finanzamts seien nochmals plakativ dessen Folgen für den vorliegenden Sachverhalt geschildert: Auf Basis der Selbstanzeige vom 3.3.2014 setzte das Finanzamt für die Jahre von 2010 (Begründung der beiden Konten) bis 2012 (Ende der Abgeltungswirkung) für die Schweizer Zinseinkünfte iHv Euro 4.083,23 eine Einkommensteuerschuld von insgesamt Euro 1.020,81 bescheidmäßig fest. Die von der Graubündner Kantonalbank auf Basis von Art 7 StA für diesen Sachverhalt einbehaltene

Einmalzahlung belief sich hingegen auf Euro 75.711,65. Da in Zusammenhang mit den beiden Konten keinerlei Erbschaft-, Schenkung- oder Umsatzsteuertatbestände verwirklicht wurden, entfiel diese Einmalzahlung ausschließlich auf die Abgeltung der Einkommensteuer. Auf die Zinsen iHv Euro 4.083,23 gelangte damit auf Basis der Einmalzahlung ein effektiver Steuersatz von rund 1.854% zur Anwendung. Das Einbehalten der Einmalzahlung trotz Kenntnis der wahren Einkommensteuerschuld würde daher nicht nur zu einer exzessiven Besteuerung führen, welche beinahe 75 Mal höher als die reguläre Besteuerung nach dem EStG ausfiele, sie bildete in Wahrheit auch eine echte und erhebliche Substanzbesteuerung (nach rechnerischem Abzug der Zinseinkünfte wurden noch 23,5 % der Kontensubstanz durch die Einmalzahlung abgeführt), für die jedwede rechtliche Grundlage fehlt.

Schon der bloße Vergleich des für in- und ausländische Kapitaleinkünfte regelmäßig geltenden Steuersatzes von (damals) 25 % mit der durch die Einmalzahlung auferlegten Steuerlast auf die Zinseinkünfte im Ausmaß von 1.854 % ist ein starkes Indiz für eine gleichheitswidrige Vorgangsweise. Tatsächlich lässt sich wohl - bei „klassischem Verständnis“ des Gleichheitssatzes als Verbot der Ungleichbehandlung gleicher bzw. vergleichbarer Sachverhalte - kein angemessenes Vergleichspaar finden, welches diese Besteuerung nicht als gegenüber ähnlichen Ausgangssituationen völlig exzessiv entlarvt. Die Steuerbelastung liegt weit über jenen Steuersätzen, welche sich (sogar ohne Berücksichtigung von Sondersteuersätzen) aus den gewöhnlichen Tarifvorschriften des EStG für das synthetisierte Einkommen ergeben. Spezifischer betrachtet überschreitet sie, wie bereits erwähnt, auch in überaus erheblichem Ausmaße den 25%-igen Steuersatz, der im relevanten Zeitraum sowohl für in- als auch ausländische Kapitaleinkünfte in der Einkommensteuer vorgesehen war, bricht also auch das innerhalb dieser Einkunftsart vorgesehene System. Der Vergleich lässt sich aber sogar noch enger ziehen, ohne dass sich an der möglichen Gleichheitswidrigkeit etwas ändern würde: Die endgültige und unkorrigierbare Besteuerung der Schweizer Kapitaleinkünfte durch die Einmalzahlung führt zu einer extremen Mehrbelastung im Vergleich zur regulären Besteuerung, welche nach einer alternativ möglichen Freiwilligen Meldung gemäß dem StA durchgeführt worden wäre. Die spätere Offenlegung dieser Einkünfte versetzt die Finanzverwaltung aber in dieselbe Position, wie dies eine solche Freiwillige Meldung getan hätte. Dennoch soll unseren Mandanten nach dem bekämpften Bescheid eine wesentlich höhere Steuerschuld treffen, als dies auf Basis einer solchen Meldung jemals möglich gewesen wäre.

Das Finanzamt akzeptiert daher, dass ein Steuerpflichtiger in der Situation unseres Mandanten mit Kapitaleinkünften in exakt selber Höhe im selben Herkunftsstaat (Schweiz) nur ein 75-tel der Steuerlast unseres Mandanten für diese Einkünfte trägt - und das einzig und alleine auf der Grundlage, dass der Behörde die beststeuerungsrelevanten Sachverhaltsdetails zu einem früheren Zeitpunkt zugekommen sind. Eine derart gravierende Verschiedenbehandlung hinsichtlich der Rechtsfolgen (in Form der effektiven Einkommensteuerlast) bedürfte einer entsprechend starken sachlichen Rechtfertigung. Eine solche ist aber in keiner Weise zu erkennen. Nochmals sei betont, dass das Finanzamt nach der erfolgten Selbstanzeige zum

03.03.2014 in keiner für die Abgabenerhebung schlechteren Position hinsichtlich der Sachverhaltsermittlung mehr war, als dies auf Basis einer Freiwilligen Meldung nach dem StA der Fall gewesen wäre (ergänzende Daten hätten nach Kenntnis der verwirklichten Steuertatbestände im Zuge weiterer Ermittlungshandlungen jederzeit erlangt werden können). Auch der Abkommenszusammenhang des StA geht, wie im vorigen Abschnitt gezeigt, offenbar von einer prinzipiellen Gleichwertigkeit von Einmalzahlung und Freiwilliger Meldung aus.

Der Republik Österreich ist auch keinerlei Stundungsnachteil durch die erst später erfolgende Offenlegung entstanden, da die im Vergleich zur tatsächlichen Steuerschuld wesentlich höhere Einmalzahlung bereits abgeführt worden war und insofern quasi eine Vorauszahlung geleistet wurde. Der einzige Nachteil, welchen das Finanzamt durch die zunächst erfolgte Einmalzahlung und erst spätere Meldung erlitten haben könnte, besteht in einem geringfügig erhöhten Verwaltungsaufwand. Allerdings hält sich auch dieser in engen Grenzen: Die Einmalzahlung musste im Wesentlichen nur entgegengenommen werden, die Selbstanzeige erfolgte auf unser Betreiben. Auch nach einer Freiwilligen Meldung hätte das Finanzamt erst von sich aus weitere Schritte der Steuererhebung setzen müssen. Einzig der „Abgleich“ der tatsächlichen Steuerschuld mit der erhobenen Einmalzahlung stellt einen zumindest theoretischen Mehraufwand dar. Dieser sollte sich jedoch in sehr überschaubaren Grenzen halten und führt auch zu keiner Belastung der Verwaltung in systemwidriger Weise, entspricht er doch wiederum in etwa dem Aufwand einer nachträglichen Anrechnung von Kapitalertragsteuer auf die Einkommensteuerschuld. Keiner dieser Faktoren vermag daher, einen endgültigen Ersatz der tatsächlichen Einkommensteuerschuld durch eine 75-fach höhere Einmalzahlung sachlich zu rechtfertigen.

Ähnlich wie beim schon im vorigen Abschnitt dargestellten Themenkomplex entsteht diese gleichheitswidrige Situation nicht bereits durch die Einmalzahlung nach Art 7 StA per se. Dabei handelt es sich ja schlicht um eine (durch ihre mehrere Steuerarten und -zeiträume umfassende Abgeltungswirkung zugegebenermaßen vergleichsweise komplexe) Abzugsteuer, die ihrer Natur gemäß auf verschiedene pauschalierende und vereinfachende Annahmen setzen muss (schon um dem Abzugsverpflichteten der Quellensteuern keine überbordende Last aufzuerlegen, vgl. VfGH G 141/99 VfSlg 15.733). Wie geschildert nicht mehr sachlich zu rechtfertigen ist jedoch die Vorgangsweise, auch bei späterer Kenntnis der tatsächlich zutreffenden Besteuerungsgrundlage und möglichen Festsetzung der wahren Steuerschuld auf der Einbehaltung der wesentlich höheren Einmalzahlung zu beharren. Spätestens mit der Offenlegung der steuerrelevanten Tatsachen besteht nämlich, wie dargestellt, kein Unterschied mehr zu Fällen Freiwilliger Meldung, der eine steuerliche Andersbehandlung sachlich begründbar erscheinen ließe.

Der Verstoß gegen den Gleichheitssatz lässt sich auch aus einem anderen Blickwinkel begründen: Ein Beharren auf der Einmalzahlung zur Abgeltung der Einkommensteuerschuld für die Kapitaleerträge widerspricht der nach dem EStG ermittelten Steuerschuld und damit auch

dessen Ordnungssystemen, insbesondere der grundsätzlichen Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen mit Belastung nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und möglichen Differenzierungen entsprechend der jeweiligen Einkunftsart (VfGH G 85/02 Vf1Slg 16.754). Im Bereich der Kapitaleinkünfte ist dabei insbesondere auch zu beachten, dass - wie der VfGH betont, schon aus unionsrechtlichen Gründen - ausländische Einkünfte nicht schlechter gestellt werden dürfen als inländische (VfGH B 53/08 Vfslg 18.783). Bei systematischer Betrachtung des EStG unter Zugrundelegung ebendieser Prämissen kann wohl sogar noch einen Schritt weiter gegangen werden: Auch das im vorigen Abschnitt dargestellte Konzept der vereinfachten Erhebung in Form Abzugsteuern mit seinen spezifischen Elementen, insbesondere der Möglichkeit, durch Veranlagung stets zur „Regulärbesteuerung“ zurückzukehren, bildet ein Ordnungssystem innerhalb des EStG. Die Rechtsaufsicht des Finanzamts (und wohl auch des BMF), wonach die Einmalzahlung nach Art 7 StA ab einem bestimmten Zeitpunkt eine endgültige und von den tatsächlichen Verhältnissen unabhängige Steuerbelastung für Schweizer Sachverhalte darstellten sollte, bricht ohne sachliche Rechtfertigung mit allen diesen Ordnungssystemen.

Anstelle der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entscheidet nach der Ansicht der Finanzverwaltung letztlich ausschließlich die Erhebungsform und ein rein für das Abzugsverfahren maßgeblicher Stichtag die endgültige materielle Steuerschuld. Der VfGH hat sich aus Sachlichkeitserwägungen bereits ablehnend dazu geäußert, dass Steuerpflichtige in einer vergleichbaren materiellen Lage bloß wegen verschiedener Verfahrensschritte bzw. einem unterschiedlichen Stand des Abgabeverfahrens mit unterschiedlichen Steuerfolgen konfrontiert werden (zB VfGH G 45/85 Vfslg 10.620, dazu Doralt/Ruppe II⁷ [2014] Rz 63). Mit dem Abstellen auf den 31.12.2012 als Fallfrist für die Offenlegung der einkommensteuerlich relevanten Tatsachen im Hinblick auf Kapitalveranlagungen in der Schweiz zur regulären Besteuerung wird vonseiten des BMF nicht nur eine im materiellen Steuerrecht nicht vorgesehene Frist kreiert, es werden - durch bloße Verwaltungspraxis - zugleich das EStG und das gewöhnliche Verfahrensrecht für unbeachtlich erklärt. Damit wird aber genau dieser Weg beschritten: Nicht die tatsächlichen Umstände, sondern ausschließlich Überlegungen, welche lediglich die Erhebung in Form der Einmalzahlung betreffen, bestimmen letztlich die Steuerbelastung. Besonders unsachlich scheint dies in Fällen, in welchen den Betroffenen - wie auch unserem Mandanten - keine effektive Möglichkeit zur Beeinspruchung der Einmalzahlung offenstand.

...

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die Rechtsansicht des Finanzamts (Nichtanrechnung der Einmalzahlung nach Art 7 StA bei späterer Veranlagung der ausschließlich betroffenen Einkommensteuer in allen erfassten Jahren) dem StA einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt. Das zeigt sich schon in der Ungleichbehandlung von materiell im Hinblick auf ihre wirtschaftliche Situation vergleichbaren Steuerpflichtige je nachdem, ob zur Steuererhebung eine Einmalzahlung oder eine Freiwillige Meldung nach dem StA durchgeführt wurde. Zugleich werden mit dieser Vorgangsweise aber auch zahlreiche

Ordnungssysteme des EStG ohne sachliche Rechtfertigung gebrochen, indem dessen Besteuerungsprinzipien ohne Notwendigkeit durch eine vereinfachend-pauschalierende Erhebungsvariante der Steuer außer Kraft gesetzt werden. Die Gleichheitswidrigkeit könnte dabei vergleichsweise einfach beseitigt werden, indem wie bei rechtsrichtiger Interpretation überhaupt - die Einmalzahlung schlicht als bereits durch Steuerabzug einbehaltener Betrag nach § 46 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 behandelt und auf die tatsächliche Steuerschuld angerechnet wird.

Insofern handelt es sich bei der Vorgangsweise des Finanzamts wohl nur um eine fehlerhafte Rechtsauslegung, welche durch verfassungskonforme Interpretation und damit Erledigung im Sinne der vorliegenden Beschwerde beseitigt werden kann. Sollte die Rechtsaufsicht des Finanzamts allerdings entgegen aller hier vorgebrachten Argumente als richtig beurteilt werden, ergäbe sich angesichts der aufgezeigten verfassungsrechtlichen Verwerfungen die Konsequenz, dass das Modell der Einmalzahlung nach Art 7 StA mit seinen folglich unwiderruflichen gleichheitswidrigen Ergebnissen insgesamt als verfassungswidrig beurteilt werden müsste.

Kein Rechtsschutz bei fehlgeschlagener Zustellung

Die Rechtsaufsicht des Finanzamtes wirft ein weiteres verfassungsrechtliches Problem auf: Ihr folgend kann die erfolgte Einmalzahlung (bis auf wenige Ausnahmefälle) unabhängig von den steuerbegründenden Tatsachen nicht mehr wirtschaftlich rückgängig gemacht werden. Damit eine solche, späteren Rechtsschutz de facto ausschließende Vorgangsweise aus rechtsstaatlichen Gesichtspunkten auch nur annähernd zulässig sein kann, muss den Betroffenen zumindest vorher eine ausreichende Dispositionsmöglichkeit zukommen (vgl. dazu etwa Mayer/Kucsko-Stadlmayer/Stöger, Bundesverfassungsrecht¹¹ [2015] Rz 165 f). Das StA versuchte dies offenbar zu verwirklichen, indem die betroffenen Personen zuvor von der Wahlmöglichkeit zwischen Einmalzahlung und Freiwilliger Meldung hinsichtlich der geplanten Nachversteuerung zu informieren waren und bei Verschweigung die Einmalzahlung (wohl aus Anonymitätsgründen) stattfinden sollte (Art 4, 5 StA). Außerdem waren die betroffenen Personen mittels „Bescheinigung“ von der konkret bevorstehenden Einmalzahlung zu informieren und hatten eine Einspruchsmöglichkeit gegen selbige innerhalb von 30 Tagen ab Zustellung (Art 7 Abs. 3 StA). Erst danach galt die Bescheinigung als genehmigt und die Einmalzahlung konnte durch die Schweizer Zahlstelle abgeführt werden (Art 7 Abs. 4 StA).

Das StA enthält jedoch keine Vorschriften für den Fall, dass eine Zustellung nicht rechtskräftig stattgefunden hat. Gerade das traf im vorliegenden Falle zu. Der Graubündner Kantonalbank war (ohne Verschulden) keine Adresse bekannt, an der unserem Mandanten rechtskräftig nach den Grundsätzen des ZustG zugestellt werden hätte können. Die entsprechenden Mitteilungen sowie die Bescheinigung nach dem StA konnte somit ausschließlich auf das von unserem Mandanten bei Konteneröffnung genannte Schweizer Postfach zugestellt werden. Dieses ist

aber gerade keine „Abgabestelle“ nach § 2 Z 4 ZustG, an welche aus gesetzlicher Sicht rechtskräftig zugestellt werden könnte (siehe die Nw bei Klauser/Kodek, JN-ZPO17 [2012] ZustG § 2 E 29). Tatsächlich von diesen Schreiben der Graubündner Kantonalbank Kenntnis erlangt (was Zustellmängel nach § 7 ZustG grundsätzlich heilt) hat mein Mandant erst nach 31.12.2012. In Kombination mit der Rechtsaufsicht des Finanzamts war unserem Mandanten damit aber jedwede Form von Rechtsschutz gegen die - im vorliegenden Fall im Vergleich zur Freiwilligen Meldung erheblich belastender - Einmalzahlung abgeschnitten.

Erneut verstärkt sich der Befund der vorherigen Abschnitte: Das StA an sich vermag nicht einen verfassungsmäßig gebotenen Rechtsschutz sicherzustellen. Das war aber wohl auch nicht dessen intendierter Zweck, solange etwaige durch die Einmalzahlung verursachte Mehrbelastungen von den Betroffenen in Form einer späteren Veranlagung aufgegriffen und gegebenenfalls zur Korrektur gebracht werden könnten. Mit der Nichtgewährung der Anrechnung der Einmalzahlung auf die konkret veranlagte Einkommensteuerschuld unseres Mandanten als einzig relevante, von der Einmalzahlung abgegoltene Abgabe im gesamten von ihr erfassten Zeitraum, zementiert das Finanzamt aber das Rechtsschutzdefizit und stellt insofern die Verfassungskonformität des gesamten StA in Frage. Auch die Zustellproblematik zeigt auf, dass nur die richtige Deutung der Einmalzahlung als spezielle Erhebungsform der (in vorliegendem Falle ausschliesslich) Einkommensteuer mit späterer Anrechnungsmöglichkeit die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Regelungen des StA insgesamt sicherstellen kann.

Zusammenfassung und Ergebnis

Folgende Punkte sollen die aufgezeigten Beschwerdegründe nochmals prägnant zusammenfassen:

Die Einmalzahlung nach Art 7 StA bildet keinen eigenständigen Abgabentypus. Bei rechtsrichtiger Betrachtung handelt es sich lediglich um eine besondere, vereinfachte Erhebungsform für auf anderer Grundlage bereits bestehende Abgabenansprüche. Das zeigen sowohl der Wortlaut des StA, die dazu ergangenen parlamentarischen Materialien als auch der Abkommenszusammenhang.

Auf den beiden Schweizer Konten bei der Graubündner Kantonalbank wurden ausschliesslich einkommensteuerlich relevante Tatbestände verwirklicht. Die Einmalzahlung diene somit nur der Abgeltung dieser Einkommensteuerschulden in den Jahren von 2010 (Kontenbegründung) bis 2012 (Ende des von der Einmalzahlung erfassten Zeitraums). Die Einmalzahlung kann daher im vorliegenden Fall als Erhebung der Einkommensteuerschuld durch Steuerabzug analog dem innerstaatlichen Kapitalertragsteuerabzug behandelt werden. Nach der Veranlagung der Schweizer Zinseinkünfte auf Basis der tatsächlichen Verhältnisse ist die Einmalzahlung somit nach § 46 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 auf die Einkommensteuerschuld im Jahr der Entrichtung der Einmalzahlung (2013) anzurechnen bzw. gutzuschreiben.

Die vom Finanzamt offenbar vertretene Ansicht, dass eine Erstattung der Einmalzahlung ausschließlich auf Basis des StA selbst möglich ist und durch eine Offenlegung der tatsächlichen Verhältnisse nach 31.12.2012 nicht mehr tangiert wird, ignoriert nicht nur die Rechtsnatur der Einmalzahlung nach Art 7 StA. Sie unterstellt dem StA darüber hinaus einen gleichheitswidrigen Inhalt sowie ein Rechtsschutzdefizit und zieht damit die Verfassungskonformität des gesamten Abkommens infrage. Dieser Rechtsaufsicht kann daher gerade auch unter Berücksichtigung einer verfassungskonformen Interpretation nicht gefolgt werden.

Im Ergebnis verweigerte das Finanzamt damit zu Unrecht die in der Einkommensteuererklärung 2013 beantragte Anrechnung der von den beiden Schweizer Konten unseres Mandanten entrichteten Einmalzahlung iHv Euro 75.711,65 auf die Einkommensteuerschuld für das Kalenderjahr 2013. Der bekämpfte Einkommensteuerbescheid ist damit in diesem Punkt rechtswidrig.“

Im Vorhalt vom 6.12.2016 ersuchte das Finanzamt um die Beantwortung von Fragen im Zusammenhang mit der Bescheidbeschwerde und um Übermittlung entsprechender Unterlagen dazu:

„1) Bitte legen Sie das Schreiben der Graubündner Kantonalbank vor, in welchem Sie aufgefordert wurden, Ihre Option zur Einmalzahlung oder freiwilligen Meldung der ausländischen Kapitalerträge auszuüben. Gibt es einen eruierbaren Zeitpunkt, zu dem das Schreiben in Ihr Schweizer Postfach eingelegt wurde?

2) Wann genau haben Sie das unter Pkt. 1 angeführte Schreiben zur Kenntnis genommen bzw. aus dem Postfach entnommen? Wie oft haben Sie sich in den Jahren 2010 -- 2013 in der Schweiz aufgehalten?

3) Bitte legen Sie die Anfrage an die Graubündner Kantonalbank vor, in welchem Sie um Rückgängigmachung der Einmalzahlung ersuchen.

4) Wie haben Sie die Kontoauszüge von der Graubündner Kantonalbank erhalten? (via Online-Banking oder haben Sie diese ebenfalls in das Postfach zugestellt erhalten?)

5) Wie wurden Aufträge (z.B. Einkauf Sorten oder Barbezüge) an die Graubündner Kantonalbank gegeben (via Online-Banking oder schriftlichem Auftrag)?

6) Berechnung der Einmalzahlung - zur Kenntnisnahme richtige Berechnung: Seitens des Finanzamtes wurde die Einmalzahlung nunmehr auch rechnerisch überprüft. Es ergeben sich - wie unten angeführt - keine Abweichungen gegenüber der Berechnung der Graubündner Kantonalbank. Die Einmalzahlung ist daher rechnerisch richtig gemäß der Formel im Abkommen Schweiz - Österreich wie folgt ermittelt worden:

...

Durch die richtige rechnerische Ermittlung ist die Abgeltungswirkung für die Konten 10 XXXX (CHF) sowie 10 YYYY (NOK) eingetreten. Inwieweit nun diese Einmalzahlung als Einkommensteuervorauszahlung bzw. als anrechenbare Kapitalertragsteuer im Jahr 2013 angerechnet werden kann, wird Gegenstand des Beschwerdeverfahrens vor dem BFG sein.“

Mit Schreiben vom 16.12.2016 wurde der Vorhalt des Finanzamtes vom 6.12.2016 vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers wie folgt beantwortet:

„ad 1)

Das Schreiben der Graubündner Kantonalbank ist datiert mit 10.12.2012 und liegt diesem Schreiben bei. Die Korrespondenz der Bank erfolgte vereinbarungsgemäß banklagernd. Es war kein „Postfach“ vorhanden. Die Aushändigung erfolgte durch den zuständigen Bankmitarbeiter vor Ort. Der Auftrag zur Zurückbehaltung der Korrespondenz liegt diesem Schreiben bei.

Im Auftrag wird auch das Schlagwort der „ordnungsgemäßen Zustellung“ erwähnt. Wir möchten zur richtigen Einordnung des Dokuments darauf hinweisen, dass es sich bei dieser Zurückbehaltungsvereinbarung mit der Bank um eine rein privatrechtliche Abmachung handelte, welche die Übermittlung von Schreiben der Bank im Hinblick auf die Rechtsverhältnisse zwischen Bank und Kunden betraf (daher auch das Schlagwort der „Korrespondenz“). Bei Abschluss dieser Vereinbarung im Jahr 2010 konnte noch nicht vorausgesehen werden, dass die Bank später aufgrund des Steuerabkommens zu einer Zustellung mit sehr gravierenden Auswirkungen für das Abgabenverfahren und die Abgabenhöhe verpflichtet werden könnte. Die Bank hat sich in der Vereinbarung gerade auch vorbehalten, ua zur Erfüllung gesetzlicher Verpflichtungen einseitig von ihr abzuweichen, sah derartige Fälle also ebenso schon nach dem Text der Vereinbarung offensichtlich nicht von ihr erfasst. Die Graubündner Kantonalbank konnte mit der banklagernden Hinterlegung von Dokumenten also zwar ihre vertraglichen Verpflichtungen gegenüber den Kontoinhabern erfüllen, der Fall einer notwendigen Zustellung von Schreiben im behördlichen Auftrag mit Rechtswirkungen war jedoch vom Auftrag nicht abgedeckt. Die Pflicht zur Sicherstellung einer ordentlichen Zustellung nach österreichischen Verfahrensordnungen sowie die Wahrung eines angemessenen Rechtsschutzes liegt - dies sei ergänzend erwähnt außerdem schon nach rechtsstaatlichen Grundsätzen primär bei den zuständigen Behörden und kann nicht ohne Weiteres auf eine ausländische Bank überbunden werden, bzw. kann von dieser umgekehrt auch nicht angenommen werden, dass sie sich derartige Pflichten mit dem Abschluss der Zurückbehaltungsvereinbarung aufgelastet hätte.

ad 2)

*Das unter Pkt.1) angeführte Schreiben ist Herrn ***Bf*** erstmalig bei seinem Besuch der Bank vor Ort am 20.9.2013 vorgelegt worden. Zu diesem Zeitpunkt ist auch der Kontoauszug - erstellt am 20.09.2013 (siehe Beilage) - ausgehändigt worden.*

*Die Aufenthalte vor Ort bei der Bank lassen sich insofern nachweisen, dass durch Herr ***Bf*** bei jedem Aufenthalt die aktuellen Vermögensausweise angefordert wurden. In den Jahren 2010 - 2013 war Herr ***Bf*** an folgenden Tagen vor Ort:*

17.05.2010: Nachweis Kontoeröffnung, siehe Schreiben vom 17.05.2010

26.09.2011: Nachweis Vermögensausweis, erstellt am 26.09.2011

17.10.2012: Nachweis Vermögensausweis, erstellt am 17.10.2012

20.09.2013: Nachweis Vermögensausweis, erstellt am 20.09.2013

ad 3)

*Im Zuge des Besuches vor Ort hat Herr ***Bf*** mit dem zuständigen Sachbearbeiter der Graubündner Kantonalbank diese Thematik ausführlich besprochen und bekam eine negative Auskunft bezüglich einer möglichen Rückgängigmachung der Einmalzahlung.*

*Herr ***Bf*** hat diesbezüglich Ende September 2013 auch Rücksprache mit uns als steuerlichen Vertreter gehalten, wo wir wegen Aussichtslosigkeit von einem Vorgehen gegen die Graubündner Kantonalbank abgeraten haben.*

ad 4)

*Die Kontoauszüge der Graubündner Kantonalbank wurden banklagernd aufbewahrt. Wie schon erwähnt gab es kein „Postfach“ und wurden die Korrespondenz und die Bankauszüge persönlich von dem für Herrn ***Bf*** zuständigen Mitarbeiter vor Ort bei den Besuchen ausgehändigt.*

ad 5)

*Aufträge an die Graubündner Kantonalbank wurden von Herrn ***Bf*** ausschließlich im Zuge seiner Besuche vor Ort erteilt.*

ad 6)

Zur Vervollständigung der Unterlagen finden Sie im Anhang die Bescheinigung der Bank hinsichtlich der Einmalzahlung in Höhe von EUR 75.711,65.“

Mit 27.12.2016 erfolgte vom Finanzamt, wie in der Beschwerde selbst beantragt, die Direktvorlage der Beschwerde samt Akten an das Bundesfinanzgericht. Im Vorlagebericht beantragte das Finanzamt die Abweisung der Beschwerde und begründete dies zusammenfassend wie folgt:

„Aus dem Abkommen Schweiz-Österreich ergibt sich keine Anrechnung der Einmalzahlung. Der Wille des Abkommensgesetzgebers war auf Zahlung der Abgeltungssteuer bei gleichzeitiger Pardonierung sämtlicher Steueransprüche ausgerichtet. Eine Anrechnung der Abgeltungssteuer war in diesem Konzept nicht vorgesehen und findet auch in anderen Normen keine Rechtsgrundlage. Der Gesetzgeber hat vorgesehen, dass sich Steuerpflichtige entweder nicht deklarieren und die Einmalzahlung zahlen oder eine rechtzeitige freiwillige Meldung an die österreichischen Behörden machen. In Art 13 Abs. 3 des Abkommens sind Fälle einer zu Unrecht erhobenen Abgeltungssteuer erfasst, die ohne rechtlichen Grund bezahlt wurden. Nur in diesen Fällen besteht ein Anspruch auf Rückerstattung (aber niemals auf eine Anrechnung). Auch eine rechtzeitige Selbstanzeige (die im Übrigen im konkreten Fall nicht vorliegt) hätte daher nur zu einer Erstattung führen können, nicht jedoch zu einer Anrechnung als Einkommensteuervorauszahlung bzw. anrechenbaren Kapitalertragsteuer. Es fand auch keine „Überbesteuerung“ statt, sondern lediglich eine Besteuerung anhand der Formel nach dem relevanten Kapitel im Abkommen Schweiz- Österreich.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer hat im Jahr 2010 eine zu 100 % in seinem Eigentum stehende GmbH in Österreich liquidiert. Der Liquidationserlös wurde in Österreich regulär und vollständig der Besteuerung zugeführt. Von diesem Liquidationserlös wurde noch in 2010 ein Betrag von Euro 305.000,00 auf zwei neu errichtete Konten bei der Graubündner Kantonalbank in der Schweizer Eidgenossenschaft eingezahlt. Die beiden Konten sind ausschließlich dem Beschwerdeführer zuzurechnen und es stammen auch sämtliche Mittel aus seinem Eigentum.

Nach Abschluss des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt vom 13.4.2012 wurden dem Beschwerdeführer die darin vorgesehenen Mitteilungen zur Wahlmöglichkeit zwischen Freiwilliger Meldung der Schweizer Vermögenswerte einerseits und Nachversteuerung durch Einmalzahlung postlagernd bei seiner Schweizer Bank hinterlegt. Es wurde im Jahr 2010 bei der Kontoeröffnung vertraglich zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Bank vereinbart, dass diese sämtliche Korrespondenz und Kontoauszüge postlagernd für ihn aufbewahrt und er sie dann immer persönlich in der Schweiz Bank abholt. Einmal im Jahr besuchte deshalb der Beschwerdeführer seine Bank in der Schweiz.

Der Beschwerdeführer hat es - beziehend auf das Abkommen vom 13. April 2012 zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt (BGBl. III Nr. 192/2012) - bis zum 31. Mai 2013 verabsäumt, seiner Schweizer Bank gegenüber mitzuteilen, für welche der beiden Methoden (Einmalzahlung gemäß Art 7 oder freiwillige Meldung gemäß Art 9) zur Nachversteuerung von Vermögenswerten bzw. Kapitaleinkünften, die in Österreich zu besteuern gewesen wären und unversteuert auf dem gegenständlichen Bankkonto lagen, er sich entscheidet. In Ermangelung einer solchen Erklärung kam in der Folge die anonyme Abgeltung durch Einmalzahlung zur Anwendung. In diesem Sinne hat die Bank des Beschwerdeführers aufgrund der im gegenständlichen Abkommen (in Anhang I) festgelegten Formel einen pauschalen Steuerbetrag iHv Euro 75.711,65 berechnet und von den Konten des Beschwerdeführers abgezogen.

Am 20.9.2013 hat der Beschwerdeführer im Rahmen eines persönlichen Besuches bei seiner Schweizer Bank von der einbehaltenen Einmalzahlung iHv Euro 75.711,65 erfahren. In der Schweizer Bank wurde dem Beschwerdeführer auch erläutert, dass eine Rückgängigmachung der Einmalzahlung rechtlich nicht möglich ist.

Am 28.01.2015 wurde vom Finanzamt erstmals ein Einkommensteuerbescheid 2013 ohne die Berücksichtigung Schweizer Zinserträge erlassen.

Am 15.06.2015 wurde seitens des steuerlichen Vertreters ein Antrag auf Aufhebung des erlassenen Einkommensteuerbescheides 2013 gemäß § 299 BAO gestellt. Begründend wurde im Antrag nach § 299 BAO ausgeführt, dass bei Erstellung der Einkommensteuererklärung 2013 bei der Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses irrtümlich die Beilage Ela nicht abgegeben worden sei. Hierbei handelt es sich um Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von Euro 2.207,10 betreffend Geschäftsführerbezüge aus einer im Jahr 2013 liquidierten GmbH. Des Weiteren ist als anrechenbare Steuer (einzutragen unter Kennzahl 375) irrtümlich nicht der Gesamtbetrag der Einmalzahlung in Höhe von Euro 75.711,65 gemäß dem Steuerabkommen Österreich-Schweiz berücksichtigt worden. Im Anhang des Antrages befand sich die berichtigte Einkommensteuererklärung 2013 sowie die Beilage für die Berechnung des Geschäftsführungsbezuges und die Bescheinigung über die Nachversteuerung durch die Einmalzahlung gemäß Artikel 7 des Abkommens zwischen der Schweiz und Österreich vom 31.05.2013. Es wurde um Neufestsetzung der Einkommensteuer für 2013 ersucht.

Mit 28.09.2016 wurde vom Finanzamt gemäß § 299 BAO ein Einkommensteuerbescheid 2013 unter Berücksichtigung der nachgemeldeten Geschäftsführerbezüge jedoch ohne eine Anrechnung der von der Schweizer Bank einbehaltenen Einmalzahlung auf die Einkommensteuer.

Strittig ist also, ob die in der Schweiz einbehaltene Einmalzahlung iHv Euro 75.711,65 auf die Einkommensteuer 2013 als quasi Kapitalertragsteuer oder als quasi Einkommensteuervorauszahlung anrechenbar oder gar rückerstattbar ist.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist unstrittig und geht aus dem Vorlagebericht sowie den vom Finanzamt vorgelegten Akten eindeutig hervor.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt (BGBl. III Nr. 192/2012; in der Folge kurz: Steuerabkommen-Schweiz; siehe dazu auch unter <https://www.bmf.gv.at/steuern/int-steuerrecht/abkommen-aut-ch-steuer-finanzmarkt.html>) vom 13. April 2012 ist am 1. Jänner 2013 in Kraft getreten. Es soll nicht nur die zukünftige Besteuerung von in der Schweiz ab 1. Jänner 2013 erzielten Kapitalerträgen (einschließlich des Wertzuwachses) durch Erhebung einer der österreichischen Kapitalertragsteuer entsprechenden Abgeltungs- bzw. Quellensteuer sicherstellen [ausgenommen bleiben lediglich die von EU-rechtlichen Regelungen (Zinsenbesteuerungsabkommen vom 26.10.2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der RL 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind, ABl. L 385/2004, 0030-0049) bereits erfassten Kapitalerträge; diese Einschränkung gilt jedoch nicht für die in Teil 2 geregelte Regularisierung der Vergangenheit (vgl. Art 1 Abs. 3 Steuerabkommen-Schweiz)], sondern auch eine abgabenrechtliche und strafrechtliche Bereinigung von in der Vergangenheit bewirkten Abgabenverkürzungen in Zusammenhang mit in der Schweiz veranlagtem Vermögen und erzielten Kapitaleinkünften von in Österreich ansässigen Personen herbeiführen (Regularisierung der Vergangenheit).

In diesem Sinne werden Vermögenswerte bzw. Kapitalerträge von am 31. Dezember 2010 in Österreich ansässigen natürlichen Personen, die in Österreich zu besteuern gewesen wären und unversteuert auf einem schweizerischen Bankkonto oder Bankdepot liegen, entweder in Form einer Einmalzahlung nach Art 7 Steuerabkommen-Schweiz, wobei die Anonymität des Anlegers erhalten bleibt, oder durch freiwillige Meldung gemäß Art 9 Steuerabkommen-Schweiz, bei welcher im Rahmen einer Aufgabe der Anonymität gleich einer Selbstanzeige die persönlichen Besteuerungsgrundlagen gegenüber der österreichischen Finanzverwaltung offengelegt werden, durch die Zahlstelle für den Zeitraum zwischen dem 31.12.2002 und dem

31.12.2012 legalisiert. In beiden Fällen der Regularisierung der Vergangenheit tritt strafbefreiende Wirkung ein.

Erteilt die betroffene Person, die am 31. Dezember 2010 und am 1. Jänner 2013 (Zeitpunkt des Inkrafttretens des Abkommens) bei derselben schweizerischen Zahlstelle ein Konto oder Depot unterhält, der schweizerischen Zahlstelle bis spätestens 31. Mai 2013 (unwiderruflich) die (ausdrückliche) schriftliche Ermächtigung, der zuständigen österreichischen Behörde die Identität, die relevanten persönlichen Daten sowie den jährlichen Kontostand zwischen dem 31. Dezember 2002 und dem Inkrafttreten des Abkommens (1.1.2013) bekannt zu geben, entfällt die Einmalzahlung nach Art 7 Steuerabkommen-Schweiz. Die freiwillige Meldung gilt im Falle der Feststellung einer Abgabenverkürzung als Selbstanzeige gemäß § 29 Abs. 1 Satz 1 FinStrG, bezogen auf die gemeldeten Konten oder Depots. Die für die Feststellung der Verkürzung bedeutsamen Umstände sind von der betroffenen Person innerhalb einer von der zuständigen österreichischen Behörde festzusetzenden angemessenen Frist offen zu legen.

Entscheidet sich der Steuerpflichtige aber - nach diesbezüglicher Information seiner Bank iSd Art 4 Abs. 1 Steuerabkommen-Schweiz - (unwiderruflich) für die anonyme Abgeltung oder reagiert er auf die Information seiner Bank (bis spätestens 31.5.2013) nicht, kommt automatisch die pauschale anonyme Besteuerung (Einmalzahlung nach Art 7 Steuerabkommen-Schweiz) durch die schweizerische Bank zur Anwendung (vgl. Art 5 Abs. 3 Steuerabkommen-Schweiz). Die Schweizer Bank bucht vom österreichischen Kunden den von ihr nach der im Anhang I des gegenständlichen Steuerabkommens enthaltenen Formel berechneten pauschalen Steuerbetrag zu Lasten seines Vermögens ab und leitet diesen (über die Eidgenössische Steuerverwaltung) an die österreichische Steuerbehörde weiter. Mit der (vollständigen) Überweisung gilt die (österreichische) Steuerpflicht für die Vergangenheit betreffend Einkommen-, Umsatz-, Erbschafts- und Schenkungssteuer im Umfang der auf den Konten und Depots entstandenen Vermögenswerte als abgegolten (das von der Abgeltungswirkung umfasste Vermögen ist mit der Höhe des relevanten Kapitals gedeckelt) und es tritt hinsichtlich der durch die Einmalzahlung abgegoltenen Steueransprüche Straffreiheit ein. Die Bank stellt dem österreichischen Kunden eine Bestätigung über die erfolgte Zahlung aus, welche als Nachweis über die erfolgte Legalisierung in Form der Einmalzahlung gegenüber den österreichischen Finanzbehörden dient.

Im gegenständlichen Fall wurden die oben dargestellten persönlichen, sachlichen und zeitlichen Bedingungen (der Beschwerdeführer war am 31.12.2010 und am 1.1.2013 der wirtschaftlich Berechtigte von Vermögenswerten bei einer schweizerischen Zahlstelle und war am 31.12.2010 in Österreich ansässig) unbestrittenermaßen kumulativ erfüllt.

Der Beschwerdeführer gelangte zwar erst am 20.9.2013 im Rahmen eines persönlichen Besuches bei seiner Bank an Informationen über das gegenständliche Steuerabkommen. Dies liegt aber am Korrespondenzhinterlegungsauftrag, den der Beschwerdeführer mit seiner Bank

abgeschlossen hat und der Beschwerdeführer hat deshalb auch daraus entstehende Folgen zu vertreten. Im Übrigen sei auch erwähnt, dass über das gegenständliche Abkommen durchaus auch in den Medien bzw. in der Öffentlichkeit hinreichend Diskussionen geführt wurden.

Durch das vom Beschwerdeführer zu vertretende Versäumnis, bis zum 31. Mai 2013 der Schweizer Bank gegenüber (unwiderruflich) explizit mitzuteilen, für welche der beiden Methoden zur Nachversteuerung ihrer bislang unbesteuert gebliebenen Vermögenswerte bzw. Kapitaleinkünfte auf seinen Konten er sich entscheidet, kam gemäß Art 5 Abs. 3 Steuerabkommen-Schweiz automatisch die pauschale anonyme Besteuerung (Einmalzahlung nach Art 7 Steuerabkommen-Schweiz) durch die Bank zur Anwendung.

Demzufolge hat die Schweizer Bank aufgrund der im gegenständlichen Abkommen (in Anhang I) festgelegten Formel einen pauschalen Steuerbetrag iHv Euro 75.711,65 berechnet und von den gegenständlichen Konten des Beschwerdeführers abgezogen. Der Abzug der Einmalzahlung (Abgeltungssteuer) erfolgte anonym, da die Zahlstelle den Gesamtbetrag für sämtliche Kunden an die Eidgenössische Steuerverwaltung, ohne Rückschlussmöglichkeiten auf die einzelnen Kunden, überweist.

Die gegenständliche Formel (in Anhang I des Abkommens) dient der praktischen Vereinfachung; sie ist pauschal wie typisierend, aber auch differenzierend (bei hohen Vermögenszuflüssen im Betrachtungszeitraum steigt der sich aus der Formel ergebende Prozentsatz - sachlich differenzierend - bis auf 38% an; vgl. dazu auch *Mayr*, Steuerabkommen mit der Schweiz verfassungswidrig? SWK 2012, Seite 798). Durch diese pauschale Berechnung werden die tatsächlichen Erträge (die Einmalzahlung basiert ausschließlich auf den Vermögensständen im Betrachtungszeitraum), die grundsätzlich der Besteuerung zu unterwerfen wären, außer Acht gelassen und kommt die Anrechnung von Quellensteuern einschließlich der EU-Zinssteuer nicht in Frage; auch steuermindernde Besonderheiten des innerstaatlichen Steuerrechts - wie eine Anrechnung der Einmalzahlung bei der Einkommensteuer - bleiben bei Anwendung der pauschalen Berechnung außer Acht. Eine entsprechende Anrechnung würde dem Zweck des Abkommens bzw. dem Willen des Abkommensgesetzgebers, nämlich einer abgabenrechtlichen und strafrechtlichen Bereinigung von in der Vergangenheit bewirkten Abgabenverkürzungen (weitreichende Abgeltungs- und Amnestiewirkung) widersprechen und fände auch keine entsprechende Rechtsgrundlage (vgl. BFG 19.12.2016, RV/5101113/2016).

Wenn vom Beschwerdeführer vorgebracht wird, dass die gegenständliche Einmalzahlung unverhältnismäßig sei, so ist diesem Beschwerdevorbringen zu erwidern, dass es dem Beschwerdeführer (bis 31.5.2013) alternativ offen gestanden wäre, die Zahlstelle bzw. die Schweizer Bank anzuweisen, eine Meldung an Stelle der Einmalzahlung vorzunehmen und sich damit letztlich für eine Besteuerung für die Vergangenheit gemäß den nationalen Vorschriften des Ansässigkeitsstaates Österreich zu entscheiden. Er hätte sich jedenfalls den nachteiligen

Folgen der pauschalen Einmalzahlung entziehen können. Ein diesbezügliches Versäumen bzw. die Nichtinanspruchnahme dieses durch das Steuerabkommen eingeräumten Handlungsspielraumes ist jedenfalls dem Beschwerdeführer anzulasten.

An dieser Stelle erlaubt sich das Bundesfinanzgericht auch darauf hinzuweisen, dass gemäß Art 18 Abs. 1 B-VG die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden darf. Das Legalitätsprinzip umfasst entgegen seinem Wortlaut auch die Gerichtsbarkeit. Die Bindung der Gerichte an die Gesetze war nämlich zum Zeitpunkt der Ausarbeitung der Bundesverfassung bereits eine solche Selbstverständlichkeit, dass sie gar nicht gesondert erwähnt wurde. Die Abgabenbehörde wie auch das Finanzgericht haben daher - gebunden an dieses in Art 18 Abs. 1 B-VG verankerte Legalitätsprinzip - die oben angeführten, klaren Bestimmungen des Steuerabkommens (ein parlamentarisch genehmigter Staatsvertrag besitzt zur Gänze den Rang eines Bundesgesetzes, vgl. *Öhlinger*, in *Korninek/Holoubek*, B-VG, Art 50 Rz 37 und 39), die im Übrigen keinerlei Spielraum eröffnen, so lange anzuwenden, als diese dem Rechtsbestand angehören [mit Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BGBl. III Nr. 6/2017) wurde das obgenannte Steuerabkommen Schweiz mit Wirkung ab 1. Jänner 2017 aufgehoben. Nach Art 3 dieses (Aufhebungs-)Abkommens bleiben die Bestimmungen des gegenständlichen Steuerabkommens Schweiz weiterhin auf alle während seiner Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar].

Hinsichtlich des Umstandes, dass die Schadensgutmachung durch den sich aus der (pauschalen, typisierenden, differenzierenden) Formel ergebenden Nachzahlungsbetrag höher ausfällt, ist auch zu berücksichtigen, dass mit dieser Einmalzahlung im Gegensatz zur freiwilligen Meldung eben auch die Anonymität verbunden ist bzw. die Privatsphäre geschützt bleibt, damit darin wohl auch ein entsprechender Aufpreis dafür enthalten ist („Mehrbelastung als Preis für die Anonymität“, vgl. *Leitner/Brandl*, Die möglichen Auswirkungen des Steuerabkommens mit der Schweiz in der Praxis, SWK 2012, 655).

Das Bundesfinanzgericht teilt die Ansicht der Abgabenbehörde, dass nach dem Steuerabkommen-Schweiz erhobene Abgeltungsbeträge außerhalb der in Art 13 Steuerabkommen-Schweiz genannten Fälle nicht erstattungsfähig sind. Art 13 Abs. 3 Steuerabkommen-Schweiz sieht eine Erstattung der Einmalzahlung lediglich dann vor, wenn diese (zur Gänze oder zum Teil) „ohne rechtlichen Grund“ erfolgte.

Die erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (2151 der Beilagen XXIV. GP - Staatsvertrag) führen als Beispiel für eine solche grundlose Einmalzahlung an: „...wenn sich nachträglich herausstellt, dass die betroffene Person zum relevanten Zeitpunkt nicht in Österreich ansässig war“. Nach der Verwaltungspraxis (vgl. dazu Information des Bundesministeriums für Finanzen vom 5.9.2014, BMF-010221/0566-VI/8/2014, betreffend die Rückerstattung der Abgeltungsbeträge nach den Steuerabkommen mit der Schweiz und mit

Liechtenstein) liegt ein rechtlicher Grund dann (zum Teil) nicht vor, wenn der Einmalzahlungsbetrag aufgrund eines Rechenfehlers oder unter Zugrundelegung falscher Grunddaten in unrichtiger Höhe (überhöht) entrichtet wurde. Von einer Einmalzahlung ohne rechtlichen Grund sei auch dann auszugehen, wenn Österreich an den in der Schweiz verbuchten Vermögenswerten bzw. an den aus der Schweiz bezogenen Kapitaleinkünften kein Besteuerungsrecht ausüben hätte können. Weiters liegt ein rechtlicher Grund vor, wenn bereits eine fristgerechte Offenlegung erfolgte oder wenn die Zahlstelle trotz Erteilung der Ermächtigung zur freiwilligen Meldung die Einmalzahlung erhoben habe.

Angesichts der gegenständlichen Sach- und Rechtslage bestand nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes im konkreten Fall die Pflicht der Zahlstelle bzw. der Bank, die Einmalzahlung zu ermitteln und abzuführen. Die Erhebung der Einmalzahlung war dem Grunde und auch der Höhe nach zutreffend. Wie oben dargelegt, wurden im konkreten Fall die persönlichen, sachlichen und zeitlichen Bedingungen des gegenständlichen Steuerabkommens erfüllt. Nach Art 1 Abs. 3 Steuerabkommen-Schweiz findet die in Teil 2 des in Rede stehenden Steuerabkommens geregelte Regularisierung der Vergangenheit auch auf von EU-rechtlichen Regelungen bereits erfasste Kapitalerträge Anwendung. Gegenständlich gab es keine Anhaltspunkte dafür bzw. wurde von Seiten des Beschwerdeführers nicht behauptet bzw. nicht durch Vorlage entsprechender Unterlagen dargetan, dass der in Rede stehende Einmalzahlungsbetrag falsch errechnet oder unter Zugrundelegung falscher Grunddaten in unrichtiger Höhe entrichtet wurde. Der Beschwerdeführer hat in Steuerjahren, die potenziell der Abgeltungswirkung des Steuerabkommens unterliegen, ein Einkommen aus Kapitalvermögen in der Schweiz erzielt. Österreich hätte an den aus der Schweiz unstrittig bezogenen Kapitaleinkünften ein Besteuerungsrecht ausüben können. Werden - wie im konkreten Beschwerdefall - Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt, die keinem Steuerabzug iSd § 93 EStG 1998 unterliegen, wäre eine Pflichtveranlagung vorzunehmen gewesen. Eine fristgerechte Offenlegung ist nicht erfolgt und die Schweizer Bank erhielt unbestrittenermaßen keine fristgerechte Ermächtigung zur freiwilligen Meldung. Eine nachträgliche (verspätete) Offenlegung der in Rede stehenden schweizerischen Vermögenswerte bzw. Kapitaleinkünfte kann an dieser Einschätzung nichts ändern bzw. dem Beschwerdeführer nicht zum Erfolg verhelfen (vgl. BFG 23.7.2015, RV/1100567/2015; BFG 5.9.2017, RV/1100924/2015; BFG 13.9.2017, RV/1100552/2015; BFG 14.9.2017, RV/1100743/2015; BFG 14.9.2017, RV/1100885/2015; BFG 14.9.2017, RV/1100935/2015; BFG 31.10.2017, RV/1100680/2015; BFG 31.10.2017, RV/1100738/2015; BFG 13.12.2017, RV/1100646/2015; BFG 13.12.2017, RV/1100970/2015; BFG 25.1.2018, RV/1100568/2015;) Eine Erstattung der strittigen Einmalzahlung kam damit nicht in Betracht.

Abgesehen der Unmöglichkeit der Erstattung der Einmalzahlung nach den Bestimmungen des gegenständlichen Steuerabkommens bieten auch die Regelungen des § 46 EStG 1988 keine Möglichkeit einer wie immer gearteten Steueranrechnung der im gegenständlichen Steuerabkommen geregelten Einmalzahlung auf die Einkommensteuer. *Peyer/* in Jakom EStG

14. Aufl. (2021), § 46 Rz 12 trifft betreffend die Anrechnung von ausländischer Steuer die Aussage, dass die in verschiedenen Rechtsgrundlagen (DBA-Doppelbesteuerungsabkommen, § 48 BAO, Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen (VO BGBl II 474/2002), § 103 EStG 1988) vorgesehene Anrechnung ausländischer Steuer unmittelbar auf der Grundlage zwischenstaatlicher Vereinbarungen, nicht auf Grundlage des § 46 Abs. 1 EStG 1988 erfolgt (VwGH 24.5.07, 2006/15/0045 zu DBA; EStR 7583 ff). Auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen und auf Grund der Doppelbesteuerungsverordnung, BGBl. II Nr. 474/2002, kann sich die Berechtigung zur Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommensteuer ergeben. Die Anrechnung erfolgt dabei stets auf Grund des betreffenden Abkommens oder der Doppelbesteuerungsverordnung und nicht auf Grund der Bestimmung des § 46 EStG 1988.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

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 einzige Möglichkeit der Auslegung ernstlich in Betracht zu ziehen war und daran keine Zweifel bestanden. Andererseits hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Linz, am 18. August 2022