

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden und die weiteren Senatsmitglieder in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 10.9.2014 betreffend Abweisung eines Antrags auf Rückerstattung der Einmalzahlung nach Art. 7 des Steuerabkommens mit der Schweiz in der Sitzung am 20.6.2017 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
Gemäß Art. 13 Abs. 3 des Steuerabkommens mit der Schweiz wird der Bf die Einmalzahlung von 9.505,05 € erstattet.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) zog im Jahr 2009 aus der Schweiz nach Österreich. Sie begründete laut ZMR am 2.3.2009 ihren Hauptwohnsitz in X-Stadt; am 19.5.2014 meldete sie diesen Wohnsitz ab und zog wieder in die Schweiz. Während ihres Aufenthalts in Österreich ging die Bf als Angestellte einer nichtselbständigen Beschäftigung nach. Mit Bescheiden vom 27.6.2013 wurden für die Bf die Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2009, 2011 und 2012, mit Bescheid vom 11.3.2014 die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2013 durchgeführt.

Die Bf unterhielt bei einer Schweizer Bank, der ABC AG Zürich, ein schon vor ihrer Übersiedlung nach Österreich eröffnetes Bankkonto, das sie nach ihrer Übersiedlung weiterführte.

Mit 13.6.2013 belastete die ABC AG das Konto der Bf gemäß Art. 7 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt (im Folgenden kurz Steuerabkommen) zum Zwecke der Nachversteuerung von Vermögenswerten mit einer Einmalzahlung in Höhe von 9.505,05 €.

Einen gegen die Einmalzahlung erhobenen Einspruch der Bf wies die Eidgenössische Steuerverwaltung mit der Begründung ab, dass die Bf der ABC AG bis zu dem laut Steuerabkommen maßgeblichen Stichtag 31.5.2013 keine schriftliche Ermächtigung zu einer freiwilligen Meldung gemäß Art. 5 des Steuerabkommens erteilt habe, die ABC AG habe daher zu Recht die Einmalzahlung vorgenommen.

Mit Schreiben vom 22.5.2014 stellte die Bf beim Finanzamt den auf Art. 13 Abs. 3 des Steuerabkommens gestützten Antrag, die Einmalzahlung zu erstatten. Diese sei ohne rechtlichen Grund erfolgt. Der Sachverhalt lasse sich mit einer in einem Informationsschreiben des österreichischen Finanzministeriums angeführten Fallkonstellation vergleichen: Sämtliche mit den Vermögenswerten im Sinne des Steuerabkommens zusammenhängende Einkünfte aller Streitjahre bis einschließlich 2011 seien lohnsteuerpflichtige Einkünfte und seien damit bis spätestens 31.12.2012 teilweise in der Schweiz und teilweise in Österreich versteuert worden. Die Bf habe von Februar 2002 bis Jänner 2009 in der Schweiz gelebt und dort als Angestellte ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen. Das in dieser Zeit versteuerte Gehalt habe sie zum Teil für ihren Lebensunterhalt verwendet und zum Teil auf dem bei der ABC AG unterhaltenen Konto gespart. Seit Februar 2009 lebe sie in X-Stadt und beziehe hier ebenfalls Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Auch ihr in Österreich verdientes Geld habe sie teilweise für ihren Lebensunterhalt verwendet und teilweise auf dem Konto bei der ABC AG gespart. Es gebe keine nicht deklarierten Einkünfte.

Das - auf Grund eines Delegierungsbescheides des BMF zuständig gewordene - Finanzamt wies den Antrag unter Bezugnahme auf eine der Bf bereits im Vorfeld erteilte Auskunft mit dem angefochtenen Bescheid vom 10.9.2014 ab. Die Bf falle in den Anwendungsbereich des Steuerabkommens. Bis zum 31.5.2013 habe die Schweizer Bank bloß eine freiwillige Meldung für die Zukunft, nicht aber für die Vergangenheit erhalten. Zu einer Veranlagung der Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen im Rahmen eines Einkommensteuerbescheides sei es nicht gekommen, für die Jahre 2009 sowie 2011 bis 2013 seien bloß Arbeitnehmerveranlagungen durchgeführt worden; die Einkünfte aus Kapitalvermögen seien dabei nicht deklariert bzw. besteuert worden. Eine Rückerstattung gemäß Art. 13 des Steuerabkommens könne nur bei zu Unrecht erfolgter Erhebung der Einmalzahlung erfolgen, außerhalb dieser Bestimmung sei eine Rückerstattung nicht möglich. Da das unterschriebene Formular "Freiwillige Meldung für die Vergangenheit" nicht bis zum 31.5.2013 bei der Bank eingelangt und ein gegenteiliger Sachverhalt nicht erwiesen sei, habe die Bank die Einmalzahlung eben nicht grundlos erhoben. Dem Sachverhalt seien auch keine Berechnungs- oder Abwicklungsfehler zu entnehmen. Eine teilweise Rückerstattung der Einmalzahlung für Zeiträume vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich sei durch das Abkommen nicht gedeckt. Mache eine Person geltend, dass sie zwar am maßgeblichen Stichtag 31.12.2010, nicht aber in allen Jahren zuvor in Österreich ansässig war, so sei dieser Einwand für Zwecke des Steuerabkommens irrelevant, die

Regulierung erfolge daher für die gesamte Vergangenheit (Fraberger/Petritz, SWK Spezial "Steuerabkommen Österreich - Liechtenstein/Schweiz").

In ihrer dagegen erhobenen Beschwerde vom 14.1.2015 bringt die Bf vor, dass das vorliegende Ergebnis, einen Betrag in Höhe von 9.505,05 € bezahlen zu müssen, ohne dass Einkünfte vorliegen, die dieser Steuer entsprechen, nicht dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entspräche. Sie habe laut den vorliegenden Bestätigungen von der ABC AG in den Jahren 2009 bis 2013 Kapitalerträge (Bankzinsen) in folgender Höhe bezogen:

Dazu kämen noch Zinsen bei einer österreichischen Bank zwischen rd. 3,00 € und rd. 39,00 € pro Jahr. Ziehe man von sämtlichen Zinsen die Bankspesen ab, so seien die Einkünfte aus Kapitalvermögen, bis auf das Jahr 2011 mit Einkünften von 3,13 €, negativ. Neben den lohnsteuerpflichtigen Einkünften und diesen Kapitaleinkünften habe die Bf keine Einkünfte bezogen. Bei dem vorliegenden Sachverhalt sei daher der Grundsatz der Gleichmäßigkeit gröblich verletzt.

In einer Beschwerdeergänzung vom 1.9.2015 stellte die Bf die Geldbewegungen auf dem bei der ABC AG geführten Konto von 1.1.2005 bis 31.12.2013 dar. Demnach wies das Konto am 1.1.2005 einen Stand von 815,25 CHF auf, die Gutschriften auf dem Konto resultierten - bis auf den Eingang aus einer Lebensversicherung in Höhe von 14.695,70 CHF im Jahr 2009, einen Übertrag von ihrem österreichischen Bankkonto in Höhe von 15.000,00 CHF im Jahr 2011 sowie Steuerrefundierungen und die erwähnten Zinsen - aus den Gehältern der Bf.

Das Finanzamt merkte dazu an, dass z.B. im Jahr 2011 in der Schweiz Habenzinsen von 59,15 CHF lukriert worden seien, sodass jedenfalls die Freigrenze gemäß § 39 Abs. 1 EStG überschritten worden sei, es hätte daher Veranlagungspflicht bestanden, der Betrag von 22,00 € verstehe sich als Bruttobetrag, der nicht um allfällige Werbungskosten zu kürzen sei.

Von der Bf mit Schreiben vom 30.12.2014 hinsichtlich der Jahre 2009 sowie 2011 bis 2013 gestellte Wiederaufnahmsanträge, welche die Bf mit den bei Erstellung der Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung übersehenen Zinsen begründete, wies das Finanzamt mit Bescheiden vom 10.2.2017 ebenfalls ab. Die Auswirkungen der angeführten Kapitalerträge seien bloß geringfügig.

Für das Jahr 2010 führte das Finanzamt, wie von der Bf ebenfalls im Schreiben vom 30.12.2014 beantragt, eine Einkommensteuerveranlagung durch, in welche es auch die auf dem Konto bei der ABC AG angefallenen Zinsen von 31,93 € einbezog.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das am 13.4.2012 zwischen Österreich und der Schweiz abgeschlossene und am 1.1.2013 in Kraft getretene (mittlerweile aufgehobene) Steuerabkommen, BGBl. III

Nr. 192/2012, sollte nach dessen Art. 1 die effektive Besteuerung der betroffenen Personen in der Republik Österreich sicherstellen, wobei zu diesem Zweck gemäß Abs. 2 lit. a des Art. 1 Vermögenswerte bei einer schweizerischen Zahlstelle von in der Republik Österreich ansässigen betroffenen (d.h. natürlichen) Personen auf der Grundlage dieses Abkommens nachversteuert werden sollten. Diese Nachversteuerung sollte entweder dadurch erreicht werden, dass eine betroffene Person, die am 31.12.2010 und am 1.1.2013 bei derselben schweizerischen Zahlstelle ein Konto oder Depot unterhielt, ihrer schweizerischen Zahlstelle bis spätestens 31.5.2013 schriftlich mitzuteilen hatte, für welche Konten oder Depots gemäß Art. 9 eine freiwillige Meldung an die zuständige österreichische Behörde und für welche Konten oder Depots die Nachversteuerung durch Einmalzahlung gemäß Art. 7 erfolgen sollte; die Nichtabgabe der Mitteilung bis zum genannten Stichtag zog gemäß Art. 5 Abs. 3 jedenfalls die Nachversteuerung durch Einmalzahlung nach sich. Die Einmalzahlungen wurden gemäß Art. 7 Abs. 4 über die zuständige schweizerische Behörde an die zuständige österreichische Behörde weitergeleitet.

Durch die Einmalzahlung gelten gemäß Art. 7 Abs. 6 die Einkommensteuer, die Umsatzsteuer sowie die Erbschafts- und Schenkungssteuer, die auf den Vermögenswerten entstanden sind, als abgegolten (vgl. Fraberger/Petritz, SWK Spezial "Steuerabkommen Österreich - Liechtenstein/Schweiz, 4.3.2), wobei die von der Zahlstelle der betroffenen Person über die Einmalzahlung ausgestellte Bescheinigung gegenüber den österreichischen Steuerbehörden als Nachweis der erfolgten Legalisierung dient (vgl. Erläuterungen zu Art. 7, 1770 der Beilagen XXIV. GP).

Die nach Art. 7 nach einer bestimmten Berechnungsmethode zu erhebende pauschale Steuer unterstellt daher nach ihrer Konzeption, dass nicht nur die Früchte aus dem Kapitalstamm, sondern auch der Kapitalstamm selbst (zumindest zum Teil) in Österreich rechtswidrig nicht besteuert wurden (vgl. Ehrke-Rabe-, Das Steuerabkommen Österreich-Schweiz, Verfassungsrechtliche Aspekte, Finanzstrafrecht 2013, 243).

Gemäß Art. 13 Abs. 3 des Steuerabkommens hat die betroffene Person, wenn die Einmalzahlung ohne rechtlichen Grund bezahlt worden ist, gegenüber der zuständigen österreichischen Behörde einen Anspruch auf Erstattung der Einmalzahlung.

Das Steuerabkommen definiert nicht, wann eine Einmalzahlung "ohne rechtlichen Grund" vorgenommen wurde. Würde man die Möglichkeit der Rückerstattung ausschließen, wenn das Formular "Freiwillige Meldung für die Vergangenheit" bei der schweizerischen Bank nicht fristgerecht eingelangt ist, so wäre die Bestimmung des Art. 13 Abs. 3 - sieht man von Fällen, in denen die Bank trotz fristgerechten Einlangens die Einmalzahlung vorgenommen oder den Steuereinbehalt unrichtig berechnet hätte, ab - weitgehend inhaltsleer. Nach den Erläuterungen zu Art. 13 erfolgte die Einmalzahlung z.B. grundlos, wenn sich erst nachträglich herausstellt, dass die betroffene Person in Österreich zum relevanten Zeitpunkt nicht ansässig war. Dieses Beispiel zeigt, dass die Erstattungsmöglichkeiten über jene Fälle hinausgehen, in welchen die Schweizer Zahlstelle die im Steuerabkommen festgelegten formellen Bedingungen nicht

eingehalten hat bzw. ihr Abwicklungs- oder Berechnungsfehler unterlaufen sind. Das kommt auch in den vom BMF in seiner zur Rückerstattung der Abgeltungsbeträge nach den Steuerabkommen mit der Schweiz und Liechtenstein ergangenen Information vom 5.9.2014 dargestellten Fallkonstellationen einer ohne rechtlichen Grund erfolgten und daher rückerstattbaren Einmalzahlung zum Ausdruck: wäre die Rückerstattung bereits deshalb nicht zuzulassen, weil die betroffene Person eine fristgerechte Ermächtigung zur freiwilligen Meldung unterlassen hat, würden sich die in der Information angesprochenen Fragen einer Rückerstattung etwa aus dem Grund, dass Österreich an den aus der Schweiz bezogenen Kapitaleinkünften kein Besteuerungsrecht hätte ausüben können oder in allen Steuerjahren das Einkommen unter der Besteuerungsgrenze lag, gar nicht erst stellen. Das Steuerabkommen verfolgte das Ziel, die unversteuerte Vergangenheit auf möglichst praktikable Weise einer Besteuerung zuzuführen, die Besteuerung musste relativ einfach sein, um den Vertragspartnern Österreichs die Mitwirkung an der Steuererhebung überhaupt möglich zu machen (vgl. Ehrke-Rabel, a.a.O.). Es konnte folglich nicht Aufgabe der schweizerischen Zahlstelle sein, die persönliche steuerliche Situation der betroffenen Person zu überprüfen, etwa festzustellen, ob die betroffene Person überhaupt in Österreich steuerliche Verfehlungen in der Vergangenheit begangen hat oder ob sie in den Jahren vor den laut Abkommen maßgebenden Stichtagen in Österreich ansässig war (vgl. Fraberger/Petritz, a.a.O., 4.1.2.3). Die Beurteilung der Frage, ob - über die von der schweizerischen Zahlstelle zu beachtenden Formalitäten hinaus - angesichts der besonderen steuerlichen Verhältnisse im Einzelfall der Steuereinbehalt "ohne rechtlichen Grund" erfolgte, ist nach Art. 13 Abs. 3 vielmehr Sache der österreichischen Behörde. Die Rückerstattung der für die Bf einbehaltenen Einmalzahlung kann daher nicht daran scheitern, dass sie der ABC AG nicht bis 31.5.2013 gemäß Art. 5 Abs. 1 des Steuerabkommens mitgeteilt hat, ob eine Nachversteuerung durch Einmalzahlung erfolgen soll oder ob sie der ABC AG die Ermächtigung zur freiwilligen Meldung erteilt.

Laut der von der ABC AG ausgestellten Bescheinigung vom 14.6.2013 verfügte die Bf auf ihrem Konto zum 31.12.2010 über ein Kapital von 28.432,93 € und zum 31.12.2012 über ein Kapital von 42.223,59 €. Die Bf hat in ihrem Schreiben vom 1.9.2015 nachvollziehbar dargelegt, wie dieses Bankguthaben entstanden ist, nämlich - abgesehen von dem Eingang aus einer Lebensversicherung - weitestgehend durch Ansparen ihrer zunächst in der Schweiz und dann in Österreich erzielten und versteuerten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Zudem war die Bf vor der mit 2.3.2009 erfolgten Wohnsitzverlegung in Österreich nicht steuerpflichtig. Es können daher von der Bf keine den Kapitalstamm betreffende Abgaben (wie Einkommen- oder Umsatzsteuer), welche durch die pauschale Einmalsteuer abgegolten werden sollten, in Österreich hinterzogen worden sein. Ansonsten hat die Bf in den Jahren 2009 bis 2012 auf dem bei der ABC AG geführten Konto Zinsen von 28,87 € (2009), 31,93 € (2010), 47,27 € (2011) und 25,99 € (2012), das sind insgesamt 134,06 €, lukriert. Damit kann die Feststellung getroffen werden, dass sich der gegenüber der Bf bestehende, durch die Einmalzahlung gemäß Art. 7 des Steuerabkommens abzugeltende Besteuerungsanspruch der Republik

Österreich auf grundsätzlich steuerpflichtige Zinserträge in Höhe von insgesamt 134,06 € bezog.

Ein rechtlicher Grund für die Erhebung einer Steuer in Höhe von 9.505,05 € auf steuerpflichtige Erträge in Höhe von 134,06 € ist aber nicht ersichtlich und wäre insbesondere verfassungsrechtlich nicht zu rechtfertigen. Dazu kommt, dass das Einkommen der Bf in zwei der vier betroffenen Jahre, nämlich 2010 (Einkommen inklusive Zinsen aus der Schweiz: 7.908,23 €) und 2011 (Einkommen inklusive Zinsen aus der Schweiz: 3.512,98 €), ohnehin unter der Besteuerungsgrenze lag, die schweizerischen Zinserträge des Jahres 2009 unter den Veranlagungsfreibetrag gemäß § 41 Abs. 3 EStG fielen (dieser steht für unter den Fixsatz von 25% fallende Kapitalerträge erst ab der Veranlagung 2012 nicht mehr zu; vgl. Hofstätter/ Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 41 Tz 23) und im Übrigen die Zinsen derart geringfügig sind, dass deren Neuervorkommen nicht einmal Anlass zu einer steuerlichen Erfassung im Wege einer Wiederaufnahme der Verfahren geben konnte.

Der Beschwerde war daher spruchgemäß stattzugeben.

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.

Zu der Frage, wann eine Einmalzahlung gemäß Art. 13 Abs. 3 des Steuerabkommens mit der Schweiz ohne rechtlichen Grund bezahlt worden ist und daher ein Anspruch auf Rückerstattung besteht, gibt es noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb die Revision spruchgemäß zuzulassen war.

Wien, am 20. Juni 2017