

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Marco Laudacher in der Beschwerdesache DrME, vertreten durch LeitnerLeitner GmbH, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Ottensheimerstr. 32, 4040 Linz, vom 11. Juli 2016, gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 9. Juni 2016, betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2012 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

A. Im Beschwerdeverfahren dargestellter Sachverhalt:

1. Am 9. Juni 2016 wurden Einkommensteuerbescheide für die Veranlagungsjahre 2006 bis 2012 erlassen, wobei auch eine Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte, die nicht beeinträchtigt wurde. Die Abweichung von den Steuererklärungen des Bf. wurde wie folgt begründet:

a. Der Bf. habe im Zeitraum 1970 bis Anfang 2013 Wertpapierdepots bei unterschiedlichen deutschen Banken gehalten. Diese Depots hätten sich einerseits aus in Österreich versteuertem Erwerbseinkommen gespeist und andererseits sei – in Folge von innenpolitischen Machtverschiebungen bis 2002 – österreichisches Wertpapiervermögen in die Schweiz übertragen worden. Die letzte Dotierung der Schweizer Depots habe im Jahr 2002 stattgefunden.

b. Das Schweizer Wertpapiervermögen sei bis zum Jahr 2007 auf zwei Depots in Zürich verwahrt worden, wobei ein Depot auf den Geburtsnamen des Bf. und das andere Depot auf den Namen seines Sohnes gelautet habe. Für beide Depots sei der Bf. wirtschaftlich Berechtigter gewesen. Die Veranlagungsentscheidungen seien ausschließlich von ihm selbst getroffen worden. Im Jahr 2007 habe man die beiden Depots zusammengelegt und es habe seit diesem Zeitpunkt in der Schweiz nur ein auf den Bf. lautendes Depot existiert.

c. Im Jahr 2010 habe man die Depotbeziehung beendet und einen Teil der Wertpapiere auf die SB in Zürich (Tranche 1) und Nestle-Aktien auf ein in der Schweiz geführtes Aktionärsdepot der Nestle AG übertragen (Tranche 2):

- Das Wertpapierdepot bei der SB (Tranche 1) sei im Jahr 2012 aufgelöst worden und man habe die Wertpapiere nach Österreich übertragen (R-Depot bzw F-Depot).
- Die Nestle-Aktien (Tranche 2) habe man 2013 nach Österreich übertragen.

d. Für das Aktionärsdepot der Nestle AG sei nach dem Steuerabkommen Österreich-Schweiz eine Abgeltungssteuer iHv 130.860,33 € einbehalten und an die Republik abgeführt worden. Die Kapitalerträge der Schweizer Wertpapierdepots seien vom Bf. bisher nicht in seine österreichischen Einkommensteuererklärungen aufgenommen worden. Die auf dem R-Depot angefallenen Fremdwährungsgewinne seien vom Bf. bislang ebenfalls nicht in seine österreichischen Einkommensteuererklärungen eingegangen.

e. Rechtliche Würdigung:

(1) Steuerlich seien dem Bf. sowohl die Kapitalerträge des auf seinen Geburtsnamen lautenden Depots zuzurechnen, wie auch jene des formal auf seinen Sohn lautenden Depots, da der Bf. faktisch alle Veranlagungsentscheidungen alleine getroffen habe und die Depots in der Vergangenheit auch willkürlich trennen und zusammenlegen konnte. Im Rahmen der für das Steuerrecht maßgeblichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise sei der Abgabepflichtige wahrer wirtschaftlicher Eigentümer der Depots, da die Chance der Wertsteigerung und das Risiko der Wertminderung der Aktien ausschließlich bei ihm gelegen sei.

(2) In der Schweiz sei nach dem Steuerabkommen Österreich-Schweiz bereits eine Abgeltungssteuer iHv 130.860,33 € einbehalten und an die Republik Österreich abgeführt worden. Diese Abgeltungssteuer betreffe allerdings ausschließlich das Nestle-Depot bzw die darauf befindlichen Nestle-Aktien (Tranche 2).

(3) Die bisher nicht versteuerten Einkünfte aus ausländischem Kapitalvermögen (der Tranche 1) seien im Zuge der Veranlagung 2006 bis 2012 festzusetzen.

(4) Eine Anrechnung der Abgeltungssteuer der Nestle-Aktien auf die übrigen bisher nicht versteuerten Schweizer Kapitaleinkünfte sei aus folgenden Gründen nicht möglich:

- Der Abgabepflichtige sei lediglich hinsichtlich der Nestle-Aktien Betroffener im Sinne des Steuerabkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BGBl 192/2012). Lediglich hinsichtlich dieser Aktien sei nämlich überhaupt der Anwendungsbereich des Abkommens erfüllt, da eine natürliche Person vorliege, die bei Inkrafttreten des Abkommens in Österreich ansässig sei und am 31. Dezember 2010 und am 1. Januar 2013 bei einer schweizerischen Zahlstelle ein Depot (Nestle-Depot) unterhalten habe.

- Die übrigen (bisher nicht einer Besteuerung unterworfenen) Aktien seien bereits 2012 wieder nach Österreich verbracht worden, sodass diese Aktien nicht vom

Geltungsbereich des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BGBl 192/2012) umfasst seien. Daher könne auch keine Anrechnung der Abgeltungssteuer auf ein bisher nicht versteuertes Depot erfolgen. Eine Sanierungslücke betreffend die Nestle-Aktien und die übrigen (bereits 2012 nach Österreich) verbrachten Aktien liege nicht vor, da lediglich das Depot Nestle-Aktien überhaupt vom Anwendungsbereich des Abkommens umfasst sei. Eine Sanierungslücke betreffend die übrigen Aktien könne daher auch im Abkommen Schweiz-Österreich nicht vorliegen.

- Die allgemeinen Voraussetzungen für die Annahme einer Gesetzeslücke seien eine erkennbare planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes und das Fehlen einer vom Gesetz selbst gewollten Beschränkung (Laudacher, Methodenlehre und Rechtsfindung im Steuerrecht, UFSjournal 2010, 5). Bei einer Gesetzeslücke handle es sich um eine planwidrige Unvollständigkeit innerhalb des positiven Rechts, gemessen am Maßstab der gesamten geltenden Rechtsordnung (Koziol/Welser, Grundriss des Bürgerlichen Rechts). Die Unvollständigkeit des Gesetzes müsse nach VwGH 22.5.2002, 2002/15/0022 evident sein oder es müsse aus dem Zweck der angewandten Vorschrift eine Lücke klar zu Tage treten.

Auch wenn im konkreten Fall ein Abkommen vorliege, so könnten doch die allgemeinen Ausführungen zur Gesetzeslücke auch auf ein Abkommen angewandt werden. Seitens des Finanzamtes könne nicht nachvollzogen werden, wie eine Lücke im Abkommen vorliegen könne, wenn die übrigen Aktien gar nicht vom Abkommen umfasst seien und betreffend der Nestle-Aktien ein freier Gestaltungswille zur Inanspruchnahme der Einmalzahlung vorgelegen sei. Durch freie Gestaltung des Abgabepflichtigen sei nämlich die Einmalzahlung hinsichtlich der Nestle-Aktien in Anspruch genommen worden. Dem Abgabepflichtigen wäre es auch möglich gewesen, hinsichtlich der Nestle-Aktien auf die freiwillige Meldung zu optieren. Auch aus diesem Grund könne eine Sanierungslücke im Abkommen nicht vorliegen, da sich der Bf. nach freiem Willen hinsichtlich der Nestle-Aktien für die (anonyme) Einmalzahlung entschieden habe. Die Inanspruchnahme der anonymen Einmalzahlung stelle daher ein in der freien Disposition des Abgabepflichtigen stehendes Wahlrecht dar. Dem Abgabepflichtigen sei es unbenommen geblieben, auf die Einmalzahlung zu verzichten und alle bisher noch nicht erklärten Depots im Rahmen der Offenlegung zu erklären.

- Würde man tatsächlich eine Anrechnung der Abgeltungssteuer auf andere bisher nicht versteuerte Kapitalerträge zulassen, würde dies im Ergebnis bedeuten, dass es sogar
- entgegen dem Art 13 Abs 3 des Steuerabkommens – zu einer Rückerstattung der Abgeltungssteuer kommen könnte, wenn zB nur geringfügig andere Kapitaleinkünfte vorliegen würden. Gerade die Rückerstattung der Einmalzahlung soll aber (bis auf wenige Ausnahmefälle) ausgeschlossen sein.

Aus den angeführten Gründen sei daher eine Anrechnung der Abgeltungssteuer auf die übrigen ausländischen Kapitaleinkünfte nicht möglich gewesen.

2. Gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2012 vom 9. Juni 2016 wurde mit Schreiben vom 11. Juli 2016 Beschwerde eingelegt:

Gemäß § 262 Abs 2 BAO werde der Antrag auf Unterbleiben einer Beschwerde vorentscheidung und Vorlage innerhalb von drei Monaten ab Einlangen der Beschwerde an das BFG gestellt.

a. Die Beschwerde richte sich gegen die Nichtanrechnung der nach dem Steuerabkommen Österreich-Schweiz abgeführten Abgeltungssteuer und Festsetzung der Einkommensteuer

- für 2006 mit 7.004,65 €
- für 2007 mit 6.298,77 €
- für 2008 mit 6.383,66 €
- für 2009 mit 4.052,26 €
- für 2010 mit 5.660,18 €
- für 2011 mit 5.704,00 € und
- für 2012 mit 13.829,74 €.

b. Der Bf. habe in der Vergangenheit Kapitalvermögen bei unterschiedlichen Schweizer Banken veranlagt. Im Zeitraum 2012 bis 2013 habe er das Schweizer Kapitalvermögen sukzessive nach Österreich zurückübertragen, wobei das größere Depot noch im Jahr 2012 (vor Inkrafttreten des Steuerabkommens) nach Österreich übertragen worden sei und das kleinere Depot erst im Jahr 2013 (nach Inkrafttreten des Steuerabkommens). Hinsichtlich des im Jahr 2013 übertragenen Wertpapierdepots habe sich der Bf. für die Abgeltungssteuer entschieden, woraufhin die Schweizer Bank eine Steuer von 130.860,33 € einbehalten und an die Republik Österreich abgeführt habe. In Anbetracht der Höhe der Abzugssteuer sei der Bf. der Auffassung gewesen, dass damit sämtliche Steueransprüche aus seiner Schweizer Vergangenheit abgegolten seien (auch jene hinsichtlich des zweiten, bereits Ende 2012 nach Österreich übertragenen Depots). Dies schon deshalb, weil sich der Nachversteuerungsbetrag für das kleinere Depot im Zeitraum 2006 bis 2012 lediglich auf rd. 1.200,00 € pro Jahr belaufe. Bezogen auf das kleinere Depot würde die Abgeltungssteuer zu einer eklatanten „Überbesteuerung“ führen.

c. Nachdem der Bf. darüber informiert worden sei, dass die aus der Schweiz übertragenen Wertpapiere der Kapitalzufluss-Meldepflicht unterlägen, habe er sich zur Absicherung seiner Rechtsposition entschieden, eine Offenlegung für sämtliche in der Vergangenheit auf Schweizer Depots erwirtschafteten Kapitaleinkünfte vorzunehmen. Gleichzeitig habe er beantragt, aliquot die Gegenrechnung der für den Zeitraum 2006 bis 2012 bereits abgeführten Schweizer Abgeltungssteuer iHv 91.602,23 € durchzuführen, weil es ansonsten zu einer Überbesteuerung der Schweizer Kapitaleinkünfte kommen würde. Bei Anrechnung der Kapitaleinkünfte hätte sich im vorliegenden Fall lediglich eine Steuernachzahlung iHv 8.095,74 € ergeben. Die belangte Behörde habe nur

die Kapitaleinkünfte des kleineren Depots (Tranche 2) bei der Nachversteuerung ausgeschieden, habe im Übrigen jedoch eine Anrechnung der Abgeltungssteuer versagt und mit den beschwerdegegenständlichen Bescheiden eine Abgabenvorschreibung iHv 91.171,55 € vorgenommen.

d. Die belangte Behörde begründe die beschwerdegegenständlichen Bescheide im Wesentlichen damit, dass bei streng formaler Auslegung des Steuerabkommens lediglich das kleinere Depot vom Anwendungsbereich erfasst sei und daher eine depotübergreifende Anrechnung der Abgeltungssteuer auf sämtliche Erträge nicht vom Steuerabkommen gedeckt sei.

e. Der Rechtsmeinung der belangten Behörde mit ihrer strengen formalen Auslegung des Steuerabkommens werde entgegengehalten, dass es sich um einen völkerrechtlichen Vertrag handle. Nach der Rspr des VwGH (E vom 28.3.2001, 2000/13/0134) sei bei der Auslegung völkerrechtlicher Verträge allerdings verschiedenes zu beachten: Die Auslegung völkerrechtlicher Verträge dürfe grundsätzlich nicht beim Wortlaut stehen bleiben. Vielmehr sei ein völkerrechtlicher Vertrag gemäß Art. 31 Abs. 1 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969, BGBl. 40/1980, nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen.

Der Zweck des Steuerabkommens werde in Art I normiert. Danach solle mit dem Steuerabkommen die „effektive Besteuerung der betroffenen Person in der Republik Österreich sichergestellt werden.“ Das Steuerabkommen bringe somit klar zum Ausdruck, dass lediglich eine effektive Besteuerung bezweckt werde, nicht jedoch eine über die tatsächlich erwirtschafteten Erträge hinausgehende „Strafbesteuerung“. Die von der belangten Behörde anlässlich der Offenlegung unterbliebene Berücksichtigung der bereits entrichteten Abgeltungssteuer stehe daher in klarem Widerspruch zum Zweck des Steuerabkommens.

Darüber hinaus nehme auch das BMF in den Fällen des Rückerstattungserlasses Abstand von einer formalen Auslegung des Steuerabkommens (BMF 5.9.2014, BMF-010221/0566-VI/8/2014) und komme über Art 13 Abs 3 zu dem Ergebnis, dass in bestimmten Fällen, wo die Abgeltungssteuer zu einer Überbesteuerung führe, durch nachträgliche Offenlegung des tatsächlichen Sachverhalts eine Gutschrift der Abgeltungssteuer zu erfolgen habe. Die im Rückerstattungserlass vertretene Auslegung, wonach der Abgabepflichtige auch durch nachträgliche Offenlegung die Möglichkeit habe, eine Überbesteuerungssituation zu berichtigen, sei gemäß Art 13 Abs 3 Steuerabkommen nicht taxativ auf die im Rückerstattungserlass genannten Fälle beschränkt, sondern auf alle Fälle anzuwenden, in denen der Abgabepflichtige nachträglich darlege, dass die Abgeltungssteuer nicht der tatsächlichen Steuerbelastung entspreche. Durch die Nichtberücksichtigung der bereits abgeführten Abgeltungssteuer seien die beschwerdegegenständlichen Bescheide sohin mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.

f. Beantragt werde gemäß § 274 Abs 1 Z 1 BAO eine mündliche Verhandlung.

3. Am 18. Juli 2016 wurde die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2012 an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Im Vorlagebericht wurde (zusammengefasst) folgendes ausgeführt:

a. Im Zuge der schriftlichen Offenlegung vom 11. Januar 2016 gegenüber der Strafsachenstelle des Finanzamtes sei bekanntgegeben worden, dass der Bf. im Jahr 2012 ein (bisher noch nicht erklärtes) Schweizer Depot wieder nach Österreich transferiert habe. Für ein weiteres Depot (das erst 2013 nach Österreich transferiert worden sei und das ausschließlich Nestle-Aktien beinhalte) sei nach Wahl des Abgabepflichtigen Abgeltungssteuer iSd Art 7 des Abkommens Österreich-Schweiz entrichtet worden. Der Sachverhalt sei hinsichtlich der Höhe der Einkünfte aus Kapitalvermögen vollkommen unstrittig. Strittig sei ausschließlich, ob die Abgeltungssteuer iHv 91.171,55 € aus der Einmalbesteuerung eines Schweizer Depots (Nestle-Aktien) auf andere (bisher noch nicht erklärte) Kapitaleinkünfte angerechnet werden dürfe.

b. Am 9. Februar 2016 sei seitens des Finanzamtes eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 1 für die Einkommensteuer 2006 bis 2012 verfügt worden und man habe daraufhin neue Sachbescheide erlassen. Seitens des Finanzamtes sei die verlängerte Verjährungsfrist wegen hinterzogener Abgaben gemäß § 207 Abs 2 BAO idF BBG 2010, BGBl I Nr. 105/2010 von zehn Jahren angenommen worden. Gegen die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens sei kein Rechtsmittel eingebracht worden, weshalb die Wiederaufnahmebescheide 2006 bis 2012 in Rechtskraft erwachsen seien. Angefochten seien daher ausschließlich die (neuen) Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2012.

c. Mit dem Vorlagebericht vorgelegte Beweismittel (Auszug):

Offenlegung vom 11. Januar 2016, Bescheinigung über die Einmalzahlung vom 10. Juli 2013, Darstellung der Steuerschuld vom 11. Januar 2016, Zusammenfassung steuerpflichtiger Erträge 2006 bis 2012, erstellte Excel-Datei betreffend Einkünfte aus Kapitalvermögen mit und ohne Nestle-Aktien.

d. Da DBA völkerrechtliche Verträge seien, richte sich die Auslegung nach den Grundsätzen des Völkerrechtes. Diese seien seit 1969 in der Wiener Vertragsrechtskonvention (WVK) als kodifiziertes Völkerrecht in Form eines multilateralen Vertrages festgeschrieben worden. Art 31 Abs 1 WVK bestimme als Grundregel die Auslegung nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen Bedeutung der im Vertrag verwendeten Worte in ihrem Zusammenhang und im Lichte von Ziel und Zweck des Vertrages. Dies sei so zu verstehen, dass der objektive Wille der Vertragsparteien im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, wie er sich aus dem Text eines Abkommens ergebe, zu ermitteln sei. Damit sei ein Mittelweg zwischen einer rein objektiven Auslegung anhand des Wortlautes und einer primär subjektiven Auslegung anhand des Parteiwillens beschritten worden.

Zwar sei der Wortlaut eines Vertrages als das tragende Element der Interpretation anzusehen, allerdings sei durch die Wendung „in seinem Zusammenhang zukommende Bedeutung“ gewährleistet, dass vom gewöhnlichen Gebrauch abweichende Wortbedeutungen zu berücksichtigen seien, die dem Willen der Parteien entsprechen würden. Der Parteiwille sei nur zu berücksichtigen, soweit er im Vertragstext Niederschlag gefunden habe. Eine Auslegung anhand von Ziel und Zweck, die aus dem Vertragswortlaut nicht gewonnen werden könne, sei jedenfalls unzulässig.

Art I sehe eine „effektive“ Besteuerung vor. Der Bf. sehe in den Worten „effektive Besteuerung“ den Grund dafür, dass die „Abgeltungssteuer“ eine über den tatsächlich erwirtschafteten Ertrag hinausgehende Strafbesteuerung nicht vorsehe. Laut Ansicht des Finanzamtes bedeute das Wort „effektiv“ ein auf größte Wirtschaftlichkeit ausgelegtes Verhalten. Andere Synonyme seien „rationell“, „verlustarm“ oder „zweckmäßig“.

Aus den Worten „effektive Besteuerung“ könne nicht geschlossen werden, dass die Steuerbelastung der Abgeltungssteuer genau dem österreichischen Sondersteuersatz von 25% der Kapitalerträge entsprechen müsse. Die vom Bf. vorgeschlagene Vorgangsweise der Anrechnung der Abgeltungssteuer auf andere bisher nicht erklärte Depots würde sogar der im Abkommen gewünschten Besteuerung widersprechen. Folge man der Rechtsmeinung des Bf., hätte es der Zahler der Einmalzahlung in der Hand, sich gegenüber dem österreichischen Finanzamt im Zuge einer späteren Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer „umzuentscheiden“, um so eine tatsächliche Besteuerung der Kapitalerträge nach österreichischem Steuerrecht (Sondersteuersatz 25% von Kapitaleinkünften) zu erreichen. De facto hätte daher der Zahler der Einmalzahlung ein neuerliches Wahlrecht. Dass ein solches nicht zustehe, ergebe sich bereits gemäß Art 5 des Abkommens (eine abgegebene Mitteilung ist ab Inkrafttreten dieses Abkommens unwiderruflich).

e. Zur Möglichkeit der Rückerstattung:

Art 13 Abs 3 des Steuerabkommens mit der Schweiz sehe eine Erstattung der Einmalzahlung nur dann vor, wenn diese zur Gänze oder zum Teil „ohne rechtlichen Grund“ erfolge. Ein rechtlicher Grund liege dann nicht vor, wenn

- der Einmalzahlungsbetrag aufgrund eines Rechenfehlers
- oder unter Zugrundelegung falscher Grunddaten in unrichtiger Höhe (überhöht) entrichtet worden sei.

Das sei nach Ansicht des Finanzamtes auch dann gegeben, wenn

- Österreich an den in der Schweiz bezogenen Kapitaleinkünften kein Besteuerungsrecht hätte ausüben können,
- bereits eine fristgerechte Offenlegung erfolgt sei
- oder die Zahlstelle trotz Erteilung der Ermächtigung zur freiwilligen Meldung die Einmalzahlung erhoben habe.

Der (den Bf. begünstigende) Rückerstattungserlass des BMF vom 4. September 2014 (BMF-010221/0566-VI/8/2014) sehe ferner noch Möglichkeiten zur Rückerstattung vor, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte 11.000,00 € nicht überschreite, KV-Einkünfte von nicht mehr als 22,00 € bzw Spekulationseinkünfte von nicht mehr als 440,00 € erzielt worden seien oder sämtliche Vermögenswerte im Sinne des Steuerabkommens (Einkünfte aller Steuerjahre bis 2011), die potentiell der Abgeltungswirkung unterlägen, bis 31. Dezember 2012 im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung erklärt worden seien. Völlig unstrittig liege keiner dieser Fälle beim Abgabepflichtigen vor.

Der Bf. habe demnach kein Sachverhaltsvorbringen erstattet und keine Beweismittel vorgelegt, aus denen sich Anhaltspunkte dafür ergeben hätten, dass die Einmalzahlung „ohne rechtlichen Grund“ bezahlt worden sei.

f. Wenn der Abgabepflichtige meine, dass alleine aus dem Umstand, dass die Abgeltungssteuer eine „eklatante Überbesteuerung“ darstelle, weil sie bei weitem nicht dem Sondersteuersatz für das Depot entspreche, so sei dem Folgendes zu entgegnen:

Die Schweizerische Zahlstelle habe den Bf. bis spätestens zwei Monate nach Inkrafttreten des Steuerabkommens, dh. bis zum 1. März 2013 befragt, welche der beiden Handlungsalternativen der Kunde in Anspruch nehmen möchte (Einmalbesteuerung oder freiwillige Meldung). Der Bf. hätte bis zum 31. Mai 2013 die Möglichkeit gehabt, eine schriftliche Erklärung gegenüber der Schweizerischen Zahlstelle abzugeben, für welche Depots/Konten die Einmalzahlung bzw die freiwillige Meldung erfolgen solle. Eine gesonderte Wahl pro Konto bzw Depot sei möglich gewesen. Die einmal getroffene Entscheidung und Mitteilung an die Bank könne gemäß Art 5 des Abkommens nicht widerrufen werden (eine abgegebene Mitteilung sei ab Inkrafttreten des Abkommens unwiderruflich). Die Einmalzahlung sei von der Schweizer Zahlstelle per Stichtag 3 erhoben worden, weil der Bf. die Bank nicht spätestens zu diesem Stichtag schriftlich zur freiwilligen Meldung und zur Übermittlung der Angaben gemäß Art 9 Abs 2 Buchstabe a bis e des Abkommens ermächtigt habe. Die Erhebung der Einmalzahlung sei damit zwingende Rechtsfolge eines (freiwilligen und frei wählbaren) Verhaltens des Bf. gewesen. Die Einmalzahlung bemesse sich nach Anhang I des Abkommens. Der Steuersatz betrage grundsätzlich 30%. Er könne sich sogar auf 38% in bestimmten Fällen erhöhen. Der tatsächliche Steuersatz berechne sich konkret aufgrund der Formel, dh. die Abgeltungssteuer sei in vollkommen richtiger Höhe für das Depot ermittelt worden. Dass es für den Bf. günstiger gewesen wäre, auch das kleinere Depot im Rahmen der Offenlegung zu erklären, sei irrelevant für die Abgeltungssteuer (ebenso wie der Rechtsirrtum des Bf. bezüglich der Günstigkeit).

g. Zum Vorbringen, dass zwar im Abkommen Schweiz-Österreich eine effektive Besteuerung bezweckt werde, nicht aber eine Strafbesteuerung nach Art 1 des Abkommens, werde wie folgt Stellung genommen: Finde eine Nachversteuerung durch Einmalzahlung statt, gelte (außer in den in Art 7 Abs 9 explizit ausgeführten Ausnahmefällen) der Steueranspruch betreffend Einkommensteuer, Umsatzsteuer, Erbschafts- und Schenkungssteuer, als abgegolten. Das von der Abgeltungswirkung

umfasste Vermögen sei zusätzlich mit der Höhe des relevanten Kapitals gedeckelt. Die Steueransprüche, die vor dem 31. Dezember 2002 entstanden seien, wären ebenfalls im selben Umfang abgegolten. Soweit Steueransprüche durch Einmalzahlung nach Art 7 abgegolten seien, finde nach Art 8 Abs 1 keine finanzstrafrechtliche Verfolgung von Abgabenverkürzungen sowie von Verletzungen von Anzeigeverpflichtungen statt. Durch die Abgeltungssteuer würden mehrere Steuerarten und auch die finanzstrafrechtliche Verfolgung „abpauschiert“. Das Finanzamt teile daher nicht die Meinung, dass die Abgeltungssteuer eine „Überbesteuerung“ darstelle. In diesem Zusammenhang werde auf das richtungsweisende Erkenntnis des BFG vom 23. Juli 2015, RV/110567/2015 verwiesen, wonach eine laut Beschwerdeführer unverhältnismäßig hohe Abgeltungssteuer für eine einzige minimale Überschreitung von 22,00 € (Einkünfte aus KV) kein Grund für eine Rückerstattung der Einmalzahlung darstelle.

4. In die rechtliche Würdigung ist die Selbstanzeige des Bf. vom 11. Januar 2016 miteinzubeziehen (Zusammenfassung):

a. Der Bf. habe im Zeitraum 1970 bis Anfang 2013 Wertpapierdepots bei unterschiedlichen Schweizer Banken gehalten. Im Jahr 2007 seien die auf zwei Depots verwahrten Wertpapiere auf ein Depot gelegt worden. Im Jahr 2010 sei ein Teil der Wertpapiere auf die SB verteilt worden, ein anderer (Nestle Aktien) auf ein Nestle Depot. Das SB-Depot sei im Jahr 2012 aufgelöst und nach Österreich übertragen worden. Die Nestle Aktien habe man 2013 nach Österreich übertragen. Für das Depot der Nestle Aktien sei eine Abgeltungssteuer von 130.860,33 € einbehalten worden.

b. Die Kapitalerträge der Schweizer Wertpapierdepots seien bisher nicht in die österreichischen Einkommensteuererklärungen aufgenommen worden. Die auf dem Inlandskonto (R-Depot, nach Übertragung der Wertpapiere) angefallenen Fremdwährungsgewinne seien ebenfalls bisher nicht erklärt worden.

c. Nachdem der Bf. in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sei, hätte er die in der Schweiz erwirtschafteten Kapitalerträge in seine österreichischen Einkommensteuererklärungen aufnehmen müssen.

Steuerlich seien beide Depots dem Bf. zuzurechnen (auch jenes, das formal auf den Sohn laute), weil er alle Veranlagungsentscheidungen alleine getroffen habe und die Depots in der Vergangenheit auch willkürlich trennen und zusammenlegen konnte.

d. In der Schweiz sei eine Abgeltungssteuer von 130.860,33 € einbehalten und an die Republik abgeführt worden. Da aber nach Inkrafttreten des Steuerabkommens schon ein Teil des Wertpapiervermögens nach Österreich übertragen worden und nicht vom relevanten Kapital der Abgeltungsbesteuerung erfasst worden sei, stelle sich die Frage, ob insoweit eine Sanierungslücke vorliege. Das Steuerabkommen selbst enthalte keine Regelung zur Berechnung der Sanierungslücke.

e. Sachgerecht erscheine im vorliegenden Fall eine aliquote Anrechnung der Abgeltungssteuer auf die Steuernachforderungen im Zeitraum 1. Januar 2003 bis 31. Dezember 2012 (entspreche dem Abgeltungszeitraum des Steuerabkommens

Österreich Schweiz). Für den Zeitraum 1. Januar 2006 bis 31. Dezember 2012 werde die anrechenbare Abgeltungssteuer daher um 3/10tel gekürzt (das entspreche dem Zeitraum 1.1.2003 bis 31.12.2005), womit eine anrechenbare Abgeltungssteuer iHv 91.602,23 € verbleibe. Dieser Betrag sei dem Nachforderungsbetrag aus un versteuertem Kapitalvermögen gegenüberzustellen und lediglich der Differenzbetrag nachzuversteuern.

In sinn gemäßer Anwendung des § 214 BAO werde die Abgeltungssteuer iHv 91.602,23 € auf die jeweils älteste Abgabenschuld (beginnend mit der Einkommensteuer 2006) angerechnet. Der angerechnete Betrag sei in der beiliegenden Berechnung jeweils gesondert in Kennzahl 757 bzw Kennzahl 901 ausgewiesen sowie im Übersichtsblatt gesamthaft dargestellt.

f. Bei Nichtanrechnung der abgeführten Abgeltungssteuer würde es zu einer doppelten Besteuerung der Schweizer Kapitaleinkünfte kommen, die dem Abkommensgesetzgeber nicht unterstellt werden könnte. Sowohl die Variante der freiwilligen Meldung wie auch jene der Abgeltungssteuer verfolgten eine Besteuerung der tatsächlich erwirtschafteten Kapitalerträge und hätten nicht den Charakter einer Strafbesteuerung.

g. Für die nach Übertragung der Wertpapiere in Österreich angefallenen Kapitalerträge sei von der österreichischen Bank bereits ein KEST-Abzug vorgenommen worden, sodass damit Endbesteuerung eingetreten sei und keine Erklärungspflicht bestanden habe. Lediglich die auf dem Fremdwährungskonto (R-Depot) angefallenen Fremdwährungsgewinne hätten mangels KEST-Abzug durch die Bank vom Bf. in die Einkommensteuererklärung aufgenommen werden müssen.

h. Die Steuerbemessungsgrundlagen für die in- und ausländischen Kapitaleinkünfte im Zeitraum 2006 bis 2012 könnten der beiliegenden Aufstellung sowie den beigeschlossenen Bankunterlagen entnommen werden. Die Jahre bis 2005 seien abgabenrechtlich bereits verjährt. Es sei davon auszugehen, dass die Erträge in den Jahren vor 2006 schätzungsweise jenen entsprechen würden, die ab 2006 erzielt worden seien.

5. Für den 29. November 2016 wurde vom BFG zur mündlichen Verhandlung geladen. In der mündlichen Verhandlung wurde folgendes vorgebracht:

Der Sachverhalt wird vom Sachbearbeiter vorgetragen.

Die Sachbearbeiterin des Finanzamtes Mag. D. verweist auf die bisherigen Vorbringen und die Vorlage und auf das Abkommen, insbesondere Art 5, wonach kein Widerruf zulässig ist und dass nur wenige Ausnahmen bezüglich der Abgeltungssteuer vorgesehen sind. Hätte der Gesetzgeber etwas anderes gewollt, hätte er es regeln müssen, wie er das für die bezahlte Quellensteuer in Art 21 geregelt hat.

Mag. D.: Eine planwidrige Lücke kann nicht unterstellt werden. Diese kann nur unterstellt werden, wenn feststeht, dass der Gesetzgeber etwas anderes zum Ausdruck gebracht hat, als er gewollt hat. Im konkreten Fall wollte er eine Einmalzahlung für die Vergangenheit und nachdem der Gesetzgeber Vorsorge getroffen hat, dass dies ein

freies Wahlrecht ist, kann keine planwidrige Lücke erkannt werden. Der Antrag wird aufrechterhalten, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

SB: Dann wäre das Steuerbüro am Wort.

Stb.: Zum Sachverhalt: Warum ist es überhaupt dazu gekommen, dass der Steuerpflichtige für das Depot 2 nicht die Offenlegung gewählt hat und es zu dieser eklatanten Abgeltungs-Besteuerung kommt? Es liegt daran, dass die Bank ihn erst mit 24. Mai 2013 informiert hat, dass für dieses Depot eine Abgeltungssteuer einbehalten wird und er nur bis 31. Mai eine Woche Zeit hatte, sich dazu zu äußern. In dem Zeitraum war eine Abschätzung dieser Folgen und eine Vergleichsrechnung nicht möglich und deswegen ist es zur Abgeltungssteuer gekommen, weil das der automatische Mechanismus ist. Das zur Sachverhaltsergänzung.

Zu den rechtlichen Ausführungen: Beginnend mit Artikel 5 des Abkommens, wonach das unwiderruflich ist. Art. 5 sehen wir nur als an die Bank gerichtet, dass die Bank einen Abwicklungsmechanismus hat, wo sie Rechtssicherheit bekommt, dass die Entscheidungen nachher nicht durch den Kunden widerrufen werden. Aber dass damit keine Präjudizwirkung verbunden ist und nicht allfällige – später in Art 13 Abs 3 genannte – Regelungen präjudiziert werden.

Zu dem Punkt, dass der Abgabepflichtige nicht Betroffener war, hinsichtlich der Depots, wo die Anrechnung beantragt wird: Das hat keine Relevanz. Als die Überbesteuerung eingetreten ist, war er Betroffener und es geht nur um das Depot. Dass er für das Depot, wo er Betroffener war, eine Rückerstattung bzw eine Anrechnung aufgrund des Abkommens erhält. Das zweite Depot ist rechtlich nicht relevant.

Weiters wird entgegengehalten, dass es der Sinn und Zweck dieses Abkommens ist, eine wirtschaftliche Einmalbesteuerung sicherzustellen und das BMF selbst im Erlass bei Härtefällen, wo das zu einer Überbesteuerung führt, Ausnahmen vorgesehen hat und diese nur auf Art 13 Abs 3 des Abkommens gestützt werden können. Art 13 Abs 3 ist vom Wortlaut her nicht eingeschränkt auf bestimmte Fälle und ist daher offen. Wir würden aus Sinn und Zweck des Abkommens ableiten: Wenn Nachverfolgungshandlungen vorliegen, wird die Abgeltungssteuer angerechnet. Hier wird man auch wirtschaftlich zur Einmalbesteuerung kommen. Weiters ist im Abkommen der zweite Mechanismus, der Meldungsmechanismus, der klar zum Ausdruck bringt, dass der Steuerpflichtige eine Einmalbesteuerung hat und keine Überbesteuerung, weil unterstellt wird, dass er genug Zeit hat, sich das zu überlegen. In diesem Fall hat er diese Zeit eben nicht gehabt, weil der Mechanismus des Abkommens vorsieht, dass bis 31. Mai die Bank informiert wird und zwingend der Abgeltungsmechanismus in Gang gesetzt wird. In dieser Woche war ihm das nicht möglich und wenn nachträglich dann eine „freiwillige Meldung“ in Form einer Selbstanzeige erfolgt, ist das ein Anwendungsfall, wo die Abgeltungssteuer in Höhe der Überbesteuerung zu Unrecht entrichtet wurde. Das fällt unter Art 13 Abs 3 des Abkommens. Im BMF-Schreiben wird auch angeführt, dass eine Selbstanzeige,

die bis 31.12.2013 erstattet wird, diesen Mechanismus in Gang setzt, dh. dass eine Abgeltungssteuer nachträglich „overruled“ und eine Überbesteuerung vermieden wird.

Dazu gibt es auch eine BFG-Entscheidung vom 29. Juni 2016 (Anm.: RV/7102995/2015).

Da war es auch so, dass der Abgabepflichtige gegenüber der Bank sich nicht herausoptiert hat gegenüber der Abgeltungsvariante, eine Selbstanzeige erstattet hat und das BFG dann zur Entscheidung gekommen ist, dass diese Selbstanzeige dazu führt, dass die Abgeltungssteuer zu Unrecht beantragt wurde. Der einzige Punkt, wo sich dieser Fall vom gegenständlichen Fall unterscheidet, ist der Zeitpunkt der Erstattung der Selbstanzeige. In dem Fall wurde sie erstattet vor dem 31. Dezember 2013, bei uns eben danach. Aber dieser Zeitpunkt 31. Dezember 2013 ist im Abkommen in keiner Bestimmung enthalten, weshalb auch eine Selbstanzeige zu unserem Erstattungszeitpunkt dieselben Rechtsfolgen auslösen sollte. Und es sollte hier zu einer Rückerstattung oder Anrechnung der Abgeltungssteuer kommen.

SB: Können sie den BFG-Fall noch einmal schildern?

Stb.: Ich habe ihn mit.

Mag. D überreicht dem Sachbearbeiter ein Exemplar der BFG-Entscheidung.

Stb.: Der Sachverhalt war folgender. Der Abgabepflichtige hat auf das Schreiben der Schweizer Bank, nämlich ob Abgeltungssteuer oder freiwillige Meldung zur Anwendung gelangt, nicht reagiert. Es hat die Schweizer Bank daher die Abgeltungssteuer einbehalten. Der Klient hat aber vor 31. Dezember 2013 – vor dieser im Erlass genannten Frist – eine Selbstanzeige erstattet. Da wäre es zu einer wesentlich geringeren Steuerbelastung gekommen, als durch die Abgeltungssteuer bezahlt werden musste. Das BFG hat die Abgeltungssteuer insoweit „overruled“ und hat gesagt, die geringeren Beträge sind mit der Selbstanzeige festzusetzen. Der Unterschied ist, dass die Selbstanzeige Mitte Mai 2013 erstattet wurde und ...

Mag. D.: Bei uns war das drei Jahre später.

Stb.: Ja, aber von der rechtlichen Relevanz ist der 31. Dezember 2013 auch nicht im Abkommen drinnen. Dann würde ich von der Gesetzeswertung her auch unseren Fall vom Abkommen erfasst sehen. Weil es sonst zu sachlich nicht gerechtfertigten Differenzierungen kommt. Wieweit das in die Verfassungssphäre hineinreicht will ich hier nicht thematisieren. Vom Telos des Abkommens würden wir diesen Fall sehr wohl erfasst sehen. Vom Sachverhalt war es ja so, dass der Bf. wirklich nicht die Handlungsoption hatte, die das Abkommen mit dem Regelmechanismus vorsieht. Da gibt es eine Härteklausel, nämlich Art 13 Abs 3, die für unseren Fall auch gilt.

Der Regelfall wäre gewesen, dass er bis Ende Februar informiert wird von der Bank.

Mag. D.: Haben Sie rechtliche Schritte gegen die Bank eingeleitet? Da läge doch eine wesentliche Pflichtverletzung vor.

Bf.: Wenn sie mich so direkt fragen. Ich habe mich auf das verlassen, was da im Abkommen steht. Da steht in 13 Pkt 3., wenn etwas zu Unrecht Also man hat

absichtlich gesagt, ich habe mit der Stelle nichts zu tun, sondern habe mit meiner Finanzbehörde zu tun. Ich habe mich darauf verlassen: Ich habe mit der Bank nichts zu tun, wenn etwas nicht in Ordnung ist, soll ich mich an das Finanzamt wenden. Ich habe es so verstanden, dass der Gesetzgeber die ausländischen Fälle außen vor lassen wollte, wenn man was hat und das nicht in Ordnung ist (unrichtig usw). Und da bin ich überzeugt, wenn ich das offenlege und ich zahle meine Schulden, dann gibt es keinen rechtlichen Grund mehr für diese

Mag. D.: Meine Frage war nur, haben sie gegen die Bank – es liegt eine grobe Pflichtverletzung vor, sie sind zu spät informiert worden – rechtliche Schritte eingeleitet..

Bf.: Ich habe mit ihr ja keinen Vertrag.

Mag. D.: Ok. Sie haben ein Depot dort.

Bf.: Ja, aber ich habe keinen Vertrag.

Mag. D.: Ja und die Rechtsmittelbelehrung die auf der Bescheinigung oben steht, da ist ja zusätzlich 30 Tage Zeit, dass man Einspruch erhebt. Wenn sie diese 30 Tage ebenfalls verstreichen lassen, ist das als genehmigt anzusehen.

Stb.: Diese Bestätigung gilt nur, wenn die Bank Fehler macht bei der Berechnung. Und die Berechnung der Einmalzahlung war ja richtig und die Belehrung sagt genau das aus. Dass sie da den Abgabepflichtigen Das betrifft einen anderen Fall. Der Steuerpflichtige erhält die Abgeltungssteuerbescheinigung und die ist richtig berechnet. Aber diese Durchrechnung, diese Alternative, ... es war einfach die Handlungsfähigkeit nicht da.

Mag. D: Wobei ich die Handlungsfähigkeit schon weit früher sehe. Im Jahr 2012 sind massive Medienberichte gekommen, dass ein Abkommen kommen wird.

Bf.: Ja.

Mag D.: Das war schon 2012. Dass man sich für zwei Möglichkeiten entscheiden kann.

Stb.: Ja, aber er ist davon ausgegangen, dass mit dieser Einmalzahlung alles erledigt wird. Da ist er ja dann auch zu uns gekommen. Wir haben ihn dann überzeugen müssen, dass man da überhaupt sicherheitshalber eine Selbstanzeige macht, weil die Rechtslage vielleicht in dem Punkt ein Risiko birgt. Er hat gesagt, warum machen wir jetzt das Ganze? Das war ja auch für ihn ein Schock, dass wir da überhaupt noch Selbstanzeige machen müssen. Wir hätten ja auch gar nix machen müssen.

SB: Warum hat man denn nicht beide Depots auf einmal übertragen nach Österreich?

Bf.: Ich hatte das beauftragt, aber es ist zu spät durchgeführt worden.

SB: Sie hätten das zweite Depot gleich mitübertragen können.

Bf.: Ja ich habe hingeschrieben, sie sollen übertragen, aber sie haben das nicht gemacht.

Stb.: Zum gesellschaftsrechtlichen, wenn ich einwenden darf: Es sind Namensaktien bei der Nestle und das ist ein Unterschied, wie ich die Aktien übertragen kann. Das geht nach Schweizer Gesellschaftsrecht für manche Aktien leichter und für manche geht es

eben anders. Da muss ich Änderungen im Register erwirken. Das ist jetzt mehr eine gesellschaftsrechtliche Frage.

SB: 2013 sind die ja auch übertragen worden.

Bf.: Die sind übertragen worden im Januar 2013. Mein Antrag war von 2012, es gab einige Telefonate wegen der Übertragung nach Österreich. Und dann war Weihnachten usw. Da ist mein Antrag wahrscheinlich verschwunden. Denn sie müssen sich vorstellen, die Aktien sind nicht bei Nestle direkt, sondern bei einer anderen Firma. Daher das hin und her. Da habe ich dann im Januar wieder angerufen, wieso? Was ist da los? Und sie sehen, die sind dann übertragen worden Ende Januar nach einigen Telefonaten und E-Mails. Das wollte ich selbstverständlich im Jahre 2012 alles übertragen lassen. Das ist leider Gottes nicht durchgedrungen.

Das wäre in meinem Sinn gewesen. Das hätte auch keinen Sinn gemacht, nur ein Depot nach Österreich zu bringen und alles andere dort zu lassen. Anfang Januar nach Inkrafttreten des Abkommens: Von der Logik her bringt das nichts. Wenn schon, dann hätte ich es (Anmerkung: Zur Gänze) dort gelassen und dann gäbe es das Problem nicht; oder ich hätte das Ganze übertragen. Aber das ist leider aus technischen Gründen nicht gegangen, weil das verschwunden ist, zwischen den Firmen X. Das ist eine Firma dort, die für Nestle und andere AG's Buch führt. Die hat an Nestle geschrieben. Es ist dort hängen geblieben und dann zur nächsten Firma gegangen und dort haben sie es auch liegen lassen. Aber ich habe immer urgiert: Bitte übertrag das nach Österreich. Die E-Mails habe ich noch immer. Es ergibt ja sonst keinen Sinn, im Januar wo schon die Abgeltungssteuer fällig ist.

Stb: Da war immer das was er gemacht hat, es ist dann nur immer dazwischen gekommen, dass die ganze Geschichte verkompliziert wurde mit dieser Abgeltungssteuer und er geglaubt hat, jetzt ist er ohnehin saniert. Das war der Punkt der Übertragung.

Bf.: Und die haben mir ja gesagt, wenn ich alle meine Schulden bezahle der österreichische Staat will sich ja nicht bereichern. Dann hieß es, sie haben mehr bezahlt, das ist ihr Pech. Sogar beim Strafverfahren wird angerechnet.

Mag D.: Da haben sie vollkommen Recht. Auch beim Strafverfahren (was verwunderlich ist) und sogar gegen Bankmitarbeiter, nicht beim eigenen Strafverfahren, ist das so. Darum ist das Ganze ja eine Einmalzahlung und es ist laut Abkommen eigentlich nicht vorgesehen, dass ich das jetzt aufsplittle. Ihr steuerlicher Vertreter hat das etwas verkürzt. Er hat quasi gezehntelt, drei Zehntel sind schon verjährt, sieben Zehntel entfallen jetzt auf 2006 bis 2012. Aber für genau diese Anrechnung gibt es unserer Meinung nach keine Grundlage.

Stb: Der Sachverhalt ist klar. Es werden einfach diejenigen schlechter gestellt, die eine Selbstanzeige machen. Es wird einfach eine Stichtagsregelung eingezogen, die gewisse Steuerpflichtige, die Selbstanzeige machen, besser behandelt, als jene die nach dem Stichtag die Selbstanzeige machen. Dieser Stichtag ist nicht im Abkommen geregelt, daher ist entweder der Erlass als solches komplett gesetzwidrig (entspricht

nicht dem Staatsvertrag), das wäre die eine rechtliche Auslegung oder der Art. 13 Abs 3 des Abkommens ist vom Telos – der Wortlaut gibt das her – auch auf jene Fälle anzuwenden, wo nachträglich der freiwilligen Meldung Rechnung getragen wird und so die Gleichwertigkeit dieser beiden Nachversteuerungsmechanismen in Gang gesetzt wurde. Das ist die Rechtsfrage um die es geht.

SB: Wurde die Einmalzahlung ohne rechtlichen Grund bezahlt?

Stb.: Die Einmalzahlung ist gezahlt worden, weil da viele automatische Abläufe

SB: Ist sie ohne rechtlichen Grund bezahlt worden oder nicht?

Stb.: Ja, wenn ich eben diese Auffassung vertrete ...

SB: Ja, hat die Bank einen rechtlichen Grund gehabt oder nicht? Oder sagen sie, sie ist ohne rechtlichen Grund bezahlt worden?

Stb.: Die Einmalzahlung ist zu dem Zeitpunkt, zu dem die Selbstanzeige erstattet wird, zu Unrecht bezahlt worden, weil das Abkommen vom Sinn und Zweck her und vom normativen Inhalt her abdeckt, dass ich eine gleichwertige Herbeiführung der Nachversteuerung – entweder durch freiwillige Meldung oder durch Offenlegung – vornehmen kann. Und diese gleichwertige Nachversteuerung wurde im Zeitpunkt der Selbstanzeige vorgenommen und somit ist sie vom gesetzlichen Inhalt des Staatsvertrages gedeckt.

SB: Also die Bank hat ohne rechtlichen Grund die Einmalzahlung vorgeschrieben?

Stb.: Na ja, das ist die Frage.

SB: Hat die Bank einen rechtlichen Grund gehabt?

Stb.: Wenn Normadressat des Staatsvertrages die Bank ist, haben sie Recht. Aber in dem Fall ist Normadressat nicht nur die Bank sondern auch der Abgabepflichtige. Und der Abgabepflichtige hat durch die nachträgliche Meldung eben die Einmalzahlung zu Unrecht ...

SB: Drei Jahre später? Denn drei Jahre später (2016) war die Selbstanzeige.

Stb.: Genau.

SB: Weil die Selbstanzeige drei Jahre später kommt?

Stb.: Genau.

SB: Und die Bank soll wissen, in dem Moment in dem sie die Abgeltungssteuer abzieht, dass der Bf. drei Jahre später Selbstanzeige macht?

Stb.: Na das ist ja – das Abkommen hat ja mehrere Regelungsadressaten. Die Bank und den Abgabepflichtigen. Und bei diesem Zusammenspiel muss man sehen, dass ...

SB: Die Bank erfüllt doch wohl einen gesetzlichen Auftrag?

Stb.: Genau.

SB: Den gesetzlichen Auftrag hat sie doch wohl erfüllt zu dem Zeitpunkt?

Stb.: Genau.

SB: Sie werden ja nicht sagen wollen, die Bank hat ohne gesetzlichen Auftrag die Abgeltungssteuer abgezogen?

Stb.: Art 13 Abs 3 des Abkommens kann nur dann greifen, wenn

SB: Art 13 Abs 3 zählt hier überhaupt nicht, die Bank hat einen gesetzlichen Auftrag.

Stb.: Genau. Die Bank wird immer Abgeltungssteuer abführen. Entweder wurde die freiwillige Meldung gewählt oder wenn nicht, wird automatisch die Abgeltungssteuer abgeführt.

SB: Das ist ein gesetzlicher Auftrag.

Stb.: Genau.

SB: Hat sie den verletzt oder nicht verletzt?

Stb.: Den hat sie nicht verletzt. Sie hat nur im Prinzip den Auftrag verletzt, den Kunden rechtzeitig zu informieren. Also hat sie insofern auch das Abkommen verletzt. Das ist der Punkt. Und vor dem Hintergrund, weil die Bank so spät informiert hat, ist die Frage, ob der Art. 13 Abs 3 des Abkommens im Wege des Steuerabkommens zu lösen ist oder im Wege des zivilrechtlichen Verfahrens.

Mag. D.: Wenn sie keine rechtlichen Schritte unternommen haben ...

Stb.: Der Schaden ist da.

SB: Die Frage der Mag. D. ist glaube ich auch noch nicht so richtig beantwortet worden.

Mag D.: Sie haben keine rechtlichen Schritte unternommen?

Bf.: Weil ich das Abkommen so verstanden habe, mein Gesprächspartner ist das Finanzamt.

Mag D.: Und es ist auch kein Rechtsmittel gegen die Rechtsmittelbelehrung eingebracht worden?

Bf.: Es hat ja keinen Grund gegeben.

Mag D.: Sie haben natürlich Recht, im Erlass sind weitere Fälle geregelt zu Art 13 Abs 3 (die 22 Euro oder die 440 Euro aus Spekulation oder 11.000 Euro Gesamtbetrag der Einkünfte). Das wollte das BMF so regeln. Das ist natürlich begünstigend für den Abgabepflichtigen. Aber hier ist das kein Anwendungsfall für eine Begünstigung. Der Art 13 wäre noch viel einschränkender.

Stb.: Wir sind ja auf normativer Ebene und da müsste dann schon die Frage sein, ob man da, wenn man sagt, der Art 13 Abs 3 gibt das nicht her, in jedem Fall – wo die Bank den Steuerpflichtigen verspätet informiert und gesagt hat er wäre nicht in Österreich steuerpflichtig – dem Steuerpflichtigen sagen muss, Pech gehabt. Jetzt zahlst du halt, das Abkommen ist bizarr. Solche Fälle wird man in Zukunft haben.

Mag. D.: Nachdem die Formel pauschalierend und typisierend ist und die Besteuerung zwischen 15% und 30% und bis zu 38% des Vermögenswertes sein kann: Die Einmalzahlung ist teurer, aber das macht sie nicht rechtswidrig. Sie reden da immer von einer eklatanten Überbesteuerung. Das Abkommen nimmt gar nicht in Anspruch, dass es sich genau auf unseren Sonderfall erstreckt.

Stb.: Aber es sagt, dass Nachversteuerung und freiwillige Meldung gleichwertig sind.

Mag D.: Natürlich.

Stb.: Und es gibt die BFG-Entscheidung die besagt, dass ich eben nachträglich melden kann. Und es kommt zu einer Gutschrift, weil das Abkommen normativ sagt ok., ich vergleiche die beiden Mechanismen und sage, Regelungsadressat der Einmalzahlung ist die Bank, normativ betroffen ist der Abgabepflichtige, die Bank hat alles richtig gemacht. Daher keine Finanzordnungswidrigkeit nach Schweizer Bankrecht, weil die würde ja dann bestraft werden (eigene Sanktionsbestimmung). Aber trotzdem ist der Steuerpflichtige Normadressat des Art 13 Abs 3 und dieser Normadressat kann durch nachträgliche Offenlegung irgendwie die Abgeltungssteuer wieder rückgängig machen. Deswegen normativ die Frage, ob die Bank zu Recht oder Unrecht abgeführt hat. Ja, Art 5 des Abkommens von mir aus, auch das Schweizer Ordnungswidrigkeitenrecht. Aber der Steuerpflichtige hat nach Art 13 Abs 3 Anspruch, zu berücksichtigen, dass nirgends drin steht, zu welchem Zeitpunkt die Selbstanzeige nachträglich gemacht werden kann. Daher haben wir das zu einem späteren Zeitpunkt gemacht.

Mag D.: Der Unterschied zum BFG-Fall ist, dass wir erst 2016 die Selbstanzeige haben und der zweite große (verwunderliche) Unterschied ist, dass wir da im falschen Verfahren sind. Es hätte ein Antrag auf Rückerstattung gemacht werden müssen. Aber sie möchten ja die richtig berechnete Einmalzahlung auf bisher nicht versteuerte Sachverhalte angerechnet bekommen. Ich würde verstehen, wenn da ein Antrag auf Rückerstattung da wäre. Aber genau das ist nicht passiert. Wenn man den Sachverhalt dahingehend abstrahiert, dass es nur ein Depot in der Schweiz gegeben hat, für das sie die Einmalzahlung entrichtet haben, dann wäre es genauso zu einer Überbesteuerung gekommen, wie sie es vorbringen, aber der Abgabepflichtige hätte den Antrag auf Rückerstattung.

Stb.: Ich muss schauen wegen des offenen Verfahrens.

Mag D.: Zuerst hätte ein Antrag auf Rückerstattung gestellt werden müssen, da hätte man darüber absprechen müssen, ist die Rückerstattung bei der Einmalzahlung möglich und in eventu, ist die Anrechnung der Einmalzahlung auf andere bisher nicht versteuerte Sachverhalte möglich. Anlässlich einer BP hätte man dann uU eine Wiederaufnahme des Verfahrens und laut Rechtsmeinung des Bf. dann die Möglichkeit, die Einmalzahlung auf die Einkommensteuer anzurechnen.

Stb.: Das ist eine Frage der verfahrensrechtlichen Auslegung, an und für sich ist es gleich. Wenn aber der Rückerstattungsantrag abgewiesen wird – das ist ein Huhn-Henne-Ei-Spiel. Bei der Aufteilung der Anrechnung haben wir uns ja auch auf die BAO gestützt.

Wenn man das Regime der BAO ernst nimmt und sagt, es ist auch anwendbar auf Staatsverträge, was unzweifelhaft ist und wir haben ein offenes Verfahren, dann müssen wir es machen.

B. Der Entscheidung zugrunde gelegter Sachverhalt

Folgender Sachverhalt ist unbestritten: Der Bf. betrieb 2010 zwei Konten in der Schweiz, ein SB-Konto und ein Nestle-Konto. Das SB-Konto löste er 2012 auf und verlagerte es nach Österreich (R-Depot, F-Depot). Für das Nestle-Depot, das 2012 noch in der Schweiz verblieb, leistete er eine Abschlagszahlung iHv 130.860,33 €. Im Jahr 2013 wurden auch die Wertpapiere des Nestle-Depots nach Österreich verbracht. Am 11. Januar 2016 erfolgte eine Selbstanzeige des Bf., in der auf beide Depots und deren Verlagerung nach Österreich verwiesen und eine Anrechnung der Abschlagszahlung beantragt wurde. Die Finanzverwaltung versteuerte die Einkünfte aus der Tranche 1 (SB-Depot, das 2012 überagen wurde), ohne die auf die Tranche 2 (Nestle-Depot) entfallende Abgeltungssteuer anzurechnen. Nach dem Kapitalabfluss-Meldegesetz (§ 7) hätten Kapitalzuflüsse aus der Schweizerischen Eidgenossenschaft betreffend den Zeitraum 1. Juli 2011 bis 31. Dezember 2012 an das BMF bis 31. Dezember 2016 gemeldet werden müssen (§ 5; Inkrafttretensdatum des Gesetzes 15. August 2015).

C. Rechtslage

Im Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt (BGBl III vom 28. Dezember 2012, Nr. 192) wird nachstehendes geregelt:

- Gemäß Art I soll durch bilaterale Zusammenarbeit der Vertragsstaaten die effektive Besteuerung der betroffenen Personen in der Republik Österreich sichergestellt werden. Zu diesem Zweck vereinbaren die Vertragsstaaten: **Vermögenswerte** bei einer schweizerischen Zahlstelle von in der Republik Österreich ansässigen Personen **werden nachversteuert; auf Erträgen und Gewinnen** aus Vermögenswerten wird eine **abgeltende Steuer** erhoben.
- Art 5: Eine betroffene Person, die am Stichtag 2 (dem 31.12.2010) und beim Inkrafttreten dieses Abkommens bei derselben Schweizerischen Zahlstelle ein Konto oder ein Depot unterhält, muss der Schweizerischen Zahlstelle spätestens per Stichtag 3 (dem 31.5.2013) **schriftlich mitteilen, für welche der beim Inkrafttreten dieses Abkommens bestehenden Konten oder Depots die Nachversteuerung durch Einmalzahlung nach Art 7 erfolgen soll** und für welche Konten oder Depots sie der Schweizerischen Zahlstelle die Ermächtigung zur freiwilligen Meldung nach Art 9 gewährt. **Eine abgegebene Mitteilung ist ab Inkrafttreten dieses Abkommens unwiderruflich.**
- Art 7: Nach Z 1 erheben Schweizerische Zahlstellen per Stichtag 3 eine Einmalzahlung auf die bei ihnen verbuchten Vermögenswerte der betroffenen Person. **Nach Abs 6 gelten mit der vollständigen Gutschrift der Einmalzahlung auf dem bei der Schweizerischen Zahlstelle dafür eingerichteten Abwicklungskonto, die österreichischen Erbschaftsteuer- und Schenkungssteueransprüche und die**

Ansprüche auf die gemeinschaftlichen Bundesabgaben gemäß § 8 Abs 1 erster Satz und dritter Fall des österreichischen Finanzausgleichsgesetzes 2008, die auf den – auf den entsprechenden Konten und Depots - verbuchten Vermögenswerten entstanden sind, als abgegolten. Der im Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Abkommens von der Abgeltungswirkung erfasste Betrag im Konto oder Depot entspricht dem relevanten Kapital K, wie in Anhang I dieses Abkommens bestimmt.

- Art 13: Ist die Einmalzahlung ohne rechtlichen Grund bezahlt worden, **so hat die betroffene Person gegenüber der zuständigen österreichischen Behörde einen Anspruch auf Erstattung der Einmalzahlung.**

- Art 17: Schweizerische Zahlstellen erheben von den betroffenen Personen einen der österreichischen Einkommensteuer entsprechenden Betrag (nachfolgend Steuern genannt) aus folgenden Erträgen: Zinserträgen, Dividendenerträgen, sonstigen Einkünften, Veräußerungsgewinne.

- Nach Art 21 **gilt die in Absätzen 1 und 2 erhobene Steuer als in der Republik Österreich erhobene Kapitalertragsteuer nach § 93 EStG.**

D. Rechtliche Erwägungen zum festgestellten Sachverhalt

1. Der Bf. beantragt die Anrechnung der in der Schweiz bezahlten Abgeltungssteuer auf Nestle-Aktien (Tranche 2) anlässlich der Versteuerung der Einkünfte aus dem R-Depot (Tranche 1). Er begründet dies mit dem Zweck des Abkommens Österreich-Schweiz, das eine „effektive Besteuerung“ und keine „Strafbesteuerung“ sicherstellen solle. Darüberhinaus könne auch nach dem Rückerstattungserlass des BMF in bestimmten Fällen die Abgeltungssteuer erstattet werden, diese Möglichkeit dürfe nicht auf die im Erlass genannten Fälle beschränkt werden. Da ein Teil des Vermögens aus der Schweiz nach Österreich verbracht und nicht von der Abzugssteuer erfasst worden sei, liege eine „Sanierungslücke“ vor. Bei Nichtanrechnung komme es zu einer doppelten Besteuerung der Schweizer Kapitaleinkünfte, die vom Abkommensgesetzgeber nicht gewollt sein könne.

2. Zunächst ist festzuhalten, dass die Abfolge der Besteuerung in der Hand des Bf. lag. Ein Teil des Vermögens wurde 2012 nach Österreich verbracht (Tranche 1), ein anderer Teil (Tranche) verblieb in der Schweiz. Für diesen Anteil erfolgte die Besteuerung mit der Abgeltungssteuer.

Nach dem Kapitalabfluss-Meldegesetz (§ 7) sind Kapitalzuflüsse aus der Schweizerischen Eidgenossenschaft betreffend den Zeitraum 1. Juli 2011 bis 31. Dezember 2012 bis 31. Dezember 2016 an das BMF zu melden (§ 5; Inkrafttretensdatum des Gesetzes 15. August 2015). Da die Tranche 1 nach Österreich verbracht wurde, wäre der Bf. unter die Meldepflicht gefallen und hat daher offensichtlich aus diesem Grund rechtzeitig (11. Januar 2016) Selbstanzeige erstattet, mit der die nunmehr amtsbekannten Besteuerungsfolgen ausgelöst wurden. Die steuerlichen Folgen sind damit genauso eingetreten, wie vom Bf. veranlasst.

Allfällige Kommunikationsprobleme mit Schweizer Banken oder Gesellschaften betreffen zivilrechtliche Ansprüche gegen diese, ändern aber nichts an der Verantwortlichkeit des Bf. für die Rechtsgestaltung.

3. a. Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt, BGBl III, 28. Dezember 2012, Nr. 192, legt in Art. 5 fest, dass eine betroffene Person, die bei Inkrafttreten des Abkommens bei der Schweizerischen Zahlstelle ein Konto oder Depot unterhält, **schriftlich mitteilen muss, für welche der Konten oder Depots die Nachversteuerung erfolgen soll und für welche eine Ermächtigung zur freiwilligen Meldung gewährt wird. Eine abgegebene Mitteilung ist unwiderruflich.**

b. Nach Art 7 Abs 1 erheben die Schweizerischen Zahlstellen eine Einmalzahlung auf bei ihnen verbuchte Vermögenswerte.

Nach der Abs 6 **gelten mit der vollständigen Gutschrift der Einmalzahlung die österreichischen Erbschaftssteuer- und Schenkungssteueransprüche und die Ansprüche auf die gemeinschaftlichen Bundesabgaben gemäß § 8 Absatz 1 erster Satz und dritter Fall des österreichischen Finanzausgleichsgesetzes 2008, die auf den bei den entsprechenden Depots entstandenen Vermögenswerten entstanden sind, als abgegolten.**

Die Abgeltungswirkung tritt nach Abs 9 nicht ein, soweit

- die Vermögenswerte aus einer in § 165 Abs 1 StGB genannten, mit Strafe bedrohten Handlung, herrühren oder

- im Zeitpunkt der Unterzeichnung dieses Abkommens den zuständigen Behörden konkrete Hinweise auf nicht versteuerte Vermögenswerte vorlagen und dies der betroffenen Person bekannt war oder Verfolgungshandlungen wegen eines Finanzvergehens gesetzt worden sind. **In diesen Fällen wird eine geleistete Einmalzahlung von der (nach österreichischem Recht) zuständigen Behörde als freiwillige Zahlung auf die geschuldeten Steuern der betroffenen Person behandelt.**

c. Nach Art 8 des Abkommens entfällt zudem die Verfolgung von Finanzvergehen nach Abgeltung durch die Einmalzahlung.

d. Nach Art. 14 des Abkommens hat die betroffene Person gegenüber der zuständigen österreichischen Behörde einen Anspruch auf **Erstattung der Einmalzahlung, wenn diese ohne rechtlichen Grund bezahlt worden ist.**

Nach Art. 21 des Abkommens gilt die nach den Art. 17 Abs 1 und 2 erhobene Steuer **(Quellensteuer mit abgeltender Wirkung) als in der Republik Österreich erhobene Kapitalertragsteuer nach § 93 EStG.**

e. Aus dem Abkommen Österreich/Schweiz ergibt sich somit klar, dass mit Gutschrift der Einmalzahlung alle relevanten österreichischen Steuern abgegolten sind und keine Verfolgung von Finanzvergehen stattfindet; die Mitteilung ist auch unwiderruflich. Sachverhalte des Art 7 Abs 9 lagen offenkundig nicht vor. Eine Anrechnung der

Einmalzahlung kann schon deshalb nicht erfolgen, weil die vom Gesetzgeber vorgesehene Auswirkung der Einmalzahlung in der Abgeltung der diversen Steuern in Österreich besteht und diese begünstigende Regelung nicht zusätzlich mit einer Anrechnung verknüpft ist.

Andersartige Behandlungen der Einmalzahlung sind ausdrücklich im Abkommen geregelt und als taxativ aufgezählt anzusehen:

- Einerseits die **Behandlung als freiwillige Zahlung, die auf geschuldete Steuern anzurechnen ist**, wenn die Abgeltungswirkung aus bestimmten Gründen nicht eintritt, die im vorliegenden Fall keine Rolle spielen (Art 7 Abs 9).
- Andererseits die **Erstattung der Einmalzahlung**, wenn sie ohne rechtlichen Grund bezahlt worden ist (Art. 14).

Fälle einer Anrechnung der Einmalzahlung auf in Österreich nicht versteuerte Einkünfte (aus ins Inland verbrachten Depots) sind nicht dezidiert geregelt und daher auch nicht zulässig. Im Gegenteil weist die Formulierung des Steuerabkommens in Art 21, wonach Quellensteuern von - der Einmalzahlung nachfolgenden - Veranlagungsjahren als Kapitalertragsteuer nach § 93 EStG anzurechnen sind, darauf hin, dass dies analog auf die Einmalzahlung gerade nicht zutreffen kann, weil diese Art der Anrechnung (schon aufgrund der komplexen Abgeltungswirkung) einer klar definierten Regelung bedurft hätte.

4. Zusammenfassung:

- a. Aus dem Abkommen Österreich-Schweiz 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.
- b. Auch die Feststellung einer „Sanierungslücke“ und das Ansinnen, der Gesetzgeber hätte den ho. vorliegenden Fall bei der Gesetzgebung vor Augen haben müssen, ist in keiner Weise zielführend. Der Gesetzgeber hat vorgesehen, dass sich Steuerpflichtige entweder nicht deklarieren und die Abzugssteuer zahlen oder eine freiwillige Meldung an die österreichischen Behörden machen. Auf die Tranche 1 trifft beides nicht zu. Das Depot wurde 2012 nach Österreich verlagert und entging dadurch sowohl der Einmalzahlung als auch der freiwilligen Meldung. Aufgrund des Kapitalabfluss-Meldegesetzes erfolgte letztlich (sehr viel später, nämlich 2016) dann doch noch eine Selbstanzeige mit Nachversteuerung, die nunmehr zum Begehren des Bf. geführt hat, die Abgeltungssteuer der Tranche 2 auf die entstandene Steuerschuld anzurechnen. Dass der Gesetzgeber einen derartigen Fall hätte voraussehen und bei der gesetzlichen Regelung mitbedenken müssen, ist für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar, da dies auch der Intention des Abkommens zuwiderläuft.
- c. Eine wie immer geartete "verspätete Information" des Bf. über die Abgeltungssteuer für das Nestle-Depot ist von diesem selbst zu verantworten und ändert nichts an den daraus

resultierenden Rechtsfolgen, zumal sie rechtlich nicht bekämpft wurde. Im Übrigen ist es einem Steuerpflichtigen - anlässlich des Inkrafttretens der Folgen eines lange Zeit medial stark aufbereiteten und überaus begünstigenden Amnestiegesetzes - zumutbar, selbst binnen einer Wochenfrist eine Entscheidung über die Frage der Abgeltung oder Mitteilung zu treffen.

So heißt es schon in dem von der Presse am 9. Dezember 2012 veröffentlichten Artikel "Statt Amnestie steht Abgabenbetrug im Raum" (von Roman Leitner und Rainer Brandl):

- "Die zentrale Regelung des Abkommens besteht darin, dass betroffene Steuerpflichtige, für die das Abkommen anwendbar ist, weil sie neben anderen Voraussetzungen am 1. Januar 2013 über ein Konto/Depot bei einer Schweizer Bank verfügen, Steuerabgeltung und Amnestie für Zeiträume bis 31. Dezember 2012 erlangen.
- Für noch nicht veranlagte Veranlagungszeiträume modifiziert das Steuerabkommen die abgabenrechtlichen Erklärungspflichten. Nimmt der betroffene Steuerpflichtige die Einmalzahlung in Anspruch, ist er nicht mehr verpflichtet, Einkünfte aus einem Schweizer Konto/Depot in seine Steuererklärung aufzunehmen.
- Wer nunmehr die Anwendung des Abkommens durch Beendigung der Vertragsbeziehung zur Schweizer Bank bis 31. Dezember 2012 unterläuft, bleibt im Hinblick auf bereits vollendete Finanzvergehen strafbar (keine Amnestie). Er begeht für offene Zeiträume fortgesetzt Abgabenhinterziehung.
- Jedem der Ratschläge im Hinblick auf Umgehungskonstruktionen zur Anwendungsvermeidung des Abkommens gibt, sei es auch nur der Rat, das Schweizer Konto/Depot ohne Selbstanzeige vor dem 31. Dezember 2012 nach Österreich zu übertragen, muss bewusst sein, dass dies regelmäßig eine Bestärkung des Tatentschlusses für den Abgabepflichtigen darstellen wird und somit finanzstrafrechtlich verpönt ist.
- Die Vermeidung der Abkommensanwendung durch Abzug des Kontos/Depots hat für den betroffenen Steuerpflichtigen auch andere wesentliche Nachteile: Das strafrechtliche Moratorium, das im Abkommen vorgesehen ist, ist nicht anwendbar. Das bedeutet, dass einschlägige Verfolgungshandlungen bzw Tatentdeckungen auch nach dem 13. April 2012 einer Strafaufhebung durch Selbstanzeige entgegenstehen, während bei Anwendung des Steuerabkommens in diesen Fällen Straffreiheit erzielt werden könnte."

Auch ohne die mediale "Aufbereitung" des Steuerabkommens (schon im Jahr 2012) noch weiter zu vertiefen, ist damit klargestellt, dass - selbst ohne Miteinbeziehung eines Steuerberaters - bereits den zahlreichen Presseberichten der Tagespresse (vor Inkrafttreten des Abkommens) die Folgen der Amnestieregelung zu entnehmen waren. Der Bf. wusste daher über die in weiterer Folge zu erwartenden Problematiken bezüglich eines vor dem Inkrafttreten (am 21.12.2012) nach Österreich verbrachten (und nicht angezeigten) Depots (Tranche 1) ebenso Bescheid, wie über die notwendige Wahl zwischen Abgeltung und Mitteilung bezüglich des in der Schweiz verbliebenen Depots (Tranche 2).

d. Im vorliegenden Fall greift weder Art 13 Abs 3 des Abkommens, noch kann die Entscheidung BFG 29.6.2016, RV/7102995/2015 zur Abgeltungssteuer die Rechtsansicht des Bf. stützen.

In Art 13 Abs 3 des Abkommens sind Fälle einer zu Unrecht erhobenen Abgeltungssteuer erfasst, die ohne rechtlichen Grund bezahlt wurde. Nur in diesen Fällen besteht ein Anspruch auf Erstattung der Einmalzahlung (nicht auf Anrechnung). Dass die Zahlung ohne rechtlichen Grund erfolgt ist, muss der Steuerpflichtige nachweisen. Die in der Information des BMF vom 5. September 2014 (BMF-010221/0566-VI/8/2014) bezeichneten Konstellationen der Fallbeispiele können das Abkommen nur erläutern und treffen allesamt auf den vorliegend zu entscheidenden Fall nicht zu. Zudem ist das BFG daran nicht gebunden. Außerdem ist die Erklärung der Einkünfte, die auch eine Abgeltungswirkung hervorbringen kann, in der Info sinnvollerweise bis 31. Dezember 2012 (also bis zum Inkrafttreten des Abkommens) befristet.

In der BFG-Entscheidung 29. Juni 2016, RV/7102995/2015 wurde die am 6. Mai 2013 erstattete Selbstanzeige noch als rechtzeitig für die Vermeidung der Erhebung der Einmalzahlung angesehen, da die Erhebung der Einmalzahlung nach Art 7 zu entfallen hat, wenn der Bf. bis zum Stichtag 3 (letzter Tag des fünften Monats nach dem Inkrafttreten = 31.5.2013) die Schweizerische Zahlstelle ermächtigt, Informationen an die österreichische Behörde weiterzuleiten. Insoweit ist auch die Aussage in der mündlichen Verhandlung unrichtig, wonach eine Stichtagsregelung im Abkommen nicht besteht. Die hier mit dem Stichtag 3 kompatible Selbstanzeige stellt - richtigerweise - **einen Fall der zu Unrecht bezahlten Einmalsteuer dar**, weil die Meldung an die österreichische Behörde im Zeitpunkt der Einmalzahlung bereits erfolgt ist. Gänzlich anders stellt sich die Sachlage im gegenständlich zu entscheidenden Fall dar: Die Einmalzahlung wurde 2013 zu Recht vorgeschrieben, weil bis zum Stichtag drei (31.5.2013) keine Meldungsermächtigung an die Schweizer Bank erfolgte. Die Selbstanzeige 2016 kommt für eine "Verhinderung" der Einmalzahlung aus 2013 viel zu spät und kann nach dem klaren Wortlaut des Abkommens auch keine "Rückwirkung" entfalten, wie dies vom Bf. offenbar angenommen wird. Es liegt auch keine "Überbesteuerung" vor, sondern eine Besteuerung durch die Abgeltungssteuer (als Einmalbesteuerung). Im Übrigen kann - wie bereits ausgeführt wurde - auch eine rechtzeitige Selbstanzeige nicht zu einer Anrechnung, sondern nur zu einer Erstattung führen.

Die Beschwerde war aus den bezeichneten Gründen abzuweisen.

E. Zulässigkeit einer 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.

In der hier maßgeblichen Rechtsgrundlage - Abkommen Österreich-Schweiz (BGBl III vom 28. Dezember 2012, Nr. 192) - werden die Rechtsfolgen der unter das Abkommen fallenden Tatbestände eindeutig und klar geregelt. Für die Annahme von Regelungslücken besteht keine Rechtsgrundlage. Eine Rechtsfrage mit grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Linz, am 19. Dezember 2016