

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gerhild Fellner in der Beschwerdesache des Adr, betreffend den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 02.04.2015 hinsichtlich Abweisung eines 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 nach am 6.3.2018 im Beisein der Schriftführerin AB durchgeföhrter mündlicher 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:

Die zu beurteilende **Beschwerde** richtet sich gegen den Bescheid, mit dem das Finanzamt den Antrag des Beschwerdeführers auf Erstattung der Einmalzahlung in Höhe von mehr als 10.000,00 € gemäß Art. 14 Abs. 3 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern (in der Folge: Abkommen) abwies.

Er brachte vor, die Aufforderung der C-Bank sei von ihm nicht bewusst wahrgenommen worden. Er habe außerdem nicht damit gerechnet, dass von heute auf morgen Änderungen zu einem Einzug von mehr als 10.000,00 € von seinem Konto führen könnten. Zudem habe er im Jahr 2014 ein Haus gebaut und seinen Fokus auf dieses Vorhaben konzentriert.

Die auf seinem liechtensteinischen Konto verbuchten Gehaltseinkünfte seien allesamt in Österreich versteuert worden. Von den geringen Zinserträgen sei der EU-Steuerrückbehalt eingezogen worden. Die Freigrenze von 22,00 € sei in dem in Frage kommenden Zeitraum von 7 Jahren nur zweimal überschritten worden. Auf Basis seines persönlichen Rechtsempfindens lege er Beschwerde gegen den eine Erstattung ablehnenden Bescheid ein.

Seitens der Abgabenbehörde wurde mit nachstehender Begründung eine abweisende **Beschwerdevorentscheidung** erlassen:

Voraussetzung für eine Erstattung der Einmalzahlung gemäß Art. 14 Abs. 3 des Abkommens sei, dass sie zur Gänze oder zum Teil ohne rechtlichen Grund erfolgt wäre. Dies sei etwa dann der Fall, wenn Österreich an den in Liechtenstein verbuchten Vermögenswerten bzw. den aus Liechtenstein bezogenen Kapitaleinkünften kein Besteuerungsrecht hätte ausüben können oder bereits eine fristgerechte Offenlegung erfolgt wäre.

Aufgrund seines österreichischen Wohnsitzes habe der Beschwerdeführer iS der unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sein Welteinkommen in Österreich zu versteuern. Eine fristgerechte Offenlegung der liechtensteinischen Kapitaleinkünfte sei nicht erfolgt. Die Kapitaleinkünfte hätten zumindest im Jahr 2012 den Betrag von 22,00 € überschritten, weshalb gemäß § 39 Abs. 1 EStG 1988 eine Steuerpflicht bestehet. Die Einmalzahlung sei daher nicht ohne rechtlichen Grund erfolgt und die Voraussetzungen für die Erstattung der Einmalzahlung lägen nicht vor.

In der Folge brachte der Beschwerdeführer einen **Antrag auf Vorlage** seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung ein. Er verwies auf das schon in der Beschwerde Vorgebrachte und präzisierte:

Im Zeitraum zwischen 2007 und 2013 seien nur in einem Jahr Kapitaleinkünfte von über 22,00 € erzielt worden. Eine entsprechende Einmalzahlung dürfe - wenn überhaupt - nur für dieses Jahr berechnet werden. Die Berechnung über die Höhe der Einmalzahlung sei nicht nachvollziehbar, insbesondere stünden die Kapitaleinkünfte in keinem Verhältnis zur Höhe der Einmalzahlung. Das Kapital bestehet ausschließlich aus Gehaltseinkünften, die in Österreich versteuert wurden. Seine Einkommensteuerzahlung habe sich etwa allein für das Jahr 2012 auf xxxxxxxx € belaufen. Mit der Einmalzahlung von 11.345,68 € liege seines Erachtens eine nicht gerechtfertigte Doppelbesteuerung vor.

Er sehe darin eine große Ungerechtigkeit, gewiss habe das Abkommen andere Hintergründe. Als in Österreich Steuern zahlender Grenzgänger hoffe er, dass sein Vertrauen in einen gesunden Rechtsstaat nicht enttäuscht werde.

Zur **Verhandlung**, die am 6.3.2018 stattfand, erschien der Beschwerdeführer unentschuldigt nicht (Zustellung der Ladung durch Hinterlegung am 12.2.2018, Beginn der Abholfrist 13.2.2018 gemäß § 17 ZustG).

Der Vertreter der Abgabenbehörde führte in der Verhandlung sinngemäß aus, die Voraussetzungen für eine Erstattung der Einmalzahlung lägen nicht vor, da sie nicht ohne rechtlichen Grund festgesetzt worden sei. Es könne auf eine Reihe von bereits abgeschlossenen, gleichartigen Fällen verwiesen werden, aus denen hervorgehe, dass sich im Falle der Nichtnutzung der Option zur freiwilligen Meldung die Konsequenz der Einmalzahlung unmittelbar aus dem Abkommen ergebe.

Die Einmalzahlung habe eine Abgeltungswirkung für 10 Jahre, es könne hier keine Aliquotierung stattfinden. Sollte irgendwann im Laufe dieser 10 Jahre Einkommensteuer oder eine andere Steuer verkürzt worden sein, so sei dies mit der Einmalzahlung abgegolten. Es handle sich dabei um einen Pauschalbetrag, das Verhältnis zur "hinterzogenen" Steuer sei dabei unwichtig. Auch der Umstand, dass EU-Quellensteuer einbehalten worden sei, wirke sich nicht aus. Die Einmalzahlung stelle ausschließlich darauf ab, dass es nach österreichischem Steuerrecht zu einer Abgabenverkürzung gekommen sei. Die Beschwerde möge daher im Sinne der Beschwerdevorentscheidung abgewiesen werden.

## II. Sachverhalt:

- Der Beschwerdeführer ist Grenzgänger nach Liechtenstein.
- Er war im maßgeblichen Zeitraum in Österreich ansässig.
- Er unterhielt in den Jahren 2007 bis 2013 ein Konto bei der C-Bank.
- Als Kontoinhaber war er auch nutzungsberechtigte Person.
- Er erzielte lediglich im Jahr 2012 Kapitaleinkünfte von über 22,00 €.
- Die Aufforderung der C-Bank zur Offenlegung seines Kontos wurde von ihm nicht bewusst wahrgenommen.
- Am 31.7.2014 wurde auf seinem liechtensteinischen Konto die Einmalzahlung gemäß Art. 8 des Abkommens in Höhe von umgerechnet 11.354,68 € belastet.

Der als feststehend angenommene Sachverhalt beruht auf unstrittigem Akteninhalt.

## III. Gesetzliche/rechtliche Grundlagen:

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: Abkommen) trat am 1. Jänner 2014 in Kraft. 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, 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, entweder in Form einer Einmalzahlung nach Art. 8 des Abkommens, wobei die Anonymität des Anlegers erhalten bleibt, oder durch freiwillige Meldung gemäß Art. 10 des Abkommens, 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 die 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 des Abkommens.

Die freiwillige Meldung gilt im Falle der Feststellung einer Abgabenverkürzung als Selbstanzeige iSd § 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 offenzulegen.

Entscheidet sich der Steuerpflichtige aber - nach diesbezüglicher Information seiner Bank iSd Art. 4 Abs. 1 des Abkommens - 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 des Abkommens) durch die liechtensteinische Bank zur Anwendung (vgl. Art. 5 Abs. 3 des Abkommens).

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 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 und es tritt hinsichtlich der durch die Einmalzahlung abgegoltenen Steueransprüche Straffreiheit ein. Das von der Abgeltungswirkung umfasste Vermögen ist mit der Höhe des relevanten Kapitals gedeckelt.

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.

#### IV. Rechtliche Würdigung:

Es ist nicht strittig, dass der Beschwerdeführer seinen Wohnsitz nach Art. 3 Abs. 2 des Abkommens am Stichtag 2, dh am 31.12.2011, in Österreich hatte sowie, dass er am 31.12.2011 und am 1.1.2014 (Zeitpunkt des Inkrafttretens des Abkommens) gemäß Art. 5 conv. cit. wirtschaftlich Berechtigter von Vermögenswerten bei einer liechtensteinischen Zahlstelle war.

Die oben beschriebenen persönlichen, sachlichen und zeitlichen Voraussetzungen waren im Streitfall daher kumulativ erfüllt.

Der Beschwerdeführer hatte hinsichtlich seiner von einer liechtensteinischen Bank verwalteten Vermögenswerte die Wahl, sich für eine Nachversteuerung durch Einmalzahlung gemäß Art. 8 des Abkommens oder für eine Ermächtigung zur freiwilligen Meldung gemäß Art. 10 conv. cit. zu entscheiden.

Nach seinem Vorbringen hat er die diesbezügliche Information seiner liechtensteinischen Bank (siehe Art. 4 Abs. 1 conv. cit.) „nicht bewusst wahrgenommen“ und daher die bis spätestens zum Stichtag 3 (31.5.2014) erforderliche Mitteilung, für welche der Varianten er sich entschieden habe, unterlassen. Entsprechend Art. 5 Abs. 3 des Abkommens wurde daher seitens der liechtensteinischen Bank die pauschale anonyme Besteuerung durch Einmalzahlung durchgeführt.

Art. 14 Abs. 3 des Abkommens sieht einen Anspruch auf Erstattung der Einmalzahlung gegenüber der österreichischen Behörde dann vor, wenn die Zahlung zur Gänze oder zum Teil "ohne rechtlichen Grund" erfolgte.

Ein solcher rechtlicher Grund fehlt nach der Verwaltungspraxis etwa dann, wenn der Einmalzahlungsbetrag

1. aufgrund eines Rechenfehlers oder unter Zugrundelegung falscher Grunddaten in unrichtiger Höhe entrichtet wurde,
2. wenn Österreich an den in Liechtenstein verbuchten Vermögenswerten bzw. an den aus Liechtenstein bezogenen Kapitaleinkünften kein Besteuerungsrecht ausüben hätte können,
3. wenn bereits eine fristgerechte Offenlegung erfolgte,
4. oder wenn die Zahlstelle trotz Erteilung der Ermächtigung zur freiwilligen Meldung die Einmalzahlung erhoben hat.

(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 bzw. erläuternde 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").

Für den Streitfall ergibt sich:

1. Der Beschwerdeführer hat zwar nicht vorgebracht, die Einmalzahlung sei in unrichtiger Höhe ermittelt worden, jedoch beanstandet er die Berechnung als nicht nachvollziehbar. Hiezu ist auszuführen, dass die pauschale Berechnung der Einmalzahlung unter Zugrundelegung der im Anhang I des Abkommens festgelegten Formel erfolgt. Als Variable enthält die (Grund-) Formel das relevante Kapital, den Kapitalbestand am Ende des Jahres, in dem die Bankbeziehung eröffnet wurde, den Kapitalbestand am Ende des 8. Jahres (31.12.2011), den Kapitalbestand am Ende des 10. Jahres (31.10.2013), die Anzahl der Jahre der Bankbeziehung vor dem 31.12.2011 und den Steuersatz von 30%, Minimalsteuersatz 15%.

Die 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 *Mayr, Steuerabkommen mit der Schweiz verfassungswidrig?*, SWK 2012, S 798).

Durch die pauschale Berechnung werden die tatsächlichen Erträge, die grundsätzlich der Besteuerung zu unterwerfen wären, außer Acht gelassen – die Einmalzahlung basiert ausschließlich auf den Vermögensständen im Betrachtungszeitraum (vgl. hiezu auch BFG 14.9.2017, RV/1100743/2015).

Nach allem vorstehend Ausgeführten besteht kein Anlass, an der Richtigkeit der Berechnung der Einmalzahlung zu zweifeln.

2. Es trifft nicht zu und wurde auch nicht behauptet, dass Österreich an den liechtensteinischen Kapitaleinkünften des Beschwerdeführers grundsätzlich kein Besteuerungsrecht gehabt hätte. Zum Einwand, die Freigrenze von 22,00 € iSd § 39 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988 sei im Beobachtungszeitraum nur einmal überschritten worden, wird auf die oben unter 1. getroffenen Ausführungen verwiesen.
3. Eine fristgerechte Offenlegung, dh, eine Darlegung der ausländischen Kapitalerträge bis 31.12.2013 durch Aufnahme in die entsprechende Steuererklärung, ist nicht erfolgt und wurde Derartiges auch nicht behauptet.
4. Der Beschwerdeführer hat im Weiteren auch nicht bestritten, dass er keine Ermächtigung zur freiwilligen Meldung an die ausländische Zahlstelle erteilt hatte. Soweit er private Umstände – wie starke Involviertheit in den Hausbau – als hindernd für die „bewusste Wahrnehmung“ der bezughabenden Bankinformation genannt hat, ist daraus für seine Position nichts zu gewinnen. Aus welchen Gründen eine Ermächtigung zur freiwilligen Meldung nicht erteilt wurde, ist nämlich nach dem Abkommen unmaßgeblich (vgl. BFG 13.12.2017, RV/1100646/2015).

Es kann dem Beschwerdeführer nicht widersprochen werden, wenn er die Einmalzahlung als unverhältnismäßig hoch in Kritik zieht. Jedoch ist diese abkommensgemäß eintretende rechtliche Folge allein darauf zurückzuführen, dass er die Ermächtigung zur freiwilligen Meldung nicht erteilt hat. Mit letzterer Variante hätte er sich für eine Besteuerung für die Vergangenheit gemäß den nationalen Vorschriften des Ansässigkeitsstaates Österreich entschieden und sich insofern den nachteiligen Folgen der pauschalen Einmalzahlung entzogen. Dass er den ihm durch das Steuerabkommen eingeräumten Handlungsspielraum nicht im für ihn günstigeren Sinn genutzt hat, ist letztlich ihm selbst anzulasten.

Zur Charakteristik der Einmalzahlung ist im Übrigen zu bemerken, dass mit ihr - im Gegensatz zur freiwilligen Meldung - eben auch die Anonymität verbunden ist bzw. die Privatsphäre geschützt bleibt, was allenfalls einen entsprechenden "Aufpreis" erklärt (vgl. Leitner/Brandl, *Die möglichen Auswirkungen des Steuerabkommens mit der Schweiz in der Praxis*, SWK 2012, 655).

Verwaltung und Gerichtsbarkeit in Österreich sind entsprechend dem verfassungsmäßig verankerten Legalitätsprinzip an die Gesetze gebunden. Die Bestimmungen des Abkommens, das als parlamentarisch genehmigter Staatsvertrag im Rang eines Bundesgesetzes steht, sind daher seitens der Abgabenbehörden wie auch der Finanzgerichte so lange anzuwenden, als sie dem Rechtsbestand angehören (vgl. BFG 14.9.2017, RV/1100743/2015 mit Hinweis auf die Fachliteratur).

Soweit der Beschwerdeführer auf die im Wege des EU Steuerrückbehaltes bereits erfolgte Besteuerung der Zinserträge hingewiesen hat, ist ihm deshalb eine Absage zu erteilen, weil 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 insofern nicht entgegen (vgl. hiezu ausführlich mit Hinweisen auf die Fachliteratur BFG 13.12.2017, RV/1100646/2015).

In zusammenfassender Würdigung ist daher im Streitfall nicht erkennbar, dass die Einmalzahlung ohne rechtlichen Grund im Sinne des Abkommens mit Liechtenstein eingehoben worden wäre (Vgl. für viele BFG 25.1.2018, RV/1100568/2015; 13.12.2017, RV/1100646/2015; 14.9.2017, RV/1100743/2015; anders hingegen 20.6.2017, RV/7100801/2015).

## **V. Zulässigkeit/Unzulässigkeit 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 eine 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 erfolgte Einmalzahlung vorliegt und daher ein Anspruch auf Erstattung besteht, existiert - soweit wahrnehmbar - keine höchstgerichtliche Rechtsprechung. Zudem ist die Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes in dieser Frage nicht einheitlich. Es liegt daher eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor (vgl. BFG 13.12.2017, RV/1100646/2015).

Feldkirch, am 7. März 2018