

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R als Vorsitzenden und die weiteren Senatsmitglieder in der Beschwerdesache XY, vertreten durch die Z Rechtsanwälte GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 26. März 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 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Mit Bescheid vom 26. März 2015 hat das Finanzamt einen Antrag des Beschwerdeführers auf Rückerstattung der gemäß Artikel 8 des Abkommens zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der Republik Österreich über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern erhobenen Einmalzahlung (Abgeltungssteuer) in Höhe von 6.847,99 € abgewiesen. Art. 14 Abs. 3 des Steuerabkommens mit dem Fürstentum Liechtenstein sehe eine Erstattung der Einmalzahlung lediglich dann vor, 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 ein Besteuerungsrecht gar nicht hätte ausüben können oder bereits eine fristgerechte Offenlegung erfolgt wäre. Da im gegenständlichen Fall nicht sämtliche Kapitaleinkünfte fristgerecht bis zum 31. Dezember 2013 offengelegt worden seien (die Offenlegung sei erst mit Anbringen vom 29. August 2014 erfolgt) und die nicht offengelegten Kapitaleinkünfte zumindest in einem der Steuerjahre die potentiell der Abgeltungswirkung des Steuerabkommens unterlägen, die gesetzliche Freigrenze von 22,00 € überschritten hätten, könne eine Erstattung der Abgeltungssteuer nicht erfolgen.

2. Dagegen hat die rechtliche Vertretung des Beschwerdeführers mit Schriftsatz vom 29. Mai 2015 Beschwerde erhoben. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, der Bescheid sei in mehrfacher Hinsicht mit Rechtswidrigkeiten belastet und verletze den Beschwerdeführer in verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten. Die angefallenen Zinserträge seien mit dem EU-Steuerrückbehalt belastet. Die Kapitalerträge seien damit bereits angemessen (end)besteuert und der entsprechende Anteil des Ertrages an Österreich abgeführt worden. Daraus folge, dass Österreich an den gegenständlichen Vermögenswerten bzw. den daraus erwachsenen Kapitalerträgen überhaupt kein Besteuerungsrecht (mehr) hätte ausüben dürfen. Die Einhebung der Einmalzahlung vom gegenständlichen Konto des Beschwerdeführers sei somit ohne rechtlichen Grund im Sinne des Art. 14 Abs. 3 des Steuerabkommens mit Liechtenstein erfolgt und könne der gesetzlich verankerte Anspruch auf Rückerstattung der Einmalzahlung daher nicht abgesprochen werden.

Der angefochtene Bescheid sei demnach mit doppelter Rechtswidrigkeit behaftet, da zum einen eine Nachversteuerung durch Einmalzahlung gemäß Art. 8 mangels unversteuerter Vermögenswerte überhaupt nicht erfolgen dürfen und zum anderen die belangte Behörde die Bestimmung des Art. 14 Abs. 3 des Steuerabkommens in rechtswidriger Weise für nicht verwirklicht erachtet habe. Die Einmalzahlung sei, wie aufgezeigt, ohne rechtlichen Grund erfolgt, da die Kapitalerträge bereits im Rahmen des EU-Steuerrückbehaltes einer angemessenen Endbesteuerung zugeführt worden seien und Österreich im Hinblick auf diese Kapitalerträge kein Besteuerungsrecht (mehr) zukomme. Der Tatbestand des Art. 14 Abs. 3 des Steuerabkommens sei demnach verwirklicht; widrigenfalls käme es zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung der Kapitalerträge.

In diesem Zusammenhang werde auf die Grundintention des Steuerabkommens verwiesen, wonach der Zweck des Abkommens insbesondere darin liege, bisher unversteuerte Vermögenswerte effektiv zu besteuern. Da die gegenständlich relevanten Vermögenswerte jedoch, wie aufgezeigt, bereits im Rahmen des EU-Steuerrückbehaltes versteuert worden seien, lägen von vornherein keine "bisher unversteuerten" Vermögenswerte vor. Eine Verletzung der Offenlegungspflicht sei dem Beschwerdeführer demnach ebenfalls nicht vorwerfbar. Er sei lediglich dazu angehalten gewesen, nicht versteuerte, dem Abkommen unterliegende Einkünfte darzulegen.

Überdies verletze der angefochtene Bescheid den Beschwerdeführer in verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten. Das Steuerabkommen diene nach seiner Grundintention vorrangig der Sicherstellung einer effektiven Besteuerung in Österreich und stelle sohin zweifellos einen wesentlichen Beitrag zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und zur steuerlichen Erfassung von nach Liechtenstein verbrachtem Schwarzgeld dar. Anhand dieser Grundintention und dem dieser zugrundeliegenden Regelungszweck sei das Steuerabkommen zu bewerten und dem folgend der angefochtene Bescheid auf seine Rechtmäßigkeit zu überprüfen.

In Hinblick auf den Begriff der Vermögenswerte im Sinne des Steuerabkommens lasse es der Wortlaut sowie der Sinneszusammenhang offen, ob darunter auch bloße Gehalts- bzw.

Girokonten zu subsumieren seien. In den Erläuterungen zu Art. 2 des Steuerabkommens werde auf den Begriff der Vermögenswerte näher eingegangen. Beispielhaft seien dort Wertpapiere wie Anleihen, Aktien, Investmentfonds-Zertifikate oder Ähnliches angeführt. Dies indiziere somit deutlich, dass es sich bei Vermögenswerten im Sinne des Steuerabkommens jedenfalls um solche handelte, welche mit einer entsprechenden Veranlagungsstrategie zur Veranlagung gebracht worden seien. Bei bloßen Gehalts- bzw. Girokonten, auf welche lediglich das monatliche Gehalt (welches überdies rechtmäßig versteuert werde) verbucht werde und welche nur geringfügige Zinserträge generierten (welche überdies im Wege des EU-Steuerrückbehaltes versteuert würden), sei eine derartige Veranlagungsstrategie jedoch gerade nicht gegeben. Derartige Vermögenswerte seien vom Abkommen nach seiner Grundintention daher nicht erfasst.

In diesem Sinne sei der im Steuerabkommen in Hinblick auf den Begriff der Vermögenswerte statuierte Gesetzeswortlaut bzw. dessen gegenständliche Auslegung durch die belangte Behörde als überschließend zu betrachten. Nach dem Gesetzeszweck fehle es an einer entsprechenden und notwendigen Ausnahme für all jene Konten, auf welchen Vermögenswerte ohne jede Veranlagungsstrategie (etwa bloße Gehalts- oder Girokonten) verbucht würden. Die Fallgruppen, welche vom Steuerabkommen erfasst sein sollten, seien jedenfalls völlig andere (nämlich gerade solche, bei welchen eine entsprechende Veranlagungsstrategie vorliege und nicht solche, bei denen die Kapitalerträge ohnehin bereits im Wege des EU-Steuerrückbehaltes versteuert worden seien), sodass eine Gleichbehandlung von bloßen Gehalts- oder Girokonten mit den in den Erläuterungen zu Art. 2 des Steuerabkommens genannten Vermögenswerten ungerechtfertigt und willkürlich wäre. Der Begriff der Vermögenswerte im Sinne des Steuerabkommens sei demnach teleologisch derart zu reduzieren, dass im Hinblick auf eine Nachversteuerung durch Einmalzahlung (Art. 8) bzw. die Erstattung der Einmalzahlung (Art. 14) bloße Gehalts- oder Girokonten ohne Veranlagungsstrategie ausgenommen seien. Dies umso mehr, wenn eine Versteuerung der Kapitalerträge, wie gegenständlich, bereits durch den EU-Steuerrückbehalt erfolgt sei. Es fehle daher bei jeder anderen Interpretation an einer nach der ratio legis notwendigen Ausnahme; das Steuerabkommen Liechtenstein bzw. die genannten Vorschriften würden trotzdem nicht ihres Inhaltes bzw. ihres Regelungszweckes entkleidet werden.

Die belangte Behörde begründe den angefochtenen Bescheid damit, dass eine Erstattung der Abgeltungssteuer mangels Verwirklichung des Art. 14 Abs. 3 des Steuerabkommens nicht erfolgen könne. Unter Berücksichtigung der zuvor dargestellten Grundintention des Steuerabkommens sowie der gegenständlich relevanten Beträge - nämlich einerseits die vermeintlich (was jedoch, wie aufgezeigt, ohnehin nicht der Fall sei) unversteuerten Kapitalerträge in Höhe von 2,54 € (2009), 4,42 € (2010), 5,55 € (2011), 26,22 € (2012) und 14,28 € (2013), gesamt sohin 53,01 €, und andererseits der eingehobene Abgeltungsbetrag in Höhe von 6.847,99 € - werde deutlich, dass der angefochtene Bescheid verfassungsgesetzlich gewährleistete Rechte des Beschwerdeführers verletze.

Jeder Eingriff in das Eigentumsrecht sei nur insoweit zulässig, als ein öffentliches Interesse bestehe und er verhältnismäßig sei. Hierzu müsse der Eingriff zur Erreichung des öffentlichen Interesses geeignet, erforderlich und angemessen sein. Der Eingriff in die Grundrechtsposition des Beschwerdeführers und das öffentliche Interesse müssten somit in einer vernünftigen Relation zueinander stehen. Der Eingriff müsse überdies ein möglichst schonendes Mittel zur Zielerreichung darstellen. Gegenständlich zeige schon ein Blick auf die relevanten Beträge, dass der angefochtene Bescheid ein derart exzessives Missverhältnis zwischen dem Verhalten des Beschwerdeführers und der Höhe des eingehobenen Abgabenbetrages schaffe, dass dies unter keinen Umständen als verhältnismäßig anzusehen sei. Dies insbesondere unter Berücksichtigung der Tatsache, dass das öffentliche Interesse, im Ausland angefallene Kapitalerträge einer entsprechenden Besteuerung zuzuführen (was gegenständlich jedoch aufgrund des EU-Steuerrückbehaltens ohnehin bereits geschehen sei), jedenfalls auch zu erreichen wäre, wenn zumindest die vorliegenden Kapitalerträge in Hinblick auf den relevanten Zeitraum entsprechend aliquoziert würden. Gegenständlich wären demnach die angeführten Zinserträge der Jahre 2009 bis 2013 auf den relevanten Zeitraum von fünf Jahren aufzuteilen, womit sich ein jährlicher Zinsbetrag in Höhe von jährlich 10,60 € ergäbe. Damit würde - bei gebotener aliquoter Betrachtung - auch die gesetzliche Freigrenze nicht überschritten. Die Tatsache, dass auf dem gegenständlichen Konto in bloß einem von fünf Beobachtungsjahren der gesetzliche Freibetrag von 22,00 € überschritten worden sei, zum Anlass dafür zu nehmen, den anhand sämtlicher Kapitalbestände und Kapitalentwicklungen ermittelten Abgeltungsbetrag in Höhe von 6.847,99 € vom Konto einzuziehen, halte jedenfalls einer verfassungsrechtlich gebotenen Verhältnismäßigkeitsprüfung unter keinen Umständen stand. Der eingezogene Betrag entspreche dem 129fachen des (bereits endbesteuerten) Zinsbetrages. Ein derartiges Missverhältnis sei jedenfalls nicht mehr durch den Zweck der Regelung gedeckt, schließlich wäre sogar bei einer tatsächlichen Steuerhinterziehung die Strafhöhe geringer, weshalb der nunmehr eingehobene Abgeltungsbetrag als unzulässige Enteignung qualifiziert werden könne.

Daran anknüpfend verbiete der in Art. 7 B-VG normierte Gleichheitsgrundsatz unsachliche Differenzierungen auf den Gebieten der Normsetzung und des Normvollzuges. Die Gleichheitswidrigkeit einer Bestimmung (bzw. deren gleichheitswidrige Anwendung) liege jedenfalls dann vor, wenn sich unter Anwendung qualitativer und quantitativer Kriterien ergebe, dass kein zu duldender Härtefall vorliege, sondern die angeordneten Rechtsfolgen schlichtweg unverhältnismäßig seien. Darüber hinaus seien im Sinne des Gleichheitssatzes Unterschiede im Tatsächlichen auch in entsprechend unterschiedlichen Rechtsnormen zu berücksichtigen. Es sei demnach im Sinne einer verfassungskonformen Interpretation und Anwendung der zitierten Bestimmungen des Steuerabkommens geboten, bloße Gehalts- oder Girokonten ohne Veranlagungsstrategie einer entsprechend differenzierten rechtlichen Handhabe zuzuführen. Jede andere rechtliche Handhabe wäre vollkommen willkürlich und damit gleichheitswidrig.

Die eingehobene Einmalzahlung sowie die Abweisung des Rückerstattungsantrages sei damit sowohl objektiv als auch subjektiv unverhältnismäßig und schaffe ein derart exzessives Missverhältnis zwischen dem Verhalten des Beschwerdeführers und dem eingehobenen Betrag, dass dieser in seinem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Unverletzlichkeit des Eigentums sowie im Gleichheitsgrundsatz verletzt sei.

3. Mit Beschwerdevorentscheidung hat das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Da im gegenständlichen Fall eine rechtzeitige schriftliche Ermächtigung der liechtensteinischen Zahlstelle gemäß Art. 10 Abs. 1 des Abkommens nicht vorliege, sei die Erhebung grundsätzlich in Übereinstimmung mit dem Abkommen erfolgt und damit die Voraussetzung für eine Erstattung gemäß Art. 14 Abs. 3 des Abkommens, nämlich das Fehlen eines rechtlichen Grundes, nicht erfüllt, zumal es in diesem Zusammenhang nicht relevant sei, aus welchen Gründen eine Ermächtigung gemäß Art. 10 Abs. 1 des Abkommens nicht erteilt worden sei. Eine Erstattung wäre dann in Betracht gekommen, wenn mangels erklärungspflichtiger und nicht versteuerter Einkünfte eine Abgeltungswirkung der Einmalzahlung im Sinne des Art. 8 Abs. 6 des Abkommens (Abgeltung der Ansprüche auf die dort genannten österreichischen Steuern durch die vollständige Gutschrift der Einmalzahlung) schon dem Grunde nach gar nicht hätte eintreten können. Dies würde voraussetzen, dass auf den betreffenden Konten und Depots keinerlei Einkünfte gutgeschrieben worden wären, deren Erfassung in Österreich in der Vergangenheit mangels Offenlegung unterblieben sei. Im gegenständlichen Fall seien im Jahr 2012 Zinsen in Höhe von 26,22 € erzielt worden. Somit wären (in einem Jahr) erklärungs- und veranlagungspflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen vorgelegen, welche die Freigrenze von 22,00 € gemäß § 39 Abs. 1 EStG 1988 überstiegen hätten und daher nicht außer Ansatz hätten bleiben können.

An der eingetretenen Abgeltungswirkung im Sinne des Art. 8 Abs. 6 des Abkommens ändere auch der Umstand nichts, dass auf die gegenständlichen Zinsen EU-Quellensteuer erhoben worden sei, welche im Fall einer steuerlichen Erfassung zwingend auf die Einkommensteuer hätte angerechnet werden müssen, da die Steueransprüche nach dem Abkommen abstrakt zu beurteilen seien und durch die EU-Quellensteuer keine Endbesteuerungswirkung eingetreten sei. Im Übrigen teile das Finanzamt die in der Beschwerde geäußerte Ansicht, dass das Abkommen nur auf Vermögensveranlagungen im engeren Sinne, nicht aber auf Gehaltskonten ohne Veranlagungsstrategie anzuwenden sei, nicht.

Hinsichtlich der geltend gemachten Verletzung verfassungsgesetzlich gewährleisteter Rechte sei darauf hinzuweisen, dass die Beurteilung der Verfassungskonformität außerhalb der Zuständigkeit des Finanzamtes liege.

4. Mit Vorlageantrag vom 20. Juli 2015 hat die rechtliche Vertretung ohne weitere Begründung die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht beantragt.

5. Im Zuge der am 7. Dezember 2017 durchgeführten mündlichen Verhandlung haben die Verfahrensparteien auf die jeweiligen schriftlichen Ausführungen verwiesen. Nach der Verkündigung der Entscheidung über die Beschwerde hat der Beschwerdeführer ergänzend noch angemerkt, dass er eine entsprechende Verständigung der L AG nicht erhalten habe.

II. Sachverhalt

Der im Inland ansässige Beschwerdeführer wurde mit seinen in Liechtenstein erzielten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Österreich jährlich zur Einkommensteuer veranlagt.

Die auf dem von ihm bei der L AG seit dem Jahr 2009 unterhaltenen Gehaltskonto verbuchten Zinserträge in Höhe von 2,54 € (2009), 4,42 € (2010), 5,55 € (2011), 26,22 € (2012) und 14,28 € (2013) wurden in den Abgabenerklärungen nicht deklariert.

Der Beschwerdeführer ist unbestritten Kontoinhaber und nutzungsberechtigte Person der in Rede stehenden Vermögenswerte. Nachdem die L AG eine schriftliche Ermächtigung, die Informationen gemäß Art. 10 des Abkommens mit Liechtenstein an die zuständige österreichische Behörde zu melden, nicht erhalten hat, hat sie ausgehend von den in der vorgelegten Bescheinigung angeführten Basisdaten eine anhand der im Abkommen (Anhang I) vorgesehenen Berechnungsformel ermittelte Einmalzahlung in Höhe von 6.847,99 € vom Konto des Beschwerdeführers eingezogen.

III. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Nach Art. 1 Abs. 1 des mit 1. Jänner 2014 in Kraft getretenen Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern, BGBl. III Nr. 301/2013 (in der Folge: Abkommen), soll durch bilaterale Zusammenarbeit der Vertragsstaaten die effektive Besteuerung der betroffenen Personen in der Republik Österreich sichergestellt werden. Zu diesem Zwecke werden nach Art. 1 Abs. 2 des Abkommens ua. Vermögenswerte bei einer liechtensteinischen Zahlstelle von in der Republik Österreich ansässigen betroffenen Personen auf der Grundlage dieses Abkommens nachversteuert (lit. a).

Zu den vom Abkommen betroffenen Vermögenswerten zählt nach Art. 2 Abs. 1 lit. f ua. das bei liechtensteinischen Zahlstellen im Sinne des Buchstabens e Ziffer i (Banken nach dem liechtensteinischen Bankengesetz und Wertpapierhändler) auf Konten oder Depots verbuchte Vermögen. Nicht als Vermögenswerte gelten Inhalte von Schrankfächern und Versicherungsverträge, die regulatorisch der liechtensteinischen Finanzmarktaufsicht unterstellt sind, ausgenommen dort näher beschriebene Vermögenswerte, die von einer Lebensversicherungsgesellschaft für einen Versicherungsnehmer gehalten werden.

Nach Art. 2 Abs. 1 lit. h des Abkommens ist "betroffene Person" im Sinne des Abkommens eine in der Republik Österreich ansässige natürliche Person, die ua. als Vertragspartner

einer liechtensteinischen Zahlstelle Konto- oder Depotinhaber sowie nutzungsberechtige Person der entsprechenden Vermögenswerte ist.

Für Zwecke des Teils 2 des Abkommens (Regelung zur Nachversteuerung von Vermögenswerten) ist nach Art. 3 Abs. 2 des Abkommens der Wohnsitz am Stichtag 2 (31.12.2011) maßgebend.

Gemäß Art. 4 Abs. 1 des Abkommens informieren die liechtensteinischen Zahlstellen (Banken und Wertpapierhändler) die Konto- und Depotinhaber bis spätestens zwei Monate nach dem Inkrafttreten dieses Abkommens über den Inhalt dieses Abkommens und die daraus resultierenden Rechte und Pflichten der betroffenen Person.

Nach Art. 5 Abs. 1 des Abkommens muss eine betroffene Person, die am Stichtag 2 (31.12.2011) und beim Inkrafttreten dieses Abkommens (01.01.2014) bei derselben liechtensteinischen Zahlstelle ein Konto oder Depot unterhält, der liechtensteinischen Zahlstelle spätestens per Stichtag 3 (31.05.2014) schriftlich mitteilen, für welche der beim Inkrafttreten dieses Abkommens bestehenden Konten oder Depots die Nachversteuerung durch Einmalzahlung nach Artikel 8 erfolgen soll und für welche Konten oder Depots sie der liechtensteinischen Zahlstelle die Ermächtigung zur freiwilligen Meldung nach Artikel 10 gewährt. Eine abgegebene Mitteilung ist ab Inkrafttreten dieses Abkommens unwiderruflich. Bei Konten oder Depots, bei denen die betroffene Person bis zum Stichtag 3 (31.05.2014) keine Mitteilung nach Absatz 1 abgibt, erfolgt die Nachversteuerung durch Einmalzahlung nach Artikel 8 (Art. 5 Abs. 3).

Die Einmalzahlung bemisst sich nach Anhang I des Abkommens (Art. 8 Abs. 2). Nach Art. 8 Abs. 3 des Abkommens erstellt die liechtensteinische Zahlstelle gleichzeitig mit der Erhebung der Einmalzahlung zuhanden der betroffenen Person eine Bescheinigung nach festgelegtem Muster. Erhebt die betroffene Person gegen die Bescheinigung nicht innerhalb von 30 Tagen nach deren Zustellung Einspruch, gilt diese als genehmigt.

Nach Art. 8 Abs. 6 des Abkommens gelten mit der vollständigen Gutschrift der Einmalzahlung auf dem bei der liechtensteinischen Zahlstelle dafür eingerichteten Abwicklungskonto die österreichischen Erbschaftssteuer- und Schenkungssteueransprüche, die Ansprüche auf die gemeinschaftlichen Bundesabgaben gemäß § 8 Absatz 1 erster Satz erster und dritter Fall des österreichischen Finanzausgleichsgesetzes 2008, die österreichischen Stiftungseingangssteueransprüche und die österreichischen Versicherungssteueransprüche, die auf den - auf den entsprechenden Konten und Depots verbuchten oder verwalteten - Vermögenswerten entstanden sind, als abgegolten. Der im Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Abkommens von der Abgeltungswirkung erfasste Betrag entspricht dem relevanten Kapital K_r wie in Anhang I des Abkommens bestimmt.

Die Steueransprüche, die vor dem Stichtag 1 (31.12.2003) entstanden sind, gelten im selben Umfang wie die in Absatz 6 genannten Steueransprüche als abgegolten (Art. 8 Abs. 7).

Nach Art. 10 Abs. 1 des Abkommens entfällt die Erhebung der Einmalzahlung nach Art. 8, wenn die betroffene Person ihre liechtensteinische Zahlstelle spätestens per Stichtag 3 (31.05.2014) schriftlich ermächtigt, die Informationen nach Absatz 2 an die zuständige österreichische Behörde zu melden.

Gemäß Art. 14 Abs. 3 des Abkommens hat die betroffene Person gegenüber der zuständigen österreichischen Behörde einen Anspruch auf Erstattung der Einmalzahlung, wenn die Einmalzahlung ohne rechtlichen Grund bezahlt worden ist.

Der Beschwerdeführer hatte seinen Wohnsitz am nach Art. 3 Abs. 2 des Abkommens maßgeblichen Stichtag (31.12.2011) in Österreich und hat sowohl an diesem Stichtag als auch beim Inkrafttreten des Abkommens (01.01.2014) über das in Rede stehende Konto bei der L AG, einer liechtensteinischen Zahlstelle im Sinne des Art. 2 Abs. 1 lit. e des Abkommens, verfügt. Er war damit nach Art. 5 Abs. 1 des Abkommens verpflichtet, der L AG spätestens bis zum Stichtag 3 (31.05.2014) mitzuteilen, ob die Nachversteuerung der Zinserträge durch Einmalzahlung erfolgen soll (anonyme Abgeltungssteuer) oder ob er dieser die Ermächtigung zur freiwilligen Meldung erteilt.

Nachdem außer Streit steht, dass der Beschwerdeführer der liechtensteinischen Zahlstelle eine Ermächtigung zur freiwilligen Meldung nach Art. 10 des Abkommens nicht erteilt hat, war diese verpflichtet, die nach Anhang I berechnete Einmalzahlung gemäß Art. 8 des Abkommens zu erheben. Aus welchen Gründen eine solche Ermächtigung nicht erteilt wurde, ist nach dem Abkommen nicht maßgeblich; ebenso stellt das Abkommen nicht darauf ab, ob das Vermögen auf dem Konto der liechtensteinischen Bank tatsächlich aus versteuerten oder nicht versteuerten Einkünften ("Schwarzgeld") stammt bzw. die Offenlegung der Zinserträge absichtlich oder nur versehentlich unterblieben ist.

Mit dem Einwand, dass das auf dem Konto verbuchte Einkommen in Österreich ordnungsgemäß versteuert wurde, war daher nichts zu gewinnen. Auch wenn der rechtlichen Vertretung darin zuzustimmen ist, dass nach der Grundintention des Abkommens bisher unversteuerte Vermögenswerte effektiv besteuert werden soll(t)en, ändert dies nichts daran, dass das Abkommen nach dem Willen der Unterzeichnerstaaten für Fälle, in denen keine unversteuerten Vermögenswerte vorliegen bzw. nur geringfügige Zinserträge erzielt wurden, die Möglichkeit zur freiwilligen Meldung vorsieht und im Falle der Nichterteilung einer diesbezüglichen Ermächtigung zwingend die pauschale Nachversteuerung durch Einmalzahlung zur Anwendung kommt.

Entgegen der Sichtweise der rechtlichen Vertretung kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass vom Abkommen nur mit einer entsprechenden Veranlagungsstrategie gehaltene Vermögenswerte erfasst sein sollten, nicht aber bloße Gehalts- und Girokonten, gilt als Vermögenswert im Sinne des Abkommens nach Art. 2 Abs. 1 lit. f ua. doch das bei einer liechtensteinischen Bank auf Konten oder Depots verbuchte Vermögen und gelten nicht als Vermögenswerte lediglich die Inhalte von Schrankfächern sowie bestimmte Versicherungsverträge. Für eine Ausnahme von Gehalts- und Girokonten lässt das Abkommen damit keinen Raum und besteht auch für eine diesbezügliche teleologische Reduktion keine Veranlassung. Soweit die rechtliche Vertretung einwendet, dass es nach

dem Gesetzeszweck an einer notwendigen Ausnahme für alle jene Konten, auf welchen Vermögenswerte ohne jede Veranlagungsstrategie verbucht würden, fehle, ist einmal mehr darauf hinzuweisen, dass das Abkommen die Optionsmöglichkeit zur freiwilligen Meldung vorsieht. Damit kann auch von einer ungerechtfertigten und willkürlichen Gleichbehandlung nicht die Rede sein.

Ein Anspruch gegenüber der zuständigen österreichischen Behörde auf Erstattung der Einmalzahlung besteht nach Art. 14 Abs. 3 des Abkommens nur, wenn die Einmalzahlung ohne rechtlichen Grund bezahlt worden ist. Wann ein solcher Fall einer ohne rechtlichen Grund erfolgten Einmalzahlung vorliegt, geht aus dem Abkommen nicht hervor.

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (2151 der Beilagen XXIV. GP - Staatsvertrag - Materialien) liegt eine solche grundlos erfolgte Einmalzahlung beispielsweise dann vor, wenn sich nachträglich herausstellt, dass die betroffene Person zum relevanten Zeitpunkt nicht in Österreich ansässig war.

Das Bundesministerium für Finanzen hat in einer Information vom 5. September 2014, BMF-010221/0566-VI/8/2014, ausgeführt, dass ein rechtlicher Grund auch dann (zum Teil) nicht vorliege, wenn der Einmalzahlungsbetrag aufgrund eines Rechenfehlers oder unter Zugrundelegung falscher Grunddaten in unrichtiger Höhe (überhöht) entrichtet worden sei, Österreich an den Vermögenswerten bzw. den bezogenen Kapitaleinkünften kein Besteuerungsrecht hätte ausüben können, bereits eine fristgerechte Offenlegung erfolgt wäre oder die Zahlstelle trotz Erteilung der Ermächtigung zur freiwilligen Meldung die Einmalzahlung erhoben hätte und eine Rückerstattung ausschließlich in den dort angeführten Fallkonstellationen erfolgen könne. Abgesehen davon, dass das Bundesfinanzgericht an derartige Aussagen des BMF nicht gebunden ist, wurde gegenständlich nicht behauptet, dass ein solcher Fall vorläge und konnte auch der Senat Derartiges nicht erkennen.

Soweit die rechtliche Vertretung des Beschwerdeführers die im Wege des EU-Steuerrückbehaltes bereits erfolgte Besteuerung der Zinserträge einwendet, ist ihr entgegenzuhalten, dass das Abkommen nach Art. 1 Abs. 3 zwar nicht anzuwenden ist auf Erträge oder Gewinne, von denen in Anwendung des Abkommens zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (Zinsbesteuerungsabkommen), ein Steuerrückbehalt erhoben worden ist, davon unberührt bleibt nach dem letzten Satz dieser Bestimmung jedoch der die Nachversteuerung von Vermögenswerten bis zum Inkrafttreten des Abkommens betreffende Teil 2 des Abkommens. Ein von der liechtensteinischen Zahlstelle einbehaltener EU-Steuerrückbehalt steht der Anwendung des Abkommens in dem die Regularisierung der Vergangenheit betreffenden Beschwerdefall sohin nicht entgegen.

Auch der Einwand einer dadurch bewirkten Doppelbesteuerung vermag der Beschwerde nicht zum Erfolg zu verhelfen. Aufgrund des Zinsbesteuerungsabkommens behalten

liechtensteinische Zahlstellen seit 1. Juli 2005 von den Zinszahlungen an in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässige Nutzungsberechtigte einen Steuerrückbehalt ein. Der Steuersatz beträgt in den ersten drei Jahren der Anwendung des Abkommens 15%, in den darauf folgenden drei Jahren 20% und danach 35%. Von den Einnahmen aus dem EU-Steuerrückbehalt werden 75% (anonym) an den jeweiligen Mitgliedstaat weitergeleitet, 25% behält Liechtenstein. Vermieden werden kann der Steuerrückbehalt durch eine freiwillige Meldung der Zinszahlungen an die zuständigen Behörden im Mitgliedstaat.

Der EU-Steuerrückbehalt stellt damit eine Art Sicherungssteuer dar, die eine effektivere Besteuerung der von in einem EU-Mitgliedstaat ansässigen Nutzungsberechtigten in Liechtenstein erzielten Zinserträge gewährleisten soll. Sie befreit den Nutzungsberechtigten aber nicht von seiner die Zinsen betreffenden Erklärungspflicht oder gar der Einkommensteuerpflicht im Wohnsitzstaat (vgl. Tumpel/Gläser, SWK 19/2005, S 608). Dass dem Beschwerdeführer eine Verletzung der Offenlegungspflicht nicht vorwerfbar wäre, trifft sohin nicht zu, hat der Wohnsitzstaat doch weiterhin uneingeschränkt das Recht, das Einkommen des Nutzungsberechtigten nach seinen innerstaatlichen Vorschriften zu besteuern. Im Falle einer Offenlegung oder Meldung der Zinserträge werden diese im jeweiligen Mitgliedstaat mit demselben Steuersatz besteuert, wie vergleichbare Erträge, die aus diesem Mitgliedstaat stammen (Art. 2 Abs. 4). Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, verpflichtet das Zinsbesteuerungsabkommen den Mitgliedstaat, in dem der Nutzungsberechtigte seinen Wohnsitz hat, jedoch, dem Nutzungsberechtigten eine Steuergutschrift in Höhe des einbehaltenen Betrages zu gewähren bzw. den Betrag der zuviel einbehaltenen Steuer zu erstatten (Art. 9 Abs. 1). Im Ergebnis soll den Nutzungsberechtigten daher jene Steuerlast treffen, die ihn auch ohne Einbehalt der Zinsensteuer bei ordnungsgemäßer Deklaration der Zinseinkünfte im Mitgliedstaat getroffen hätte (vgl. Tumpel/Gläser, SWK 19/2005, S 608). Voraussetzung für eine entsprechende Anrechnung des Steuerrückbehaltes ist somit jedenfalls eine Offenlegung der Zinserträge im jeweiligen Mitgliedstaat.

Demgegenüber wurde mit der gegenständlichen (pauschalen) Einmalzahlung hinsichtlich der auf dem Konto bei der L AG verbuchten Vermögenswerte eine Regularisierung für die gesamte Vergangenheit bis zum Inkrafttreten des Abkommens mit Liechtenstein bezüglich der dort angeführten Abgabenansprüche bewirkt, die insoweit auch einer finanzstrafrechtlichen Verfolgung entgegensteht.

Abgesehen davon, dass der EU-Steuerrückbehalt auf Zinserträge mit der gegenständlichen Einmalzahlung im Hinblick auf deren umfassende Abgeltungswirkung (davon sind im Übrigen, wenngleich nicht im konkreten Beschwerdefall, auch Zeiträume umfasst, in denen der EU-Steuerrückbehalt noch nicht erhoben wurde) nicht gleichgesetzt werden kann, muss derjenige, der in Liechtenstein erzielte Zinserträge nicht offengelegt hat und sowohl hinsichtlich des EU-Steuerrückbehaltes als auch der Abgeltungssteuer die die Anonymität wahrende Variante gewählt hat, die sich daraus ergebenden wirtschaftlichen Folgen in Kauf nehmen, zumal eine Besteuerung nach

den tatsächlichen Verhältnissen im Inland mangels Offenlegung nicht möglich war. Eine nachträgliche Offenlegung vermag daran nichts zu ändern.

Die von der rechtlichen Vertretung ins Treffen geführte Aliquotierung der Zinserträge kommt nicht in Betracht. Nach § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Gemäß § 39 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraumes) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat. Hat der Steuerpflichtige Iohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen, so erfolgt eine Veranlagung nur, wenn die Voraussetzungen des § 41 vorliegen. Sind im Einkommen Einkünfte aus Kapitalvermögen enthalten, so bleiben Überschüsse aus dieser Einkunftsart außer Ansatz, wenn sie 22 Euro nicht übersteigen. Die Einkommensbesteuerung erfolgt sohin periodenbezogen, im Beschwerdefall somit für das jeweilige Kalenderjahr. Für eine gleichmäßige Aufteilung der in den Jahren 2009 bis 2013 insgesamt erzielten Zinserträge auf die einzelnen Jahre, lässt das Gesetz keinen Raum. Haben die Zinserträge die in § 39 Abs. 1 EStG 1988 angeführte Grenze von 22,00 € überstiegen, wären sie daher in der jeweiligen Höhe im jeweiligen Jahr zu erfassen gewesen.

Auch wenn der rechtlichen Vertretung des Beschwerdeführers zuzustehen ist, dass die Einmalzahlung die bezogenen Zinsen um ein Vielfaches übersteigt und sie insofern als unverhältnismäßig angesehen werden mag, ist diese abkommensgemäß eintretende rechtliche Folge einzig der von ihm der L AG nicht erteilten Ermächtigung zur freiwilligen Meldung zuzuschreiben. Nachdem der Beschwerdeführer das Wahlrecht zwischen anonymer Einmalzahlung und der mit einer Besteuerung nach den tatsächlichen Verhältnissen verbundenen freiwilligen Meldung hatte und er somit die für ihn günstigere Variante in Anspruch hätte nehmen können, kann insoweit auch keine allfällige Verfassungswidrigkeit erkannt werden (zur Frage der Verfassungskonformität der Abkommen mit der Schweiz und Liechtenstein vgl. Nocacek, in ÖStZ 2013, 166 ff, mwN). Ein Eingehen auf die einzelnen eingewendeten verfassungsrechtlichen Aspekte im Zusammenhang mit der Einmalzahlung erübrigt sich daher.

Gesamthaft gesehen ist somit nicht erkennbar, dass die Einmalzahlung ohne rechtlichen Grund im Sinne des Abkommens mit Liechtenstein eingehoben worden wäre (vgl. ua. 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 31.10.2017, RV/1100680/2015 und BFG 31.10.2017, RV/1100738/2015 ; aA hingegen BFG 20.6.2017, RV/7100801/2015). Damit aber kam eine Rückzahlung nicht in Betracht und konnte der Beschwerde daher kein Erfolg beschieden sein.

Ergänzend ist anzumerken, dass das nach Verkündigung der Entscheidung über die Beschwerde erstmals eingewendete Vorbringen des Beschwerdeführers, er habe das Informationsschreiben der L AG nicht erhalten (im Ansuchen auf Rückerstattung vom 29. August 2014 hat er angegeben, dass er aufgrund von unglücklichen Umständen

übersehen habe, die Erklärung zur freiwilligen Meldung rechtzeitig bei seiner Bank abzugeben), nicht mehr zu berücksichtigen war.

Gemäß § 270 BAO hat das Verwaltungsgericht auf im Laufe des Beschwerdeverfahrens zur Kenntnis gelangte Umstände Bedacht zu nehmen, auch wenn dadurch das Beschwerdebegehren geändert oder ergänzt wird. "Im Laufe" im Sinne dieser Bestimmung ist das Beschwerdeverfahren nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes so lange, als es nicht abgeschlossen ist, dh. eine wirksame Entscheidung über die Beschwerde ergangen ist (vgl. VwGH 29.9.2004, 99/13/0111). Gemäß § 277 Abs. 4 BAO schließt die vor dem Senat durchgeführte mündliche Verhandlung - sofern sie nicht vertagt wird - in der Regel mit der Verkündung der Entscheidung, die jedoch immer auch schriftlich zugestellt werden muss. Die Zustellung der schriftlichen Ausfertigung hat Bedeutung für die Fälligkeit eines Mehrbetrages an Abgaben und die Frist zur Erhebung einer Beschwerde an die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts. Das Erkenntnis selbst ist aber bereits mit der mündlichen Verkündung durch den Senatsvorsitzenden ergangen (vgl. VwGH 9.9.1998, 93/14/0170, mwN). Daraus wiederum folgt, dass auf das Vorbringen des Beschwerdeführers nach Verkündung der Entscheidung über die Beschwerde durch den Senatsvorsitzenden nicht mehr Bedacht zu nehmen war. Lediglich der Vollständigkeit halber wird an dieser Stelle daher darauf hingewiesen, dass das Bundesfinanzgericht der Frage einer tatsächlich erfolgten Zustellung der Information im Erkenntnis vom 31. Oktober 2017, RV/1100738/2015, auch inhaltlich keine Relevanz beigemessen hat, weil das Abkommen weder eine Sanktion für die Zahlstellen im Falle einer nicht erfolgten Information vorsehe (ob sich daraus allenfalls haftungsrechtliche Ansprüche gegenüber der Zahlstelle ergeben könnten, sei nicht zu beurteilen), noch eine Regelung für das weitere Vorgehen in einem solchen Fall enthalte (etwa eine entsprechende Nachfrist zur Einreichung der Instruktionserklärung), sondern im Falle des Unterbleibens einer entsprechenden Mitteilung bis zum Stichtag automatisch und verpflichtend die Nachversteuerung durch Einmalzahlung zum Tragen komme und es nach dem Abkommen somit der betroffenen Person obliege, dafür Sorge zu tragen, dass der Zahlstelle eine allfällige schriftliche Ermächtigung zur freiwilligen Meldung bis zum maßgeblichen Stichtag übermittelt werde.

IV. 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.

Zur Frage, wann ein Fall einer ohne rechtlichen Grund gemäß Art. 14 Abs. 3 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern erfolgten Einmalzahlung vorliegt

und daher ein Anspruch auf Erstattung der Einmalzahlung besteht, existiert - soweit erkennbar - keine höchstgerichtliche Rechtsprechung. Auch ist die Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts in dieser Frage nicht einheitlich. Eine ordentliche Revision ist daher zulässig.

Feldkirch, am 13. Dezember 2017