

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache des Bf., Gde X, F-Straße-xx, gegen den Bescheid des Finanzamtes Y, Gd Y, S-Straße-yy, vom 16. April 2015 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2014 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

Derin Österreich ansässige Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) unterhielt als Nutzungsberechtigter über ein am 2. April 2008 eröffnetes Sparkonto abc (Konto-Nr. xyz) bei der X-Bank in A.

Nach (unbestritten) fristgerechter Information des Bf. durch die genannte Zahlstelle über das Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich Steuern (BGBl. III Nr. 301/2013) kam im konkreten Fall zur Nachversteuerung von Vermögenswerten bzw. Kapitaleinkünften, die in Österreich zu besteuern gewesen wären und unversteuert auf dem gegenständlichen Bankkonto lagen, die anonyme Abgeltung durch Einmalzahlung (Art. 8) zur Anwendung. In diesem Sinne hat die a-Bank aufgrund der im gegenständlichen Abkommen (Anhang I) festgelegten Formel einen pauschalen Steuerbetrag iHv 1.425,37 € berechnet und vom Sparkonto des Bf. abgezogen. Gleichzeitig mit dieser Erhebung der Einmalzahlung hat der Bf. eine (einspruchsfähige) Bescheinigung über die Höhe der geleisteten Abgeltungssteuer erhalten, um im Falle einer späteren Prüfung durch die Abgabenbehörde einen Nachweis erbringen zu können. Im Wege der zuständigen liechtensteinischen Behörde wurde

die eingehobene Einmalzahlung schließlich an die zuständige österreichische Behörde weitergeleitet.

Nach erklärungsgemäßer Veranlagung des Bf. zur Einkommensteuer 2014 erhob der Bf. gegen den diesbezüglichen Einkommensteuerbescheid 2014 vom 16. April 2015 das Rechtsmittel der Beschwerde (elektronisch eingelangt am 16.5.2015) und beantragte streitgegenständlich unter Vorlage der "*Bescheinigung Einmalzahlung*" der X-Bank vom 28. Mai 2014 die Berücksichtigung der Abzugssteuer von 1.425,37 €.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens [vgl. Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 26. Mai 2015 bzw. vom 28. Juli 2015, wonach der Bf. ua. im Hinblick auf die gegenständliche Einmalzahlung ersucht wurde, den Nachweis für die Entrichtung der Abzugssteuer (vollständige Bescheinigung der Zahlstelle nach Art. 8 Abs. 3 des Abkommens FL und Kontoauszug), eine zeitnah ausgestellte Bestätigung der Zahlstelle, dass der in der Bescheinigung ausgewiesene Betrag der Abgeltungsbeträge tatsächlich abgezogen wurde und nicht nachträglich wieder erstattet worden ist, Bescheinigungen (Konto/Depotauszüge), aus denen die vollständige Höhe der nicht erklärten Einkünfte (Pensionen, Löhne Zinsen und Dividenden, etc.) für jedes Veranlagungsjahr 2003 bis 2013 hervorgeht, vorzulegen] legte der Bf. betreffend sein Sparkonto (Konto-Nr. xyz) bei der X-Bank Zinsabrechnungen für die Jahre 2011 bis 2014, Kontoauszüge für den Zeitraum 2. April 2008 bis 31. Dezember 2010 sowie eine Bestätigung der X-Bank vom 4. August 2015 vor, wonach dem Bf. die in der Bescheinigung vom 28. Mai 2014 ausgewiesene Einmalzahlung iHv 1.425,37 € abgezogen worden, die Einmalzahlung von der X-Bank nicht rückerstattet worden und eine Rückabwicklung der Einmalzahlung nicht möglich sei.

Das Finanzamt wies die in Rede stehende Beschwerde in der Folge mit Beschwerdevorentscheidung vom 17. August 2015 als unbegründet ab; dabei führte die Abgabenbehörde im Wesentlichen begründend aus, dass gemäß dem Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich Steuern die Einmalzahlung im Jahr 2014 zur Regulierung der Vergangenheit (2004 bis 2013) eingehoben worden sei; eine Anrechnung auf die Einkommensteuer 2014 sei daher nicht möglich.

Mit Anbringen (FinanzOnline) vom 19. September 2015 beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Im Vorlageantrag brachte er vor, dass es durch die Bescheidaufrollung grundsätzlich zu einer neuen Situation komme. Im Doppelbesteuerungsabkommen werde genau diese Doppelbesteuerung ausgenommen. Aus diesem Grund sei die Anrechnung der Abzugssteuer nur die logische Folge.

Das Finanzamt legte in weiterer Folge - wie auch dem Bf. mitgeteilt wurde - die im Spruch genannte Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor (auf den diesbezüglichen Vorlagebericht vom 19. Oktober 2015 wird verwiesen).

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, ABl. 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 erfolgte Legalisierung in Form der Einmalzahlung gegenüber den österreichischen Finanzbehörden dient.

Im gegenständlichen Fall wurden die oben dargestellten persönlichen, sachlichen und zeitlichen Bedingungen (der Bf. war am 31.12.2011 und am 1.1.2014 wirtschaftlich Berechtigter von Vermögenswerten bei einer liechtensteinischen Zahlstelle und war am 31.12.2011 in Österreich ansässig; vgl. auch entsprechende Anfrage aus dem Zentralen Melderegister) unbestrittenermaßen kumulativ erfüllt. Vom Bf. konnte für die Regelung der Vergangenheit die Wahl zwischen einer anonymen Einmalzahlung oder einer freien Meldung getroffen werden. Nachdem sich der Bf. offensichtlich für die anonyme Abgeltung entschieden bzw. er es bis zum 31. Mai 2014 verabsäumt hat, seinem liechtensteinischen Kreditinstitut (X-Bank, kurz X-B) gegenüber (unwiderruflich) explizit mitzuteilen, für welche der beiden Methoden zur Nachversteuerung seines bislang unbesteuerter gebliebenen Vermögenswerte bzw. Kapitaleinkünfte auf seinem Sparkonto er 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 1.425,37 € berechnet und vom gegenständlichen Konto des Bf. abgezogen. Der Abzug der Einmalzahlung (Abgeltungssteuer) erfolgte anonym, da die Zahlstelle den Gesamtbetrag für sämtliche Kunden an die liechtensteinische Steuerverwaltung, ohne Rückschlussmöglichkeiten auf die einzelnen Kunden, überweist.

Die gegenständliche Formel dient der praktischen Vereinfachung; sie ist pauschal wie typisierend, aber auch differenzierend (bei hohen Vermögenszuflüssen 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.

Wenn vom Bf. vorgebracht wird, dass eine Anrechnung der Abzugssteuer (Einmalzahlung) gerade zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung logische Folge sei, so ist diesem Beschwerdevorbringen auch zu erwidern, dass es dem 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; er hätte sich jedenfalls den nachteiligen Folgen der pauschalen Einmalzahlung entziehen können. Ein diesbezügliches Versäumen bzw. die Nichtinanspruchnahme dieses durch das Steuerabkommen eingeräumten Handlungsspielraumes ist jedenfalls dem Bf. anzulasten.

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 Staatsvertrag besitzt zur Gänze den Rang eines Bundesgesetzes, vgl. Öhlinger, in: Korninek/Holoubek, B-VG, Art. 50 Rn 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).

Vollständigkeitshalber sei abschließend noch erwähnt, 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) nicht vor, wenn der Einmalzahlungsbetrag aufgrund eines Rechenfehlers oder unter Zugrundelegung falscher Grunddaten in unrichtiger Höhe (überhöht) entrichtet wurde. Von einer Einmalzahlung ohne rechtlichen Grund 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 auch auf von EU-rechtlichen Regelungen bereits erfasste Kapitalerträge Anwendung; gegenständlich gab es keine Anhaltspunkte dafür bzw. wurde von Seiten der beschwerdeführenden Partei nicht behauptet bzw. nicht durch Vorlage entsprechender Unterlagen dargetan, dass der in Rede stehende Einmalzahlungsbetrag falsch errechnet oder unter Zugrundelegung falscher Grunddaten in unrichtiger Höhe entrichtet wurde; der Bf. hat in Steuerjahren, die potenziell der Abgeltungswirkung des Steuerabkommens unterliegen, ein Einkommen über der Besteuerungsgrenze erzielt; Österreich hätte an den aus Liechtenstein unstrittig bezogenen Kapitaleinkünften des Bf. ein Besteuerungsrecht ausüben können (werden - wie im konkreten Beschwerdefall - Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt,

die keinem Steuerabzug iSd § 93 EStG 1998 unterliegen, wäre eine Pflichtveranlagung vorzunehmen gewesen; sind im Einkommen Einkünfte aus Kapitalvermögen enthalten, so bleiben Überschüsse aus dieser Einkunftsart außer Ansatz, wenn sie nach § 39 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988 22 Euro nicht übersteigen - in den der Abgeltungswirkung des Steuerabkommens unterliegenden Steuerjahren überschritten die nicht fristgerecht offengelegten liechtensteinischen Kapitaleinkünfte des Bf. mehrfach die genannte Freigrenze); eine fristgerechte Offenlegung ist nicht erfolgt (ausländische Kapitalerträge, die vom Bf. über sein ausländisches Bankkonto 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 wäre damit nicht geboten. Eine nachträgliche (verspätete) Offenlegung der in Rede stehenden liechtensteinischen Vermögenswerte bzw. Kapitaleinkünfte kann an dieser Einschätzung nichts ändern bzw. dem Bf. nicht zum Erfolg verhelfen (vgl. dazu im Übrigen auch BFG 23.7.2015, RV/1100567/2015; BFG 5.9.2017, RV/1100924/2015; BFG 13.9.2015, RV/1100552/2015; BFG 14.9.2015, RV/1100743/2015; BFG 14.9.2017, RV/1100885/2015).

An dieser Stelle sei auch erwähnt, dass es am 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.

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.

