

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache der Bf., Gde X, P-Straße-xx, gegen den Bescheid des Finanzamtes X, Gde X, H-Straße-yy, vom 27. Februar 2015 betreffend Abweisung des Antrages auf Rückerstattung der Abgeltungssteuer Fürstentum Liechtenstein zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die in Österreich ansässige Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) war Grenzgängerin nach Liechtenstein und unterhielt als Nutzungsberechtigte über ein am 3. Juni 2008 eröffnetes Sparkonto (Konto-Nr. xyz) bei der X-Bank in A. Trotz (unbestritten) fristgerechter Information der Bf. über das Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich Steuern (BGBl. III Nr. 301/2013) hat es die Bf. bis zum 31. Mai 2014 verabsäumt, ihrem liechtensteinischen Kreditinstitut gegenüber mitzuteilen, für welche der beiden Methoden (Einmalzahlung gemäß Art. 8 oder freiwillige Meldung gemäß Art. 10) zur Nachversteuerung von Vermögenswerten bzw. Kapitaleinkünften, die in Österreich zu besteuern gewesen wären und unversteuert auf dem gegenständlichen Bankkonto lagen, sie sich entscheidet. In Ermangelung einer solchen Erklärung kam in der Folge die anonyme Abgeltung durch Einmalzahlung zur Anwendung. In diesem Sinne hat die x-Bank aufgrund der im gegenständlichen Abkommen (Anhang I) festgelegten Formel einen pauschalen Steuerbetrag iHv 5.311,31 € (= 6.580,70 SFr) berechnet und vom Sparkonto der Bf. abgezogen (vgl. entsprechende Belastungsanzeige der X-Bank). Gleichzeitig mit dieser Erhebung der Einmalzahlung hat die Bf. eine (einspruchsfähige) Bescheinigung über die Höhe der geleisteten Abgeltungssteuer erhalten, um im Falle einer späteren Prüfung durch die Abgabenbehörde einen Nachweis erbringen zu können. Im Wege

der zuständigen liechtensteinischen Behörde wurde die eingehobene Einmalzahlung schließlich an die zuständige österreichische Behörde weitergeleitet.

Mit Schreiben vom 10. Juni 2014 legte die Bf. Schreiben der X-Bank über die Nachversteuerung durch Einmalzahlung (Steuerabkommen Regularisierung Vergangenheit, Bescheinigung Einmalzahlung samt Erläuterungen), eine Aufstellung der Zinsen bzw. der EU-Zinssteuer für die Jahre 2008 bis 2013 sowie entsprechende Kontoauszüge für diese Jahre vor und beantragte, nachdem sie die fristgerechte Offenlegung ihres liechtensteinischen Kontos verabsäumt habe, die Rückerstattung der bereits in Abzug gebrachten Abgeltungssteuer. Dazu führte sie ua. aus, dass sie in all den Jahren neben den lohnsteuerpflichtigen Einkünften keine sonstigen Einkünfte erhalten habe, sondern lediglich Kapitaleinkünfte unter der Höhe des Veranlagungsfreibetrages von 730,00 € p. Monat (Ausnahme: Mieteinkünfte vom 06/13 - 12/13). Weiters seien diese Ersparnisse durch 17 Jahre Ansparung auf Grund einer Erwerbstätigkeit in Liechtenstein zusammen gekommen; einen Teil davon habe sie durch das Ableben ihres Vaters erhalten.

Nach Ergehen eines entsprechenden Delegierungsbescheides des Bundesministeriums für Finanzen gemäß § 3 AVOG 2010 (datiert mit 18.2.2015) wies das Finanzamt X mit Bescheid vom 27. Februar 2015 diesen Antrag auf Rückerstattung der Abgeltungssteuer Liechtenstein ab; dabei führte die Abgabenbehörde im Wesentlichen aus, dass Art. 14 Abs. 3 des Steuerabkommens mit dem Fürstentum Liechtenstein eine Erstattung der Einmalzahlung lediglich dann vorsehe, wenn die Einmalzahlung ohne rechtlichen Grund erfolgt sei. Voraussetzung für eine Erstattung sei somit, dass Österreich an den in Liechtenstein verbuchten Vermögenswerten bzw. den aus Liechtenstein bezogenen Kapitaleinkünften kein Besteuerungsrecht hätte ausüben können oder bereits eine fristgerechte Offenlegung erfolgt sei. Da im gegenständlichem Fall nicht sämtliche Kapitaleinkünfte fristgerecht (bis zum 31.12.2013) offengelegt worden seien und die nicht offengelegten Kapitaleinkünfte zumindest in einem der Steuerjahre (konkret in den Jahren 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 und 2013, die potentiell der Abgeltungswirkung des Steuerabkommens unterlägen) die gesetzliche Freigrenze von 22,00 € überschritten hätten, könne eine Erstattung der Abgeltungssteuer nicht erfolgen.

Nach entsprechender Fristverlängerung erhob die steuerliche Vertretung der Bf. in deren Auftrag mit Schriftsatz vom 27. April 2015 gegen diesen abweisenden Bescheid vom 27. Februar 2015 das Rechtsmittel der Beschwerde, beantragte, den Bescheid wegen Rechtswidrigkeit aufzuheben und dem gegenständlichen Antrag auf Rückerstattung der Abgeltungssteuer FL vom 10. Juni 2014 im Umfang der ohne rechtlichen Grund bezahlten Einmalzahlung iHv 3.791,47 € stattzugeben, und führte dazu im Wesentlichen Folgendes begründend aus:

""Frau Bf geht als Grenzgängerin einer Erwerbstätigkeit in Liechtenstein nach. Am 3. Juni 2008 eröffnete Frau Bf bei der x-bank ein Sparkonto (Kto. xyz), auf das sie einen Teil des ihr aufgrund der Erbschaft nach ihrem Vater angefallenen Vermögens einzahlte. Ab dem 15. Juli 2008 erfolgten keine weiteren Einzahlungen mehr auf

dieses Sparkonto. Die Zinserträge in den Jahren 2008 bis 2013 wurden gemäß dem Zinsbesteuerungsabkommen zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der Europäischen Gemeinschaft vom 7. Dezember 2004 (ABl. L 379/2004, 0084-0104) der EU-Zinssteuer unterworfen (2008 bis 2010 mit 20% und 2011 bis 2013 mit 35%) und gemäß Art. 8 des Zinsbesteuerungsabkommens an die Republik Österreich weitergeleitet. Nach dem Zweck des Steuerabkommens mit dem Fürstentum Liechtenstein (BGBl. III Nr. 301/2013) geht es ua. um Vermögenswerte einer in Österreich ansässigen Person, die in Österreich zu versteuern gewesen wären und die bisher unversteuert auf einem Depot oder Konto einer Liechtensteinischen Bank liegen. Die Legalisierung von bisher unversteuerten Vermögenswerten steht somit im Vordergrund und nicht die Doppelbesteuerung von bereits versteuerten Vermögenswerten.

Ausdrücklich ausgenommen vom Anwendungsbereich des Abkommens sind Erträge und Gewinne, die unter das der EG-Richtlinie im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen (2003/48/EG) nachgebildete Zinsbesteuerungsabkommen zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der Europäischen Gemeinschaft vom 7. Dezember 2004 (ABl. L 379/2004, 0084-0104) in der jeweils geltenden Fassung oder eines Nachfolgeabkommens fallen (Art. 1 Abs. 3).

Die Zinserträge (Kapitaleinkünfte) des in Rede stehenden Sparkontos von Frau Bf bei der x-bank fallen unter das zwischen Liechtenstein und der EG (EU) abgeschlossene Zinsbesteuerungsabkommen. Das Steuerabkommen mit dem Fürstentum Liechtenstein (BGBl. III Nr. 301/2013) ist somit in Bezug auf die Zinserträge der Jahre 2008 bis 2013 nicht anwendbar und die darauf gestützte Begründung des Finanzamts X insofern rechtswidrig.

Ist die Einmalzahlung (Abgeltungssteuer) ohne rechtlichen Grund bezahlt worden, so hat gemäß Art. 14 Abs. 3 die betroffene Person gegenüber der zuständigen österreichischen Behörde einen Anspruch auf Erstattung der Einmalzahlung. In den Erläuterungen zum Steuerabkommen mit dem Fürstentum Liechtenstein (BGBl. III Nr. 301/2013) wird als Beispiel für eine rechtsgrundlose Zahlung der Fall angeführt, dass eine solche gegeben sei, wenn sich nachträglich herausstellt, dass die betroffene Person zum relevanten Zeitpunkt nicht in Österreich ansässig war. In einem solchen Fall steht Österreich kein Besteuerungsrecht auf das Vermögen der betroffenen Person zu bzw. hat Österreich keinen Steueranspruch auf das Vermögen. Voraussetzung für die Anwendung des Steuerabkommens mit dem Fürstentum Liechtenstein ist also das Vorliegen eines Steueranspruches der Republik Österreich auf die auf einem Depot oder Konto einer liechtensteinischen Bank liegenden Vermögenswerte. Ein Steueranspruch "sui generis" wird durch das Steuerabkommen mit dem Fürstentum Liechtenstein nicht geschaffen. Ob ein Steueranspruch gegeben ist, richtet sich nach den innerstaatlichen Rechtsvorschriften, wie zB EStG, UStG, ErbStG, etc. Ist infolge der ordnungsgemäßen Versteuerung nach der in Betracht kommenden Rechtsvorschrift(en) kein Steueranspruch mehr gegeben, so wäre eine bezahlte Einmalzahlung ohne rechtlichen Grund erfolgt. Es würde ein Anwendungsfall des Art. 14 Abs. 3 vorliegen

und die betroffene Person hätte einen durchsetzbaren Anspruch auf Erstattung der Einmalzahlung.

Da die Zinserträge der Jahre 2008 bis 2013 nicht unter das Steuerabkommen mit dem Fürstentum Liechtenstein fallen, wäre zu prüfen, ob es sich bei den Einzahlungen auf das X-B-Sparkonto (Kto. xyz) um bisher unbesteuerte Vermögenswerte handelt. Soweit die Vermögenswerte aus der Erbschaft nach ihrem Vater stammen, ist der Steueranspruch der Republik Österreich auf diese Vermögensteile mit Bezahlung der Erbschaftssteuer am 26. September 2009 abgegolten bzw. erloschen.

Bei Prüfung der Unterlagen insbesondere des beim Finanzamt X am 17. Juni 2008 angezeigten Verlassenschaftsprotokolls zu abcd hat sich jedoch herausgestellt, dass ein auf den Vater von Frau Bf lautendes Schweizer Sparkonto (Nr. pqrs) bei der Y-Bank in den Aktiva des Nachlasses nicht aufgeführt ist. Als Rechtsnachfolgerin nach ihrem Vater wurde dieses Sparkonto von Frau Bf am 3. Juli 2008 aufgelöst und das darauf liegende Vermögen iHv 29.313,45 CHF auf das von ihr bei der x-bank eröffnete Sparkonto (Kto. xyz) überwiesen.

Unter Berücksichtigung des Schweizer Sparkontos bei der Y-Bank hätte sich ein der Erbschaftsteuer unterliegender steuerpflichtiger Erwerb iHv 58.966,40 € und eine zu zahlende Erbschaftssteuer iHv 3.535,94 € ergeben (siehe dazu Beilage 1). Unter Abzug der darauf bereits entrichteten Erbschaftssteuer in Höhe von 2.016,10 € ergibt sich eine Nachzahlung iHv 1.519,84 €. Da die anderen Einzahlungen auf das X-B-Sparkonto aus bereits versteuerten Vermögenswerten stammen, besteht lediglich im Umfang dieser Nachzahlung ein Steueranspruch der Republik Österreich, der dem Steuerabkommen mit dem Fürstentum Liechtenstein unterliegt.

Da der x-bank bis zum 31. Mai 2014 von Frau Bf keine Mitteilung gemäß Art. 5 Abs. 1 des Steuerabkommens vorlag, erfolgte eine Nachbesteuerung durch Einmalzahlung gemäß Art. 8 des Steuerabkommens. Diese Einmalzahlung betrug 5.311,31 €. Sie beträgt somit ein Vielfaches des bei Anwendung der Regelbesteuerung der Republik Österreich zustehenden

Steueranspruchs und entspricht einer Steigerungsrate von ca. 350%. Eine solche pauschale Besteuerung ist unverhältnismäßig und widerspricht nicht nur dem Prinzip nach der Besteuerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, sondern auch dem Gleichheitssatz des Art. 7 Abs. 1 B-VG.

Nach ständiger Rechtsprechung des VfGH zum Sachlichkeitsgebot ist der Gesetzgeber dazu verhalten, eine Ungleichbehandlung verhältnismäßig auszugestalten, dh. keine unverhältnismäßigen Nachteile zu verfügen. Zum anderen können nach der Judikatur des VfGH verwaltungsökonomische Überlegungen nicht jegliche Regelung rechtfertigen; es muss ein angemessenes Verhältnis zu den in Kauf genommenen Rechtsfolgen eingehalten werden (zB VfSig 11.201/1986; 17.886/2006). Der Gleichheitssatz lässt es zwar an sich zu, auf die Praktikabilität des Gesetzes Bedacht zu nehmen.

Doch ist diese Erlaubnis nicht schrankenlos; sie findet ihre Grenze dort, wo anderen Überlegungen, die gegen die Regelung sprechen, größeres Gewicht beizumessen ist als den verwaltungsökonomischen Erwägungen (VfSig 9524/1982; 13.726/1994).

Gemäß Art. 5 Abs. 1 des Steuerabkommens mit Liechtenstein besteht für betroffene Personen das Wahlrecht zwischen der Nachversteuerung durch Einmalzahlung nach Art. 8 oder zur freiwilligen Meldung nach Art. 10. Eine einmal abgegebene Mitteilung ist ab Inkrafttreten des Abkommens unwiderruflich (Art. 5 Abs. 1 letzter Satz). Erfolgt keine Mitteilung durch die betroffene Person an die liechtensteinische Zahlstelle, so kommt es zur Nachversteuerung durch Einmalzahlung nach Art. 8 (Art. 5 Abs. 3).

Die freiwillige Meldung nach Art. 10 führt zur Regelbesteuerung; bei einer Nachversteuerung durch Einmalzahlung kommt es zu einer Pauschalbesteuerung mit einem defacto Ausschluss der nachträglichen Option zur Regelbesteuerung. Zwar sind dem Steuerrecht Pauschalierungen nicht unbekannt, doch die Option zur Regelbesteuerung wird bei keiner verwehrt. Es mag sachlich einsichtig sein, dass im Falle einer freiwilligen Meldung nach Art. 10 nicht auf die unter Umständen günstigere Nachversteuerung durch Einmalzahlung nach Art. 8 gewechselt werden kann. Sachlich nicht einsichtig ist jedoch der umgekehrte Fall, der Ausschluss des Wechsels von der Pauschalbesteuerung auf die Regelbesteuerung, zumal damit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gerade nicht zum Durchbruch verholfen wird. Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass auf die Zinserträge - entgegen der Ansicht des Finanzamtes X - das Steuerabkommen mit dem Fürstentum Liechtenstein (BGBl. III Nr. 301/2013) keine Anwendung findet und die Besteuerung dieser Kapitalerträge auf Basis des Zinsbesteuerungsabkommen zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der Europäischen Gemeinschaft vom 7. Dezember 2004 (ABl. L 379/2004, 0084-0104) erfolgt.

Eine pauschale Besteuerung, die das 3,5-fache des sich bei Regelbesteuerung ergebenden Abgabenanspruches ausmacht, widerspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip und dem Gleichbehandlungsgrundsatz und erweist sich gerade im Zusammenspiel mit dem Ausschluss des Wechsels zur Regelbesteuerung aus den aufgezeigten Gründen als rechts- und verfassungswidrig.

Bei Anwendung des regulären Tarifs des ErbStG ergäbe sich unter Berücksichtigung der bislang der Erbschaftssteuer nicht unterworfenen Vermögenswerte auf dem y-Bank-Sparkonto CHF Nr. pqrs ein Erbschaftssteueranspruch iHv 3.536,94 €. Nach Abzug der bereits gezahlten Erbschaftssteuer ergibt sich eine Nachzahlung iHv 1.519,84 €. Da es sich bei den anderen Einzahlungen (Vermögenszugängen) auf das X-B-Sparkonto Nr. xyz um bereits versteuertes Vermögen handelt und der Zweck des Steuerabkommens mit dem Fürstentum Liechtenstein nicht darin liegt, bereits einmal versteuertes Vermögen einer systemwidrigen Doppelbesteuerung zu unterwerfen, wird der Antrag auf Rückerstattung der Abgeltungssteuer FL vom 10. Juni 2014 auf die Höhe des Differenzbetrages zur bereits bezahlten Einmalzahlung eingeschränkt und zur rechtlichen Beurteilung des Sachverhalts auf die Ausführungen in dieser Beschwerde verwiesen.

Als Ergänzung zu den bereits von Frau Bf in ihrem Antrag vom 12. Juni 2014 übermittelten Unterlagen (ua. drei Schreiben der X-B und sechs Kontoauszüge des Sparkontos Nr. xyz) werden nachfolgende Unterlagen eingebracht:

1 Berechnungsblatt Erbschaftssteuer (unter Berücksichtigung des y-Bank-Sparkontos Nr. pqrs),

1 Aufstellung über die Entwicklung des Kontostandes des X-B-Sparkontos Nr. xyz seit 2008,

1 Kontoauszüge des y-Bank-Sparkontos Nr. pqrs des Jahres 2008 (in Kopie).""

Das Finanzamt wies in der Folge die in Rede stehende Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung vom 11. Mai 2015 als unbegründet ab; auf die entsprechenden Ausführungen der Abgabenbehörde in der diesbezüglichen Bescheidbegründung wird an dieser Stelle verwiesen.

Mit Schreiben vom 11. Juni 2015 beantragte die steuerliche Vertretung der Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Im Vorlageantrag stellte sie in Ergänzung zur Bescheidbeschwerde vom 27. April 2015 zwecks Vermeidung einer Doppelbesteuerung den Antrag auf Rückerstattung des in den Jahren 2008 bis 2013 von Liechtenstein einbehaltenen Steuerrückbehalts (EU-Zinssteuer bzw. EU-Quellensteuer) gemäß Art. 1 Abs. 1 des Zinsbesteuerungsabkommens zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der Europäischen Gemeinschaft vom 7. Dezember 2004 (ABI. L 379/2004, 0084-0104) iHv 170,39 € und brachte in Erwiderung zur Beschwerdevereentscheidung Folgendes ergänzend vor:

"Die völkerrechtlichen Abkommen der EG mit Drittstaaten bilden nach ständiger Rechtsprechung des EuGH einen integrierenden Bestandteil der Gemeinschaftsrechtsordnung und sind gemäß Art. 216 Abs. 2 AEUV (ex Art. 300 Abs. 7 EG-V) für die Mitgliedstaaten und für die Organe der Gemeinschaft bindend. Das Abkommen zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der EG vom 7. Dezember 2004 genießt daher gegenüber einem von der Republik Österreich gemäß Art. 50 Abs. 1 Z 1 B-VG abgeschlossenen und auf einfacher Gesetzesstufe stehenden Staatsvertrages Anwendungsvorrang und kann von letzterem schon aufgrund des Stufenbaus der Rechtsordnung weder aufgehoben noch abgeändert werden. Es besteht daher eine Pflicht zur gemeinschaftsrechts- und abkommenskonformen Auslegung nationalen Rechts bzw. des Steuerabkommens FL/AUT.

Der vorn Finanzamt X zitierte Art. 18 des Steuerabkommens mit dem Fürstentum Liechtenstein konkurriert offen mit den Regelungen des Zinsbesteuerungsabkommens zwischen Liechtenstein und der EG und steht diesem sogar entgegen. Allein schon aus dem Anwendungsvorrang des Zinsbesteuerungsabkommens FL/EG ergibt sich die Nichtanwendung des Art. 18 des Steuerabkommens, sodass Art. 1 Abs. 3 des Steuerabkommens FL/AUT nur eine klarstellende Funktion zukommt. Nichts anderes gilt für Regelungen des Abschnittes zwei, die mit dem Zinsbesteuerungsabkommen FL/EG konkurrieren, wie zB das System der freiwilligen Meldung (vgl. Art. 2) und der Einhebung von Zinserträgen mittels des Systems der Einmalzahlungen.

Gemäß dem Zinsbesteuerungsabkommen FL/EU erfolgt die Einhebung bzw. Abführung von Zinserträgen dergestalt, dass vorbehaltlich des Art. 2 (freiwillige Meldung) durch in Liechtenstein niedergelassene Zahlstellen ein Betrag von den Zinszahlungen einbehalten

wird. Der Satz des Steuerrückbehalts betrug bis 2007 15%, von 2008 bis 2010 20% und ab 2011 35% (vgl. Art. 1 Abs. 1). Wie dieser von Liechtenstein an Österreich abgeführte Steuerrückbehalt auf die in Österreich entstandene Steuerschuld - zwecks Vermeidung einer Doppelbesteuerung - anzurechnen ist, wird in Art. 9 geregelt. Eine Einmalzahlung im Sinne des Abschnittes zwei des Steuerabkommens FL/AUT ist mit diesem System der Einhebung nicht vereinbar.

Durch die Anwendung der Regelungen über die Nachversteuerung von Vermögenswerten auf Zinserträge wird aber defacto das höherrangige Zinsbesteuerungsabkommen FL/EG ausgehebelt. Eine solche Auslegung bzw. Anwendung verstößt gegen das Gebot der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes auf bestehende Regelungen. Zwei Grundsätze - die nicht nur dem österreichischen Verfassungsrecht immanent sind, sondern auch dem Gemeinschaftsrecht - deren Ziel die Begrenzung belastender (rückwirkender) hoheitlicher Eingriffe ist.

Vertritt man die Rechtsansicht des Finanzamtes X so liegt bei einem Steuerrückbehalt durch liechtensteinische Zahlstellen gemäß Art. 1 Abs. 1 des Zinsbesteuerungsabkommens FL/EU und deren Nichtanrechnung auf den österreichischen Steueranspruch eine rechtswidrige Doppelbesteuerung vor.

Wenn nun im Sinne des Art. 8 Abs. 6 des Steuerabkommens, BGBl. III Nr. 301/2013, die österreichischen Steueransprüche, die auf den Vermögenswerten entstanden sind, als abgegolten gelten, so wurde im gegenständlichen Fall in den Jahren 2008 bis 2013 in Höhe der von Liechtenstein einbehaltenen EU-Zinssteuern zu viel an Steuern abgeführt und einbehalten. Denn der Steueranspruch entsteht nicht auf die Differenz zwischen einbehaltener EU-Zinssteuer und der sich nach österreichischem Steuerrecht ergebenden Steuerschuld, sondern auf den Gesamtbetrag. Dies ergibt sich schon daraus, dass der von Liechtenstein einbehaltenen EU-Zinssteuer keine Abgeltungswirkung zukommt (vgl. Art. 9 Abs. 1 des Zinsbesteuerungsabkommens vom 7.12.2004).

Um eine system- und rechtswidrige Doppelbesteuerung zu vermeiden, wäre bei Bejahung der Anwendung der Bestimmungen über die Nachversteuerung auf die gegenständlichen Zinserträge, die in den Jahren 2008 bis 2013 einbehaltene und abgeführte EU-Zinssteuer in Höhe von 170,39 € auf den pauschal ermittelten Nachversteuerungsbetrag (Einmalzahlung) anzurechnen. Bei Anrechnung der EU-Zinssteuer müsste diese vom pauschal ermittelten Steuerbetrag abgezogen werden. Die Differenz ergäbe dann die Höhe der tatsächlich noch zu leistenden Steuerschuld. Da die Einmalzahlung von Liechtenstein aber bereits einbehalten und an die Republik Österreich abgeführt wurde, wird dasselbe Ergebnis erreicht, indem die einbehaltenen EU-Zinssteuern der Jahre 2008 bis 2013 in sinngemäßer Anwendung des Art. 9 Abs. 1 des Zinsbesteuerungsabkommens vom 7. Dezember 2004 an Frau Bf refundiert werden.

Die Höhe der in den Jahren 2008 bis 2013 einbehaltenen EU-Zinssteuer kann der Aufstellung in Beilage II der Bescheidbeschwerde vom 27. April 2015 entnommen werden. Die Umrechnung erfolgte jeweils auf Basis der von der EZB zum 31. Dezember veröffentlichten Referenzkurse des Euro zum Schweizer Franken."

Das Finanzamt X legte in der Folge - wie auch der Bf. mitgeteilt wurde - die im Spruch genannte Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht vom 17. Juni 2015 nahm die Abgabenbehörde unter Verweis auf ihre Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung und in Replik auf das Vorbringen der Bf. im Vorlageantrag wie folgt Stellung:

"Nach Ansicht des Finanzamtes besteht im Hinblick auf die nicht erklärten Beträge (welche der Einkommensteuer bzw. der Erbschaftsteuer unterlagen) sehr wohl eine Abgeltungswirkung der Einmalzahlung und ist diese daher nicht ohne rechtlichen Grund einbehalten worden (siehe Ausführungen in der BVE). Da gemäß Art. 14 Abs. 3 des Steuerabkommens eine teilweise Erstattung der Einmalzahlung überhaupt nicht vorgesehen ist, kommt uE eine Erstattung begrenzt auf den die österreichische Steuer übersteigenden Betrag oder die Höhe der einbehaltenen Quellensteuer grundsätzlich nicht in Betracht."

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich Steuern (BGBl. III Nr. 301/2013; in der Folge kurz: Steuerabkommen-Liechtenstein; siehe dazu auch unter <https://www.bmf.gv.at/steuern/int-steuerrecht/abkommen-aut-fl-steuern.html>) vom 29. Jänner 2013 ist am 1. Jänner 2014 in Kraft getreten. Es soll nicht nur die zukünftige Besteuerung von in Liechtenstein ab 1. Jänner 2014 erzielten Kapitalerträgen (einschließlich des Wertzuwachses) durch Erhebung einer der österreichischen Kapitalertragsteuer entsprechenden Abzugssteuer sicherstellen [ausgenommen bleiben lediglich die von EU-rechtlichen Regelungen (Abkommen vom 7.12.2004 zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der RL 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgestellten Regelungen gleichwertig sind, ABI. L 379/2004, 0084-0104) bereits erfassten Kapitalerträge; diese Einschränkung gilt jedoch nicht für die in Teil 2 geregelte Regularisierung der Vergangenheit (vgl. Art. 1 Abs. 3 Steuerabkommen-Liechtenstein)], sondern auch eine abgabenrechtliche und strafrechtliche Bereinigung von in der Vergangenheit bewirkten Abgabenverkürzungen in Zusammenhang mit in Liechtenstein veranlagtem Vermögen und erzielten Kapitaleinkünften von in Österreich ansässigen Personen herbeiführen (Regularisierung der Vergangenheit).

In diesem Sinne werden Vermögenswerte bzw. Kapitaleinkünfte von am 31. Dezember 2011 in Österreich ansässigen natürlichen Personen, die in Österreich zu besteuern gewesen wären und unversteuert auf einem liechtensteinischen Bankkonto oder Bankdepot liegen [darüber hinaus wird weltweites Kapitalvermögen von in Liechtenstein verwalteten Vermögensstrukturen (zB Stiftungen) erfasst], entweder in Form einer Einmalzahlung nach Art. 8 Steuerabkommen-Liechtenstein, wobei die Anonymität des Anlegers erhalten bleibt, oder durch freiwillige Meldung gemäß Art. 10 Steuerabkommen-Liechtenstein, 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 31.12.2003 und dem 31.12.2013 legalisiert. In beiden Fällen der Regularisierung der Vergangenheit tritt strafbefreiende Wirkung ein.

Erteilt die betroffene Person, die am 31. Dezember 2011 und am 1. Jänner 2014 (Zeitpunkt des Inkrafttretens des Abkommens) bei derselben liechtensteinischen Zahlstelle ein Konto oder Depot unterhält, der liechtensteinischen Zahlstelle bis spätestens 31. Mai 2014 (unwiderruflich) die (ausdrückliche) schriftliche Ermächtigung, der zuständigen österreichischen Behörde die Identität, die relevanten persönlichen Daten sowie den jährlichen Kontostand zwischen dem 31. Dezember 2003 und dem Inkrafttreten des Abkommens (1.1.2014) bekannt zu geben, entfällt die Einmalzahlung nach Art. 8 Steuerabkommen-Liechtenstein. 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-Liechtenstein - (unwiderruflich) für die anonyme Abgeltung oder reagiert er auf die Information seiner Bank (bis spätestens 31.5.2014) nicht, kommt automatisch die pauschale anonyme Besteuerung (Einmalzahlung nach Art. 8 Steuerabkommen-Liechtenstein) durch die liechtensteinische Bank zur Anwendung (vgl. Art. 5 Abs. 3 Steuerabkommen-Liechtenstein). Die liechtensteinische 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 liechtensteinische Steuerverwaltung) an die österreichische Steuerbehörde weiter. Mit der (vollständigen) Überweisung gilt die (österreichische) Steuerpflicht für die Vergangenheit betreffend Einkommen-, Umsatz-, Erbschafts- und Schenkungssteuer, sowie Stiftungseingangs- und Versicherungssteueransprüche und Meldepflichten 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 (die Bf. war am 31.12.2011 und am 1.1.2014 wirtschaftlich Berechtigte von Vermögenswerten bei einer liechtensteinischen Zahlstelle und war am 31.12.2011 in Österreich ansässig; vgl. auch entsprechende Anfrage aus dem Zentralen Melderegister) unbestrittenermaßen kumulativ erfüllt. Von der Bf. konnte für die Regelung der Vergangenheit die Wahl zwischen einer anonymen Einmalzahlung oder einer freien

Meldung getroffen werden. Nachdem es die Bf. aber trotz fristgerechter Information durch die x-Bank (kurz X-B) über das gegenständliche Steuerabkommen (Gegenteiliges wurde von Seiten der Bf. nicht behauptet) bis zum 31. Mai 2014 verabsäumt hat, ihrem liechtensteinischen Kreditinstitut (X-B) gegenüber (unwiderruflich) explizit mitzuteilen, für welche der beiden Methoden zur Nachversteuerung ihrer bislang unversteuert gebliebenen Vermögenswerte bzw. Kapitaleinkünfte auf ihrem Sparkonto sie sich entscheidet, kam gemäß Art. 5 Abs. 3 Steuerabkommen-Liechtenstein automatisch die pauschale anonyme Besteuerung (Einmalzahlung nach Art. 8 Steuerabkommen-Liechtenstein) durch die X-B zur Anwendung. Demzufolge hat die X-B aufgrund der im gegenständlichen Abkommen (Anhang I) festgelegten Formel einen pauschalen Steuerbetrag iHv 5.311,31 € (= 6.580,70 SFr) berechnet und vom gegenständlichen Konto der Bf. abgezogen. Der Abzug der Einmalzahlung (Abgeltungssteuer) erfolgte anonym, da die Zahlstelle den Gesamtbetrag für sämtliche Kunden an die liechtensteinische Steuerverwaltung, ohne Rückschlussmöglichkeiten auf die einzelnen Kunden, überweist.

Die gegenständliche Formel 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 findet auch keine entsprechende Rechtsgrundlage (vgl. dazu zB auch BFG 19.12.2016, RV/5101113/2016).

Dem diesbezüglichen Beschwerdebegehren war daher ein Erfolg zu versagen.

Wenn von Seiten der Bf. vorgebracht wird, dass die gegenständliche Einmalzahlung ein Vielfaches des bei Anwendung der Regelbesteuerung der Republik Österreich zustehenden Steueranspruchs betrage, eine solche pauschale Besteuerung unverhältnismäßig sei und nicht nur dem Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, sondern auch dem Gleichheitssatz widerspreche, und sich gerade im Zusammenspiel mit dem Ausschluss des Wechsels zur Regelbesteuerung als rechts- und verfassungswidrig erweise, so ist diesem Beschwerdevorbringen zu erwidern, dass es der Bf. (bis 31.5.2014) alternativ offen gestanden wäre, die Zahlstelle bzw. die X-B 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; sie 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 der Bf. anzulasten.

An dieser Stelle erlaubt sich das Finanzgericht 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 Staatvertrag besitzt zur Gänze den Rang eines Bundesgesetzes, vgl. Öhlinger, in: Korninek/Holoubek, B-VG, Art. 50 RZn 37 und 39), die im Übrigen keinerlei Spielraum eröffnen, so lange anzuwenden, als diese dem Rechtsbestand angehören.

Zum Umstand, dass die Schadensgutmachung durch den sich aus der (pauschalen, typisierenden, differenzierenden) Formel ergebenden Nachzahlungsbetrag höher ausfällt, ist auch zu berücksichtigen, dass durch diese 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. dazu auch Leitner/Brandl, Die möglichen Auswirkungen des Steuerabkommens mit der Schweiz in der Praxis, SWK 2012, 655).

Zur angesprochenen Verfassungswidrigkeit ist außerdem zu sagen, dass Mayr, Steuerabkommen mit der Schweiz verfassungswidrig?, SWK 2012, Seiten 793 ff, nach einer eingehenden Analyse verfassungsrechtlicher Grundsätze iS des B-VG zum Ergebnis kommt, dass das Steuerabkommen mit der Schweiz (dieses diene als Vorbild für das hier in Rede stehende Steuerabkommen mit Liechtenstein) eine sachlich gerechtfertigte Korrektur darstelle und damit nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoße; auf die diesbezüglichen Ausführungen im Einzelnen wird an dieser Stelle verwiesen (vgl. dazu auch Beiser, Schafft eine Zusammenarbeit zwischen Österreich und der Schweiz mehr Gleichheit?, RdW 2012/384, wonach das Abkommen "ein gutes Stück mehr Gleichheit und Steuergerechtigkeit im Vergleich zur Ausgangslage vor diesem Abkommen" mit sich bringe).

Das Finanzgericht teilt die Ansicht der Abgabenbehörde, dass nach dem Steuerabkommen-Liechtenstein erhobene Abgeltungsbeträge außerhalb der in Art. 14 Steuerabkommen-Liechtenstein genannten Fälle nicht erstattungsfähig sind.

Art. 14 Abs. 3 Steuerabkommen-Liechtenstein sehen eine Erstattung der Einmalzahlung lediglich dann vor, wenn diese zur Gänze oder zum Teil "ohne rechtlichen Grund" erfolgte. Ein solcher rechtlicher Grund liegt nach der Verwaltungspraxis (vgl. dazu Information des Bundesministeriums für Finanzen vom 5.9.2014, BMF-010221/0566-VI/8/2014, betr.

Rückerstattung der Abgeltungsbeträge nach den Steuerabkommen mit der Schweiz und mit Liechtenstein) etwa 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 ist auch dann auszugehen, wenn Österreich an den in Liechtenstein verbuchten Vermögenswerten bzw. an den aus Liechtenstein bezogenen Kapitaleinkünften kein Besteuerungsrecht ausüben hätte können, weiters wenn bereits eine fristgerechte Offenlegung erfolgte oder wenn die Zahlstelle trotz Erteilung der Ermächtigung zur freiwilligen Meldung die Einmalzahlung erhoben hat [vgl. dazu auch die erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (2151 der Beilagen XXIV. GP - Staatsvertrag), wonach für eine grundlose Einmalzahlung nur beispielhaft angeführt wird, "wenn sich nachträglich herausstellt, dass die betroffene Person zum relevanten Zeitpunkt nicht in Österreich ansässig war"]].

Angesichts der gegenständlichen Sach- und Rechtslage bestand nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes im konkreten Fall die Pflicht, 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-Liechtenstein findet die in Teil 2 des in Rede stehenden Steuerabkommens geregelte Regularisierung der Vergangenheit - wie von der Abgabenbehörde zu Recht ausgeführt wurde - auch auf von EU-rechtlichen Regelungen bereits erfasste Kapitalerträge Anwendung; gegenständlich gab es keine Anhaltspunkte dafür bzw. wurde von Seiten der beschwerdeführenden Partei 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; die Bf. hat in Steuerjahren, die potenziell der Abgeltungswirkung des Steuerabkommens unterliegen, ein Einkommen über der Besteuerungsgrenze erzielt; Österreich hätte an den gegenständlich in Liechtenstein verbuchten Vermögenswerten (zumindest noch teilweise; lt. Beschwerdevorbringen ergäbe sich bei Anwendung des regulären Tarifs des ErbStG unter Berücksichtigung der bislang der Erbschaftssteuer nicht unterworfenen Vermögenswerte auf dem y-Bank-Sparkonto CHF Nr. pqrs ein Erbschaftssteueranspruch) bzw. an den aus Liechtenstein unstrittig bezogenen Kapitaleinkünften der Bf. 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; sind im Einkommen Einkünfte aus Kapitalvermögen enthalten, so bleiben Überschüsse aus dieser Einkunftsart außer Ansatz, wenn sie nach § 39 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988 22 Euro nicht übersteigen - in den der Abgeltungswirkung des Steuerabkommens unterliegenden Steuerjahren überschritten die nicht fristgerecht offengelegten liechtensteinischen Kapitaleinkünfte der Bf. die genannte Freigrenze); eine fristgerechte Offenlegung ist nicht erfolgt (ausländische Kapitalerträge, die von der Bf. über ihr ausländisches Bankdepot bezogen wurden, wären - unter Berücksichtigung des

25%igen Sondersteuersatzes - in die Steuererklärung aufzunehmen gewesen); die X-B erhielt unbestrittenermaßen keine Ermächtigung zur freiwilligen Meldung].

Eine (teilweise) Erstattung der strittigen Einmalzahlung war damit nicht geboten und war die Beschwerde sohin als unbegründet abzuweisen.

Eine nachträgliche (verspätete) Offenlegung der in Rede stehenden liechtensteinischen Vermögenswerte bzw. Kapitaleinkünfte kann an dieser Einschätzung nichts ändern bzw. der Bf. nicht zum Erfolg verhelfen (vgl. dazu im Übrigen auch BFG 23.7.2015, RV/1100567/2015; BFG 5.9.2017, RV/1100924/2015).

Zulässigkeit der 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 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.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 13. September 2017