

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. R und die weiteren Senatsmitglieder Dr. F, Prok. D und Mag. H in der Beschwerdesache des Bf., Gde X, B-Weg-xx, vertreten durch die XYZ Rechtsanwälte OG, Gde X, S-Straße-xx, gegen den Bescheid des Finanzamtes X, Gde X, H-Straße-yy, vom 26. Februar 2015 betreffend Abweisung des Antrages auf Erstattung der Einmalzahlung gemäß Art. 14 Abs. 3 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern in der Sitzung am 7. Dezember 2017 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Der in Österreich ansässige Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) war Grenzgänger nach Liechtenstein und unterhielt als Nutzungsberechtigter ein am 30. November 2009 eröffnetes Privatkonto (Konto-Nr. xyz) sowie ein am 24. Mai 2012 eröffnetes Sparkonto (Konto-Nr. abc; mit 24.5.2012 wurden 35.000,00 CHF vom beschwerdegegenständlichen Privatkonto auf das Sparkonto des Bf. umgebucht) bei der X-Bank in U.

Trotz (unbestritten) fristgerechter Information des Bf. über das Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern (BGBl. III Nr. 301/2013) hat es der Bf. bis zum 31. Mai 2014 verabsäumt, seinem liechtensteinischen Kreditinstitut gegenüber mitzuteilen, für welche der beiden Methoden (Einmalzahlung gemäß Art. 8 oder freiwillige Meldung gemäß Art. 10) zur Nachversteuerung von Vermögenswerten bzw. Kapitalerträgen, die in Österreich zu besteuern gewesen wären und unversteuert auf den gegenständlichen

Bankkonten lagen, er sich entscheidet. In Ermangelung einer solchen Erklärung kam in der Folge die anonyme Abgeltung durch Einmalzahlung zur Anwendung. In diesem Sinne hat die x-Bank aufgrund der im gegenständlichen Abkommen (Anhang I) festgelegten Formel einen pauschalen Steuerbetrag iHv 3.654,40 € (= 4.527,79 CHF) berechnet und vom Sparkonto des Bf. abgezogen (vgl. diesbezügliche Belastungsanzeige der X-Bank). Gleichzeitig mit dieser Erhebung der Einmalzahlung hat der 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 am 5. Juni 2014 beim Finanzamt eingelangtem Schreiben beantragte der Bf. die Rückerstattung der in Abzug gebrachten Abgeltungssteuer und legte dazu ein Schreiben der X-Bank vom 30. Mai 2014 über die Nachversteuerung durch Einmalzahlung (Steuerabkommen Regularisierung Vergangenheit) vor.

Im Zuge eines entsprechenden Vorhalteverfahrens (vgl. Ergänzungersuchen des Finanzamtes vom 29.10.2014) legte der Bf. in weiterer Folge entsprechende Kontoauszüge bzw. Zinsabrechnungen für den Zeitraum November 2009 bis Mai 2014 vor.

Nach Ergehen eines entsprechenden Delegierungsbescheides des Bundesministeriums für Finanzen gemäß § 3 AVOG 2010 (datiert mit 18.2.2015) wies das Finanzamt mit Bescheid vom 26. 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 gegenständlichen 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 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 entsprechenden Fristverlängerungen erhob die rechtliche Vertretung des Bf. in dessen Auftrag mit Schriftsatz vom 6. August 2015 gegen diesen abweisenden Bescheid vom 26. Februar 2015 das Rechtsmittel der Beschwerde, beantragte, dass der gegenständliche Abweisungsbescheid zurückgenommen und die Einmalzahlung gemäß Art. 14 Abs. 3 des Steuerabkommens mit dem Fürstentum Liechtenstein erstattet wird, und führte dazu Folgendes aus:

**""I. Sachverhalt:**

1. Der Bf. ist in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Er ist als Grenzgänger in Liechtenstein beschäftigt und hat seine dortigen Lohneinkünfte fortlaufend vollständig erklärt.

Die Gehälter seines liechtensteinischen Arbeitgebers werden auf einem Bankkonto bei der x-bank (XB) gutgeschrieben. Der Bf. führt daher nachstehende Konten bei der XB:

- Privatkonto Nr. xyz
- Sparkonto Nr. abc

Andere Konto-, Bankverbindungen oder Wertpapierdepots bestehen nicht. Auf den oben angeführten Bankkonten wurden Kapitalerträge in Form von Guthabenzinsen erzielt. Der Bf. hat außer diesen Kapitaleinkünften keine sonstigen Kapitalerträge (aus Wertpapiergeschäften, Spekulationsgeschäften, Beteiligungseinkünften, Derivate, uä) erzielt.

2. Dem Bf., einem - auch in steuerlicher Hinsicht - rechtlichen Laien, war vor dem nicht bekannt und bewusst, dass nicht nur die Lohneinkünfte, sondern auch etwaige Kapitaleinkünfte zu erklären seien. Ausgehend davon wurden rechtsirrigerweise seitens des Bf. keine Kapitalerträge gemeldet. Gleichfalls irrigerweise wurden Kapitaleinkünfte auch nicht bis 31.12.2013 offen gelegt; im Hinblick auf die - siehe unten - geringen Kapitaleinkünfte von den oa. Konten wäre dies völlig "unproblematisch" gewesen. Die Kapitaleinkünfte auf den oa. Konten waren bis zum Jahr 2011 fortlaufend unter EUR 22,00 gelegen; lediglich im Jahr 2012 und 2013 (wohl: 2013) wurde dieser Betrag (geringfügig) überschritten.

## **II. Beschwerdegründe:**

1. Das BMF gewährt in jenen Fällen eine Rückzahlung, in denen ausschließlich Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt worden sind (keine Spekulationseinkünfte, keine Wurzelhinterziehung) und diese Einkünfte gemeinsam mit den sonstigen positiven Einkünften aus Kapitalvermögen in den maßgeblichen Steuerjahren nicht **die Grenze von EUR 22,00** überschritten haben.

Gemäß § 39 Abs. 1 EStG sind Einkünfte aus Kapitalvermögen nur dann in der Einkommensteuererklärung einzutragen, wenn sie insgesamt EUR 22,00 übersteigen. Bis 2011 sind die Kapitaleinkünfte des Bf. unter der Freigrenze geblieben. Der Bf. hat die Freigrenze von EUR 22,00 lediglich in den Jahren 2012 und 2013 überschritten. Somit wurde es nur in den Jahren 2012 und 2013 verabsäumt, eine Steuererklärung einzureichen, wobei die diesbezügliche österreichische Einkommensteuer aufgrund der vollen Anrechenbarkeit der EU-Quellensteuern nur zu einer geringen Nachforderung führen würde.

Dem gegenüber steht der eingehobene **Einmalbetrag**. Die einbehaltene Einmalzahlung steht in keiner Relation zu den tatsächlichen Einkommensteuern; sie führt zu einer unverhältnismäßigen Steuerbelastungswirkung des Bf. Die im Steuerabkommen verankerte Einmalzahlung soll Personen treffen, die in der Vergangenheit steuerunehrlich waren und den in Liechtenstein steuerpflichtig erworbenen Vermögensstamm und die daraus erzielten Früchte nicht ordnungsgemäß besteuert haben. Dazu gehört der Bf. nicht.

2. Im konkreten Fall führt die Einmalzahlung zu einem vom Gesetzgeber nicht beabsichtigten Mehrergebnis und hat daher keinen (verfassungs-)rechtlichen Grund. Zusammenfassend ist im Fall des Bf. die Einmalzahlung ohne rechtlichen Grund einbehalten worden. Daher wird der Antrag auf Rückerstattung erneut gestellt. Die maßgeblichen Unterlagen (Nachweise, Bescheinigungen, etc.) wurden bereits vorgelegt. ""

Das Finanzamt wies in der Folge die in Rede stehende Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 8. September 2015 als unbegründet ab; auf die entsprechenden Ausführungen der Abgabenbehörde in der diesbezüglichen Bescheidbegründung wird an dieser Stelle verwiesen.

Mit Schreiben vom 12. Oktober 2015 beantragte die rechtliche Vertretung des Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Dabei beantragte sie abermals, die Einmalzahlung gemäß Art. 14 Abs. 3 des Steuerabkommens Österreich-Liechtenstein zu erstatten, und außerdem eine Entscheidung über die Beschwerde durch den Senat (§ 272 Abs. 2 Z 1 BAO). Begründend brachte sie dazu Nachstehendes vor:

""1. Es wird zunächst auf die Beschwerde vom 06.08.2015 verwiesen.

2. Abgesehen davon stünde der eingehobene **Einmalbetrag einer nur geringen Schuld gegenüber; die Kapitaleinkünfte des Bf. auf seinen Konten bei der XB waren bis 2011 fortlaufend unter € 22,00 gelegen; lediglich danach wurde dieser Betrag nur sehr geringfügig überschritten.**

*Die einbehaltene Einmalzahlung steht in keiner Relation zu allfälligen Einkommensteuern; sie führt zu einer unverhältnismäßigen Steuerbelastungswirkung des Bf. Die im Steuerabkommen verankerte Einmalzahlung soll Personen treffen, die in der Vergangenheit steuerunehrlich waren und den in Liechtenstein steuerpflichtig erworbenen Vermögensstamm und die daraus erzielten Früchte nicht ordnungsgemäß besteuert haben. Dazu gehört der Bf. nicht.*

*Ergänzend ist festzuhalten, dass das Steuerabkommen den Begriff "ohne rechtlichen Grund" nicht definiert. In den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (2151 der Beilagen XXIV. GP-Staatsvertrag) ist dazu lediglich ein Beispiel für eine grundlose Zahlung angeführt; in der Information des BMF sind bloße Anwendungsfälle dargestellt. Es handelt sich somit nicht um eine abschließende Aufzählung der Einhebungsfälle **ohne rechtlichen Grund**:*

- *Die rechtliche Grundlage ist zum einen nach dem Abgabenverfahrensrecht (BAO) zu beurteilen: § 119 BAO sieht eine allgemeine und umfassende Offenlegungspflicht für den Bestand und Umfang einer Abgabenpflicht bedeutsamer Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften vor. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Der Umfang der Offenlegungspflicht ist durch Geeignetheit, Erforderlichkeit, Notwendigkeit, Verhältnismäßigkeit und Zumutbarkeit begrenzt.*

*Diesen Grundsätzen entsprechen auch die Richtlinien zur Veranlagungspflicht im Einkommensteuergesetz. Die in § 39 EStG verankerte Freigrenze für die Veranlagungspflicht von Kapitalerträgen soll nämlich zweierlei bewirken: Erstens soll die Freigrenze der **Entkriminalisierung** jener Steuerpflichtigen dienen, die neben anderen*

*Einkünften auch geringfügige - und damit leicht zu übersehende - Kapitalerträge erzielen. Zweitens sollen damit **Verwaltungskosten** eingespart werden, weil sonst auch geringste Kapitalertragsteuern aus Sparguthaben durch eine kostenintensive Veranlagung rückzuerstatten wären.*

*Im vorliegenden Fall wurde die Offenlegungspflicht angesichts der äußerst geringfügigen Steuerwirkung unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit nicht verletzt. Die rechtliche Grundlage für die Einhebung der Einmalzahlung ist auch vor diesem Hintergrund nicht gegeben.*

- *Die rechtliche Grundlage der Einmalzahlung muss allerdings auch verfassungsrechtlich überprüft werden. Unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten ist das Wesen der pauschalen Einmalzahlung eine Strafamnestie. Nach Art. 93 B-VG werden Strafamnestien wegen gerichtlich strafbarer Handlungen durch Bundesgesetz gewährt. Dies setzt voraus, dass eine Straftat begangen worden ist und eine Schadensgutmachung bewirkt wird, wobei diese in erster Linie in der Beseitigung des durch das Finanzvergehen bewirkten Einnahmenausfalles bestehen soll. Angesichts der Tatsache, dass die Nichtoffenlegung der Kapitalerträge keine oder nur unbedeutende Folgen nach sich gezogen hat und dem Abgabepflichtigen (wenn überhaupt) nur ein geringfügiges Verschulden zuzurechnen ist, kann im gegenständlichen Fall nicht von einer Straftat des Abgabepflichtigen ausgegangen werden. Die Einmalzahlung hat demnach keine verfassungsrechtliche Grundlage. Im konkreten Fall führt die Einmalzahlung zu einem vom Gesetzgeber nicht beabsichtigten Mehrergebnis und hat keine (verfassungs-)rechtliche Begründung.*

*Zusammenfassend ist im Falle des Bf. die Einmalzahlung ohne rechtlichen Grund einbehalten worden.””*

Das Finanzamt X legte in der Folge - wie auch dem Bf. mitgeteilt wurde - die im Spruch genannte Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht vom 12. November 2015 verwies die Abgabenbehörde auf ihre Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung.

#### ***Das Bundesfinanzgericht (Senat) hat über die Beschwerde erwogen:***

Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern (BGBI. 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 festgelegten 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 strafbefreie 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 gelten 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 (der Bf. war am 31.12.2011 und am 1.1.2014 wirtschaftlich Berechtigter von Vermögenswerten bei einer liechtensteinischen Zahlstelle und war am 31.12.2011 in

Österreich ansässig; vgl. auch die entsprechende Abfrage aus dem Zentralen Melderegister) unbestrittenmaßen kumulativ erfüllt. Vom Bf. konnte für die Regelung der Vergangenheit die Wahl zwischen einer anonymen Einmalzahlung oder einer freiwilligen Meldung getroffen werden. Nachdem es der Bf. aber trotz fristgerechter Information durch die x-Bank (kurz XB) über das gegenständliche Steuerabkommen (Gegenteiliges wurde von Seiten des Bf. nicht behauptet) bis zum 31. Mai 2014 verabsäumt hat, seinem liechtensteinischen Kreditinstitut (XB) gegenüber (unwiderruflich) explizit mitzuteilen, für welche der beiden Methoden zur Nachversteuerung seiner bislang unversteuert gebliebenen Vermögenswerte bzw. Kapitaleinkünfte auf seinen Konten er sich entscheidet, kam gemäß Art. 5 Abs. 3 Steuerabkommen-Liechtenstein automatisch die pauschale anonyme Besteuerung (Einmalzahlung nach Art. 8 Steuerabkommen-Liechtenstein) durch die XB zur Anwendung. Demzufolge hat die XB aufgrund der im gegenständlichen Abkommen (Anhang I) festgelegten Formel einen pauschalen Steuerbetrag iHv 3.654,40 € (= 4.527,79 CHF) berechnet und vom gegenständlichen Sparkonto des 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 Vermögenszuführungen 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 im Übrigen bei Anwendung der pauschalen Berechnung außer Acht. Eine entsprechende Anrechnung würde dem Zweck des Abkommens bzw. dem Willen des Abkommensgesetzgebers, nämlich einer abgabenrechtlichen und strafrechtlichen Bereinigung von in der Vergangenheit bewirkten Abgabenverkürzungen (weitreichende Abgeltungs- und Amnestiewirkung) widersprechen und fände auch keine entsprechende Rechtsgrundlage (vgl. dazu zB auch BFG 19.12.2016, RV/5101113/2016).

Wenn von Seiten des Bf. vorgebracht wird, dass die gegenständlich eingehobene Einmalzahlung in keiner Relation zu den tatsächlichen Einkommensteuern stehe, im konkreten Fall zu einer unverhältnismäßigen Steuerbelastung bzw. zu einem vom Gesetzgeber nicht beabsichtigten Mehrergebnis führe und sich diese als rechts- bzw. verfassungswidrig erweise, so ist diesem Beschwerdevorbringen zu erwidern, dass es dem Bf. (bis 31.5.2014) alternativ offen gestanden wäre, die Zahlstelle bzw. die XB anzuweisen, eine Meldung an Stelle der Einmalzahlung vorzunehmen und sich damit letztlich für eine Besteuerung für die Vergangenheit gemäß den nationalen Vorschriften des Ansässigkeitsstaates Österreich zu entscheiden; er hätte sich jedenfalls den nachteiligen Folgen der pauschalen Einmalzahlung entziehen können. Ein diesbezügliches Versäumen bzw. die Nichtinanspruchnahme dieses durch das Steuerabkommen eingeräumten Handlungsspielraumes ist jedenfalls dem Bf. anzulasten.

Hinsichtlich des Umstandes, dass die Schadensgutmachung durch den sich aus der (pauschalen, typisierenden, differenzierenden) Formel ergebenden Nachzahlungsbetrag höher ausfällt, ist auch zu berücksichtigen, dass mit dieser Einmalzahlung im Gegensatz zur freiwilligen Meldung eben auch die Anonymität verbunden ist bzw. die Privatsphäre geschützt bleibt, damit darin wohl auch ein entsprechender Aufpreis dafür enthalten ist ("Mehrbelastung als Preis für die Anonymität", vgl. 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 diente als Vorbild für das hier in Rede stehende Steuerabkommen mit Liechtenstein) eine sachlich gerechtfertigte Korrektur darstelle und damit nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz verstöße; 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; zur Verfassungskonformität des gegenständlichen Abkommens siehe auch Novacek, Die Steuerabkommen mit Schweiz und Liechtenstein - verfassungsrechtliche Betrachtung, ÖStZ 2013, 166).

Der Senat 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 sieht eine Erstattung der Einmalzahlung lediglich dann vor, wenn diese (zur Gänze oder zum Teil) "*ohne rechtlichen Grund*" erfolgte.

Die erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (2151 der Beilagen XXIV. GP - Staatsvertrag) führen als Beispiel für eine solche grundlose Einmalzahlung an, "*wenn sich nachträglich herausstellt, dass die betroffene Person zum relevanten Zeitpunkt nicht in Österreich ansässig war*". Nach der Verwaltungspraxis (vgl. dazu Information des Bundesministeriums für Finanzen vom 5.9.2014, BMF-010221/0566-VI/8/2014, betr. Rückerstattung der Abgeltungsbeträge nach den Steuerabkommen mit der Schweiz und mit Liechtenstein) liegt ein rechtlicher Grund dann (zum Teil) nicht vor, wenn der Einmalzahlungsbetrag aufgrund eines Rechenfehlers oder unter Zugrundelegung falscher Grunddaten in unrichtiger Höhe (überhöht) entrichtet wurde. Von einer Einmalzahlung ohne rechtlichen Grund sei auch dann auszugehen, wenn Österreich an den in 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 habe.

Angesichts der gegenständlichen Sach- und Rechtslage bestand nach Ansicht des Senates 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; der 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 bzw. an den aus Liechtenstein unstrittig bezogenen Kapitaleinkünften des 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 2012 und 2013 überschritten die nicht fristgerecht offengelegten liechtensteinischen Kapitaleinkünfte des Bf. unbestritten die genannte Freigrenze); eine fristgerechte Offenlegung ist nicht erfolgt (ausländische Kapitalerträge, die vom Bf. über seine ausländischen Konten bezogen wurden, wären - unter Berücksichtigung des 25%igen Sondersteuersatzes - in die Steuererklärung aufzunehmen gewesen); die XB erhielt unbestrittenmaßen keine Ermächtigung zur freiwilligen Meldung].

Eine (teilweise) Erstattung der strittigen Einmalzahlung kam damit nicht in Betracht 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. dem Bf. nicht zum Erfolg verhelfen (vgl. dazu im Übrigen auch BFG 23.7.2015, RV/1100567/2015; BFG 5.9.2017, RV/1100924/2015; BFG 13.9.2017, RV/1100552/2015; BFG 14.9.2017, RV/1100743/2015; BFG 14.9.2017, RV/1100885/2015; BFG 14.9.2017, RV/1100935/2015; BFG 31.10.2017, RV/1100680/2015; BFG 31.10.2017, RV/1100738/2015; BFG 13.12.2017, RV/1100646/2015; aA hingegen BFG 20.6.2017, RV/7100801/2015).

### **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.

Zur Frage, wann ein Fall einer ohne rechtlichen Grund gemäß Art. 14 Abs. 3 des Steuerabkommen-Liechtenstein erfolgten Einmalzahlung vorliegt und daher ein Anspruch auf Erstattung der Einmalzahlung besteht, existiert - soweit erkennbar - keine höchstgerichtliche Rechtsprechung. Auch ist die Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes in dieser Frage nicht einheitlich. Eine ordentliche Revision ist daher zulässig.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 13. Dezember 2017

