

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache der Bf., Gde X, F-Straße-xx, vertreten durch die XYZ Steuerberatungspartnerschaft, Gd Y, B-Straße-yy, gegen den Bescheid des Finanzamtes Z, Ge Z, S-Straße-zz, vom 4. Mai 2015 betreffend Abweisung des Antrages auf Erstattung der Einmalzahlung gemäß Art. 14 Abs. 3 des Steuerabkommens mit dem Fürstentum Liechtenstein zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

### Entscheidungsgründe

Die in Österreich ansässige Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) war Grenzgängerin nach Liechtenstein und unterhielt als Nutzungsberechtigte über ein am 9. Jänner 2008 eröffnetes Girokonto bzw. über ein am 27. Mai 2009 eröffnetes Sparkonto bei der X-Bank in A.

Die Bf. hat es - bezugnehmend auf das Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich Steuern (BGBl. III Nr. 301/2013) - bis zum 31. Mai 2014 verabsäumt, ihrem liechtensteinischen Kreditinstitut gegenüber mitzuteilen, für welche der beiden Methoden (Einmalzahlung gemäß Art. 8 oder freiwillige Meldung gemäß Art. 10) zur Nachversteuerung von Vermögenswerten bzw. Kapitaleinkünften, die in Österreich zu besteuern gewesen wären und unversteuert auf dem gegenständlichen Bankkonto lagen, sie sich entscheidet.

In Ermangelung einer solchen Erklärung kam in der Folge die anonyme Abgeltung durch Einmalzahlung zur Anwendung. In diesem Sinne hat die x-Bank aufgrund der im gegenständlichen Abkommen (Anhang I) festgelegten Formel einen pauschalen Steuerbetrag iHv 7.508,14 EUR (= 9.302,56 CHF) berechnet und vom Sparkonto der Bf. abgezogen (vgl. diesbezügliche Belastungsanzeige der x-Bank). Gleichzeitig mit dieser Erhebung der Einmalzahlung hat die Bf. eine (einspruchsfähige) Bescheinigung über die Höhe der geleisteten Abgeltungssteuer erhalten, um im Falle einer späteren Prüfung durch

die Abgabenbehörde einen Nachweis erbringen zu können. Im Wege der zuständigen liechtensteinischen Behörde wurde die eingehobene Einmalzahlung schließlich an die zuständige österreichische Behörde weitergeleitet.

Mit Schreiben vom 14. August 2014 legte die Bf. ein Schreiben der X-Bank über die Nachversteuerung durch Einmalzahlung (Steuerabkommen Regularisierung Vergangenheit) vor und beantragte, die Rückerstattung der bereits in Abzug gebrachten Abgeltungssteuer (auf die in diesem Zusammenhang von der Bf. gemachten Ausführungen wird an dieser Stelle verwiesen).

Nach Ergehen eines entsprechenden Delegierungsbescheides des Bundesministeriums für Finanzen gemäß § 3 AVOG 2010 wies das Finanzamt Z in der Folge mit Bescheid vom 4. Mai 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 (Offenlegung erst mit Einreichung entsprechender Unterlagen am 29.4.2015) und die nicht offengelegten Kapitaleinkünfte zumindest in einem Steuerjahr (konkret in den Jahren 2012 und 2013, die potentiell der Abgeltungswirkung des Steuerabkommens unterlägen), die gesetzliche Freigrenze von 22,00 € überschritten hätten, könne keine Erstattung der Abgeltungssteuer erfolgen.

Nach entsprechender Fristverlängerung erhob die steuerliche Vertretung der Bf. in deren Auftrag mit Schriftsatz vom 29. Juli 2015 (berichtigt mit Schreiben vom 12.8.2015) gegen diesen abweisenden Bescheid vom 4. Mai 2015 das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte *"die Rückerstattung des im Rahmen des Steuerabkommens mit Liechtenstein versehentlich einbehaltenen Abgeltungsbetrages bzw. die Anrechnung des einbehaltenen Abgeltungsbetrages in Höhe von EUR 7.508,14 (CHF 9.302,56) auf die auf die Kapitalerträge festzusetzende besondere Einkommensteuer"*. Gleichzeitig legte sie eine Aufstellung der Zinserträge samt darauf entfallender Kapitalertragsteuer bzw. EU-Quellensteuer für die Jahre 2008 bis 2013 vor und führte im Wesentlichen Folgendes begründend aus:

*""Auf die ausländischen Kapitalerträge unserer Mandantin entfiel eine zu entrichtende Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2013 in Höhe von insgesamt EUR 45,03, auf die jedoch wiederum EUR 58,13 an EU-Quellenstellensteuer anzurechnen wäre, sodass es insgesamt zu einem GUTHABEN von EUR 13,10 zu Gunsten unserer Mandantin käme. Die Nichterstattung des Abgeltungsbetrages ist uE rechtswidrig. Die Rechtswidrigkeit begründet sich wie folgt:*

### **Rechtliche Rahmenbedingungen**

*Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern, unterzeichnet am 29. Jänner 2013, im Folgenden als "Steuerabkommen" bezeichnet, soll die effektive Besteuerung von in Österreich steuerpflichtigen Personen sichern. Das Abkommen sieht hierzu Regelungen für die Zukunft (Teil 3) und Regelungen für die Nachversteuerung der Vergangenheit (Teil 2) vor.*

*Die Regelung für die Vergangenheit sieht als Standardvariante die Pauschalbesteuerung (Art. 8 des Steuerabkommens - Nachversteuerung durch Einmalzahlung) vor. Alternativ kann der Steuerpflichtige für eine Meldung an das österreichische Finanzamt optieren. Eine Nachholung der Meldevariante an das österreichische Finanzamt ist nicht vorgesehen.*

*Gemäß Teil 1 (Allgemeiner Teil) Artikel 1 Z 3 des Steuerabkommens findet das Abkommen keine Anwendung auf Erträge, die der Richtlinie 2003/48/EG unterliegen (nachfolgend "Zinsbesteuerungsabkommen") und für die ein Steuerrückbehalt erhoben worden ist. Teil 2 (Regelung zur Nachversteuerung) bleibt jedoch unberührt.*

*Gemäß Artikel 14 Z 3 des Steuerabkommens hat die vom Abzug betroffene Person gegenüber der österreichischen Behörde einen Anspruch auf Erstattung der Einmalzahlung, wenn die Einmalzahlung ohne rechtlichen Grund bezahlt worden ist.*

### **Teleologische Überlegungen**

*Grundsätzlich ist das Steuerabkommen nicht auf der EU-Quellensteuer unterliegende Einkünfte anzuwenden. Für die Vergangenheitsbereinigung werden jedoch auch Konten, die dem EU-Quellensteuereinbehalt unterliegen, vom Einmalzahlungsabzug mitumfasst. Damit sollen vor allem auch nicht entrichtete Einkommens-, Erbschafts- und Schenkungssteuern sowie Umsatzsteuern erfasst werden. Die Nacherfassung der bereits durch EU-Quellensteuer belasteten Kapitaleinkünfte ist nicht Ziel des Abkommens.*

*Unsere Mandantin hätte im Zeitraum 2008 bis 2012 insgesamt Einkommensteuern auf erzielte Kapitaleinkünfte in Höhe von EUR 45,03 zu entrichten gehabt. Dies entspricht durchschnittlich EUR 9,00 je Jahr. Auf diese wären insgesamt EUR 58,13 an EU-Quellensteuern anzurechnen, sodass es insgesamt zu einem Guthaben von EUR 13,10 gekommen wäre. In keinem Jahr hätte unter Berücksichtigung der EU-Quellensteuer, die auf die liechtensteinischen Kapitaleinkünfte entfallende Einkommensteuer EUR 2 (wohl: 22) überschritten. Als recht- und billig denkender Mensch kann es nicht Ziel des Abkommens sein, die Korrektur der im Abzugswege einbehaltenen Abgeltungssteuer in Höhe von EUR 7.508,14 nicht innerhalb angemessener Frist zuzulassen.*

*Es kann wohl unterstellt werden, dass auch die Finanzverwaltung bei Kleinstbeträgen hier von einer Veranlagung aus verwaltungsökonomischen Gründen abgesehen hätte. Dies kann dadurch untermauert werden, dass Grenzgänger, die aufgrund von erklärungspflichtigen Kapitaleinkünften nunmehr einem BV-Team zugeordnet werden müssen, finanziell immer noch von den AV-Teams betreut werden. Auch § 242 BAO sieht für Kleinstbeträge eine Vollstreckungsbagatellgrenze von EUR 20,00 je Jahr vor.*

### **Erstattung der Abzugssteuer bei Nichtveranlagung**

Gemäß § 240 BAO können auf Antrag des Abgabepflichtigen zu Unrecht einbehaltene Beträge insoweit erstattet werden, als weder eine Rückzahlung durch den Abfuhrverpflichtenden noch ein Ausgleich im Wege der Veranlagung möglich ist. Die Frist gem. § 240 BAO beträgt fünf Jahre. Unseres Erachtens ist § 240 BAO auf das Steuerabkommen anzuwenden. Soweit durch den Abgabepflichtigen nachgewiesen wird, dass Quellensteuer von nicht vorhandenen Kapitaleinkünften einbehalten wurde und auch sonst keine nicht deklarierten Einkünfte in dem dem Steuerabzug unterlegenen Vermögen enthalten sind, ist diese zurückzubezahlen. Die Grundsätze der Rechtsrichtigkeit, Steuertragfähigkeit und Steuergerechtigkeit gebieten dies. Zudem käme es bei Nichtanwendung des § 240 BAO zu einer Benachteiligung ausländischer Kapitaleinkünfte gegenüber inländischen Kapitaleinkünften und einer ungerechtfertigten Ungleichbehandlung.

### ***Behandlung der Abzugssteuer als Steueranzahlung - Benachteiligung gegenüber schweren Steuervergehen***

Gemäß Art. 8 Z 9 des Steuerabkommens kommt es zur Anrechnung der einbehaltenen Quellensteuer als freiwillige Anzahlung auf die Einkommensteuer, wenn die Abgeltungswirkung des Steuerabkommens nicht eintritt. Dies ist insbesondere bei finanzstrafrechtlich als besonders schwer qualifizierten Vergehen sowie bei bereits eingeleiteten Verfolgungshandlungen der Fall. Sollte die veranlagte Steuer in diesen Fällen schlussendlich niedriger sein als die einbehaltene Abzugssteuer, käme es in der Folge zu einer Gutschrift der als Anzahlung behandelten Abzugssteuer.

Eine Behandlung der Abzugssteuer als Steueranzahlung im vorliegenden Fall erscheint im Sinne eines Größenschlusses daher jedenfalls geboten.

### ***Ergebnis***

Aus teleologischer und systematischer Sicht erscheint die nicht mögliche Korrektur einer versehentlich einbehaltenen Abzugssteuer rechtswidrig. Unsere Mandantin hätte bei Erklärung der Kapitaleinkünfte insgesamt EUR 13,10 zurückerhalten! Die höchste Zahllast hätte sich für 2010 mit EUR 1,18 ergeben.

Die einbehaltene Abzugssteuer ist uE daher zu erstatten bzw. in eventu als Anzahlung auf den zu berichtigenden Einkommensteuerbescheid anzurechnen.

Das Finanzamt wies in der Folge die in Rede stehende Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 14. August 2015 als unbegründet ab; auf die entsprechenden Ausführungen der Abgabenbehörde in der diesbezüglichen Bescheidbegründung wird an dieser Stelle verwiesen.

Mit Schreiben vom 21. August 2015 beantragte die steuerliche Vertretung der Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Im Vorlageantrag brachte sie in Erwiderung zur Beschwerdevorentscheidung Folgendes ergänzend vor:

**" Begründungselement der Nichtanwendbarkeit der Bundesabgabenordnung**

*Die Finanzbehörde verneint die Anwendung der Bundesabgabenordnung auf das Steuerabkommen, da es sich nicht um eine Abgabe im Sinne des § 1 BAO handle und leitet daraus die Nichtanwendbarkeit des § 240 BAO ab. Dies überzeugt mehrfach nicht:*

### **Anwendungsbereich aufgrund §§ 1 und 2 BAO**

*Das Steuerabkommen regelt gem. Art. 8 Z 6 die pauschale Nachversteuerung der österreichischen Erbschafts- und Schenkungssteuer, die Ansprüche auf die gemeinschaftlichen Bundesabgaben, Stiftungseingangssteuer- und Versicherungssteueransprüche. Gemäß § 1 BAO ist die Bundesabgabenordnung in Angelegenheiten der öffentlichen Abgaben anzuwenden. Gem. § 2 lit. a Z 2 BAO ist die Bundesabgabenordnung für Erstattungen, Vergütungen und Abgeltungen von Abgaben und Beträgen mittelbar anzuwenden, sofern nichts anderes bestimmt ist. Unter Erstattungen fallen auch "Rückerstattungen" entrichteter Quellensteuern auf Grund von Bestimmungen eines DBA/völkerrechtlicher Verträge (vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 2, Tz 2). Selbst Art. 8 Z 8 des Steuerabkommens bezieht den Vertrag auf die Abgabenschuldner der BAO. Die Bundesabgabenordnung ist daher uE auf das Steuerabkommen vollinhaltlich anzuwenden.*

*Die Nichtanwendbarkeit der BAO und in der Konsequenz die Verweigerung der Korrekturmöglichkeit einer versehentlich erfolgten Pauschalbesteuerung über § 240 BAO für ausländische Kapitaleinkünfte würde auch Bedenken hinsichtlich der faktischen Einschränkung bzw. unverhältnismäßigen Erschwerung der Kapitalverkehrsfreiheit sowie der Diskriminierung ausländischer (EWR) Finanzplätze wecken.*

*Bei Verneinung der Anwendung der BAO kommt auch § 98 BAO hinsichtlich der Anwendbarkeit des Zustellgesetzes nicht zur Anwendung. Die ohnehin bestehenden Zweifelsfragen hinsichtlich des Nachweises der erfolgten (ausreichenden) Information der Betroffenen betreffend Rechte und Pflichten aus dem Steuerabkommen gem. Art. 4 des Steuerabkommens würden noch weiter verschärfen.*

*Die Gesamtheit aus a) Schwere des Eingriffes, b) des von der Finanzverwaltung vertretenen Ausschlusses der Korrekturmöglichkeit eines versehentlichen Einbehaltens des Abgeltungsbetrages und c) der mangelnden Regelung des zu erbringenden Nachweises über die Information und Aufklärung der Betroffenen im Steuerabkommen und deren Entscheidung führen auch zu verfassungsrechtlichen Bedenken. Die Anwendung der Bundesabgabenordnung und seines Rechtsschutzinstrumentariums vermag diese zumindest abzuschwächen.*

*Die Verneinung der Korrekturmöglichkeit des versehentlich ein behaltenen Pauschalbetrages, wenn sich wie im vorliegenden Fall sogar ein Gesamt guthaben ergeben hätte, ist uE schwerwiegend rechtswidrig. Auch in Zeiten von (andauernden) Budgetnoten sind Grundsätze wie Gleichmäßigkeit der Besteuerung, Steuertragfähigkeit, Verhältnismäßigkeit des Eingriffes und ein angemessener Rechtsschutz zu beachten."*

Das Finanzamt Z legte in der Folge - wie auch der Bf. mitgeteilt wurde - die im Spruch genannte Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht

vom 2. September 2015 verwies die Abgabenbehörde auf ihre Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung.

***Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:***

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

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

Erteilt die betroffene Person, die am 31. Dezember 2011 und am 1. Jänner 2014 (Zeitpunkt des Inkrafttretens des Abkommens) bei derselben liechtensteinischen Zahlstelle ein Konto oder Depot unterhält, der liechtensteinischen Zahlstelle bis spätestens 31. Mai 2014 (unwiderruflich) die (ausdrückliche) schriftliche Ermächtigung, der zuständigen österreichischen Behörde die Identität, die relevanten persönlichen Daten sowie den jährlichen Kontostand zwischen dem 31. Dezember 2003 und dem

Inkrafttreten des Abkommens (1.1.2014) bekannt zu geben, entfällt die Einmalzahlung nach Art. 8 Steuerabkommen-Liechtenstein. Die freiwillige Meldung gilt im Falle der Feststellung einer Abgabenverkürzung als Selbstanzeige gemäß § 29 Abs. 1 Satz 1 FinStrG, bezogen auf die gemeldeten Konten oder Depots. Die für die Feststellung der Verkürzung bedeutsamen Umstände sind von der betroffenen Person innerhalb einer von der zuständigen österreichischen Behörde festzusetzenden angemessenen Frist offen zu legen.

Entscheidet sich der Steuerpflichtige aber - nach diesbezüglicher Information seiner Bank iSd Art. 4 Abs. 1 Steuerabkommen-Liechtenstein - (unwiderruflich) für die anonyme Abgeltung oder reagiert er auf die Information seiner Bank (bis spätestens 31.5.2014) nicht, kommt automatisch die pauschale anonyme Besteuerung (Einmalzahlung nach Art. 8 Steuerabkommen-Liechtenstein) durch die liechtensteinische Bank zur Anwendung (vgl. Art. 5 Abs. 3 Steuerabkommen-Liechtenstein). Die liechtensteinische Bank bucht vom österreichischen Kunden den von ihr nach der im Anhang I des gegenständlichen Steuerabkommens enthaltenen Formel berechneten pauschalen Steuerbetrag zu Lasten seines Vermögens ab und leitet diesen (über die liechtensteinische Steuerverwaltung) an die österreichische Steuerbehörde weiter. Mit der (vollständigen) Überweisung gilt die (österreichische) Steuerpflicht für die Vergangenheit betreffend Einkommen-, Umsatz-, Erbschafts- und Schenkungssteuer, sowie Stiftungseingangs- und Versicherungssteueransprüche und Meldepflichten im Umfang der auf den Konten und Depots entstandenen Vermögenswerte als abgegolten (das von der Abgeltungswirkung umfasste Vermögen ist mit der Höhe des relevanten Kapitals gedeckelt) und es tritt hinsichtlich der durch die Einmalzahlung abgegoltenen Steueransprüche Straffreiheit ein. Die Bank stellt dem österreichischen Kunden eine Bestätigung über die erfolgte Zahlung aus, welche als Nachweis über die erfolgt Legalisierung in Form der Einmalzahlung gegenüber den österreichischen Finanzbehörden dient.

Im gegenständlichen Fall wurden die oben dargestellten persönlichen, sachlichen und zeitlichen Bedingungen (die Bf. war am 31.12.2011 und am 1.1.2014 wirtschaftlich Berechtigte von Vermögenswerten bei einer liechtensteinischen Zahlstelle und war am 31.12.2011 in Österreich ansässig; vgl. auch entsprechende Anfrage aus dem Zentralen Melderegister) unbestrittenmaßen kumulativ erfüllt. Von der Bf. konnte für die Regelung der Vergangenheit die Wahl zwischen einer anonymen Einmalzahlung oder einer freien Meldung getroffen werden. Nachdem es die Bf. aber trotz fristgerechter Information durch die X-Bank (X-B) über das gegenständliche Steuerabkommen (Gegenteiliges wurde von Seiten der Bf. nicht behauptet) bis zum 31. Mai 2014 verabsäumt hat, ihrem liechtensteinischen Kreditinstitut (X-B) gegenüber (unwiderruflich) explizit mitzuteilen, für welche der beiden Methoden zur Nachversteuerung ihrer bislang unversteuert gebliebenen Vermögenswerte bzw. Kapitaleinkünfte auf ihren Konten sie sich entscheidet, kam gemäß Art. 5 Abs. 3 Steuerabkommen-Liechtenstein automatisch die pauschale anonyme Besteuerung (Einmalzahlung nach Art. 8 Steuerabkommen-Liechtenstein) durch die X-B zur Anwendung. Demzufolge hat die X-B aufgrund der im gegenständlichen Abkommen (Anhang I) festgelegten Formel einen pauschalen Steuerbetrag iHv

7.508,14 EUR (= 9.302,56 CHF) berechnet und vom gegenständlichen Konto der Bf. abgezogen. Der Abzug der Einmalzahlung (Abgeltungssteuer) erfolgte anonym, da die Zahlstelle den Gesamtbetrag für sämtliche Kunden an die liechtensteinische Steuerverwaltung, ohne Rückschlussmöglichkeiten auf die einzelnen Kunden, überweist.

Die gegenständliche Formel dient der praktischen Vereinfachung; sie ist pauschal wie typisierend, aber auch differenzierend (bei hohen 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 bei Anwendung der pauschalen Berechnung außer Acht. Eine entsprechende Anrechnung würde dem Zweck des Abkommens bzw. dem Willen des Abkommensgesetzgebers, nämlich einer abgabenrechtlichen und strafrechtlichen Bereinigung von in der Vergangenheit bewirkten Abgabenverkürzungen (weitreichende Abgeltungs- und Amnestiewirkung) widersprechen und findet auch keine entsprechende Rechtsgrundlage (vgl. dazu zB auch BFG 19.12.2016, RV/5101113/2016).

Dem diesbezüglichen Beschwerdebegehren war daher ein Erfolg zu versagen.

Im Hinblick auf den Eventualantrag der Bf., die einbehaltene Abzugssteuer als Anzahlung auf den zu berichtigenden Einkommensteuerbescheid anzurechnen, wird auch auf die nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes richtigen Ausführungen des Finanzamtes in der oben genannten Beschwerdevorentscheidung verwiesen. Nach Art. 8 Abs. 9 Steuerabkommen-Liechtenstein kommt es im Übrigen nur dann zur Anrechnung der einbehaltenen Einmalzahlung als freiwillige Anzahlung auf die Einkommensteuer, wenn in konkret bezeichneten, besonderen Fällen (Vermögenswerte aus Geldwäscherei, Kenntnis der Abgabenhinterziehung und Verfolgungshandlungen zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens) die Abgeltungswirkung des Steuerabkommens nicht eintritt; davon war jedoch im gegenständlichen Beschwerdefall nicht auszugehen.

Wenn von Seiten der Bf. vorgebracht wird, dass die gegenständliche Einmalzahlung unverhältnismäßig sei und sich als rechts- und verfassungswidrig erweise, so ist diesem Beschwerdevorbringen zu erwidern, dass es der Bf. (bis 31.5.2014) alternativ offen gestanden wäre, die Zahlstelle bzw. die X-B anzuweisen, eine Meldung an Stelle der Einmalzahlung vorzunehmen und sich damit letztlich für eine Besteuerung für die Vergangenheit gemäß den nationalen Vorschriften des Ansässigkeitsstaates Österreich zu entscheiden; sie hätte sich jedenfalls den nachteiligen Folgen der pauschalen Einmalzahlung entziehen können. Ein diesbezügliches Versäumen

bzw. die Nichtinanspruchnahme dieses durch das Steuerabkommen eingeräumten Handlungsspielraumes ist jedenfalls der Bf. anzulasten.

An dieser Stelle erlaubt sich das Finanzgericht auch darauf hinzuweisen, dass gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden darf. Das Legalitätsprinzip umfasst entgegen seinem Wortlaut auch die Gerichtsbarkeit; die Bindung der Gerichte an die Gesetze war nämlich zum Zeitpunkt der Ausarbeitung der Bundesverfassung bereits eine solche Selbstverständlichkeit, dass sie gar nicht gesondert erwähnt wurde. Die Abgabenbehörde wie auch das Finanzgericht haben daher - gebunden an dieses in Art. 18 Abs. 1 B-VG verankerte Legalitätsprinzip - die oben angeführten, klaren Bestimmungen des Steuerabkommens (ein parlamentarisch genehmigter Staatvertrag besitzt zur Gänze den Rang eines Bundesgesetzes, vgl. Öhlinger, in: Korninek/Holoubek, B-VG, Art. 50 Rzen 37 und 39), die im Übrigen keinerlei Spielraum eröffnen, so lange anzuwenden, als diese dem Rechtsbestand angehören.

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

Zu den angesprochenen verfassungsrechtlichen Bedenken 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).

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

Art. 14 Abs. 3 Steuerabkommen-Liechtenstein sehen eine Erstattung der Einmalzahlung lediglich dann vor, wenn diese zur Gänze oder zum Teil "ohne rechtlichen Grund" erfolgte. Ein solcher rechtlicher Grund liegt nach der Verwaltungspraxis (vgl. dazu Information des Bundesministeriums für Finanzen vom 5.9.2014, BMF-010221/0566-VI/8/2014, betr. Rückerstattung der Abgeltungsbeträge nach den Steuerabkommen mit der Schweiz und mit Liechtenstein) etwa dann (zum Teil) vor, wenn der Einmalzahlungsbetrag aufgrund eines Rechenfehlers oder unter Zugrundelegung falscher Grunddaten in unrichtiger Höhe

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

Angesichts der gegenständlichen Sach- und Rechtslage bestand nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes im konkreten Fall die Pflicht, die Einmalzahlung zu ermitteln und abzuführen. Die Erhebung der Einmalzahlung war dem Grunde und auch der Höhe nach zutreffend [wie oben dargelegt, wurden im konkreten Fall die persönlichen, sachlichen und zeitlichen Bedingungen des gegenständlichen Steuerabkommens erfüllt; nach Art. 1 Abs. 3 Steuerabkommen-Liechtenstein findet die in Teil 2 des in Rede stehenden Steuerabkommens geregelte Regularisierung der Vergangenheit - wie von der Abgabenbehörde zu Recht ausgeführt wurde - auch auf von EU-rechtlichen Regelungen bereits erfasste Kapitalerträge Anwendung; gegenständlich gab es keine Anhaltspunkte dafür bzw. wurde von Seiten der beschwerdeführenden Partei nicht behauptet bzw. nicht durch Vorlage entsprechender Unterlagen dargetan, dass der in Rede stehende Einmalzahlungsbetrag falsch errechnet oder unter Zugrundelegung falscher Grunddaten in unrichtiger Höhe entrichtet wurde; die Bf. hat in Steuerjahren, die potenziell der Abgeltungswirkung des Steuerabkommens unterliegen, ein Einkommen über der Besteuerungsgrenze erzielt; Österreich hätte an den aus Liechtenstein unstrittig bezogenen Kapitaleinkünften der Bf. ein Besteuerungsrecht ausüben können (werden - wie im konkreten Beschwerdefall - Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt, die keinem Steuerabzug iSd § 93 EStG 1998 unterliegen, wäre eine Pflichtveranlagung vorzunehmen gewesen; sind im Einkommen Einkünfte aus Kapitalvermögen enthalten, so bleiben Überschüsse aus dieser Einkunftsart außer Ansatz, wenn sie nach § 39 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988 22 Euro nicht übersteigen - in den der Abgeltungswirkung des Steuerabkommens unterliegenden Steuerjahren 2012 und 2013 überschritten die nicht fristgerecht offengelegten liechtensteinischen Kapitaleinkünfte der Bf. die genannte Freigrenze); eine fristgerechte Offenlegung ist nicht erfolgt (ausländische Kapitalerträge, die von der Bf. über ihr ausländisches Bankdepot bezogen wurden, wären - unter Berücksichtigung des 25%igen Sondersteuersatzes - in die Steuererklärung aufzunehmen gewesen); die X-B erhielt unbestrittenermaßen keine Ermächtigung zur freiwilligen Meldung].

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

Eine nachträgliche (verspätete) Offenlegung der in Rede stehenden liechtensteinischen Vermögenswerte bzw. Kapitaleinkünfte kann an dieser Einschätzung nichts ändern

bzw. der Bf. nicht zum Erfolg verhelfen (vgl. dazu im Übrigen auch BFG 23.7.2015, RV/1100567/2015; BFG 5.9.2017, RV/1100924/2015; BFG 13.9.2015, RV/1100552/2015).

An dieser Stelle sei auch erwähnt, dass es an der Bf. gelegen gewesen wäre, belegt durch konkrete Unterlagen das Vorliegen der Anspruchsvoraussetzungen für eine (teilweise) Rückerstattung der Einmalzahlung [nämlich das (teilweise) Vorliegen einer ohne rechtlichen Grund bezahlten Einmalzahlung] hinreichend darzutun.

Zur geltend gemachten Anwendbarkeit des § 240 BAO schließt sich das Bundesfinanzgericht grundsätzlich der Einschätzung der Abgabenbehörde an. Zum einen ist in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass § 240 Abs. 3 BAO nur dann zur Anwendung käme, wenn die entsprechenden Beträge (hier: die Einmalzahlung) - objektiv gesehen - zu Unrecht einbehalten worden wären (nach Stoll, BAO-Kommentar, 2488, sind zu Unrecht einbehaltene Beträge solche, *"die entgegen der Gesetzeslage, die also unter Verkennung rechtlicher Bestimmungen oder unter unzutreffender Beurteilung und Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse einbehalten"* worden sind); wie oben dargestellt, wurde die in Rede stehende Einmalzahlung jedoch zweifelsfrei nicht zu Unrecht einbehalten. Zum anderen ist die in Rede stehende Bestimmung auch deshalb nicht anwendbar, weil die Einbehaltung der Einmalzahlung auf Grund des gegenständlichen Steuerabkommens zu erfolgen hat und gleichsam die Rechtsgrundlage für die "Rückerstattung" in Art. 14 Abs. 3 des Steuerabkommens gelegen ist (vgl. dazu auch Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 240 Tz 14).

### **Zulässigkeit der Revision:**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich auf Rechtsfragen, welche im gegenständlichen Steuerabkommen so eindeutig gelöst sind, dass nur eine Möglichkeit der Auslegung ernstlich in Betracht zu ziehen war und daran keine Zweifel bestanden. Andererseits hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 14. September 2017

