

Das Steuerabkommen Österreich-Schweiz – Verfassungsrechtliche Aspekte

Univ.-Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel

- I. Einleitung**
- II. Ausgangssituation**
- III. Konsequenzen für die verfassungsrechtliche Analyse**
- IV. Verfassungsrechtliche Analyse**
 - A. Vorbemerkung
 - B. Zur Bemessungsmnestie
 - C. Verfassungsrechtliche Aspekte der Strafamnestie
 - 1. Verfassungsrechtlicher Rahmen von Strafamnestien
 - 2. Die Strafamnestie nach dem Steuerabkommen Österreich-Schweiz
 - 3. Verfassungsrechtliche Bedenken im Schrifttum
 - 4. Eigene Bewertung
- V. Zusammenfassung**

I. Einleitung

„Verfassungsrechtliche Aspekte des Steuerabkommens mit der Schweiz“ – Hier geht es vor allem um die Frage, ob und bejahendenfalls wo das Abkommen eine verfassungsrechtlich relevante Ungleichbehandlung schafft. Liegt eine Ungleichbehandlung vor, ist nach einer sachlichen Rechtfertigung zu suchen. Die Lokalisierung einer möglichen Ungleichbehandlung setzt eine kurze Darstellung der zu prüfenden Rechtslage voraus. Für eine etwaige sachliche Rechtfertigung können schließlich die den Gesetzgeber leitenden Gedanken bei der Konzeption des Abkommens von Belang sein.

Im Folgenden wird daher zunächst die Ausgangssituation vor Abschluss des Steuerabkommens dargestellt und ein Überblick über das Steuerabkommen selbst gegeben. Daran schließt sich die verfassungsrechtliche Analyse an. Da das Steuerabkommen mit Liechtenstein ähnlich konzipiert ist wie jenes mit der Schweiz und inzwischen auch im Parlament in Liechtenstein beschlossen wurde,¹ hat der vorliegende Beitrag auch für dieses Steuerabkommen Bedeutung.

II. Ausgangssituation

Die österreichische Regierung geht schon lange von der Vermutung aus, dass eine Reihe von Österreichern Kapital in Liechtenstein und in der Schweiz veranlagt hat. Damit verbunden ist die Vermutung, dass ein nicht unerheblicher Teil dieses Kapitals schon dem Grunde nach in Österreich nicht ordnungsgemäß besteuert wurde. Dasselbe gilt für die daraus bezogenen Früchte. Diese Vermutung dürfte im Zuge der Überprüfung mehrerer in Österreich Steuerpflichtiger im Zusammenhang mit der Übermittlung in der Schweiz und in Liechtenstein illegal angekaufter „Banken-CDs“ bekräftigt worden sein. Dass Österreich von einem erheblichen Volumen an Steuerunehrlichen – dh Personen der letztgenannten Kategorie – ausgegangen sein muss, zeigen die für das Jahr 2013 erwarteten finanziellen Auswirkungen im Verhältnis zu den ab den Jahren 2014 budgetierten Auswirkungen. Für das Jahr 2013 werden aus dem Abkommen Steuereinnahmen in Höhe von einer Milliarde Euro erwartet. Ab dem Jahr 2014 wird mit Mehreinnahmen von 50 Millionen Euro gerechnet. Da die pauschale Einmalbesteuerung bzw die Veranlagung über Selbstanzeige ausschließlich im Jahr 2013 zu erfolgen haben, ergibt sich aus diesen Zahlen, dass Österreich mit einem erheblichen Betrag an Steuereinnahmen (nämlich 950 Mio Euro) aus der pauschalen Einmalsteuer bzw aus der Veranlagung im Rahmen der Selbstanzeige rechnet.²

Auf legalem Weg sind die Ermittlungsmöglichkeiten der österreichischen Finanzverwaltung in Hinblick auf diese Vermutung stark eingeschränkt: Österreich kennt die Kapitalanleger nicht. Die Wahrscheinlichkeit, sie kennenzulernen, ist

1 SWK 2013/27; Petritz, Das Steuerabkommen mit Liechtenstein, SWK 2013, 323.

2 Pkt 5.1 des Vorblatts der EB zum Steuerabkommen mit der Schweiz, EB 1770 BlgNR 14. GP.

wegen des strengen Bank(kunden)geheimnisses in der Schweiz und in Liechtenstein auch relativ gering. Außerdem bedürften Ermittlungen betreffend im Ausland befindliches Kapital von österreichischen Steuerpflichtigen oder betreffend im Ausland durch österreichische Steuerpflichtige verwirklichte Sachverhalte einer grenzüberschreitenden Behördenkooperation. Eine solche war bis dato wegen des Fehlens von Amtshilfeübereinkommen zwischen Österreich und der Schweiz sowie zwischen Österreich und Liechtenstein nicht möglich. Auch ein Art 26 Abs 5 OECD-Musterabkommen entsprechendes Doppelbesteuerungsabkommen war nicht vorhanden, das Abhilfe schaffen hätte können.

Damit war die Wahrscheinlichkeit, die vermuteten Steuerhinterziehungen vor dem Inkrafttreten der hier in Frage stehenden Abkommen aufzudecken und die Besteuerung der daraus fließenden Früchte für die Zukunft sicherzustellen sehr gering.

All dies sind nachvollziehbare Gründe dafür, sich mit der Schweiz und Liechtenstein auf eine Kooperation zu verständigen. Unter dem Druck der Entwicklungen in den vergangenen drei Jahren haben sich diese beiden Staaten auch zu einer umfassenden Zusammenarbeit mit Österreich bereit erklärt.

Die Abkommen verfolgen zwei Ziele:

Ziel 1: Vergangenheitsbewältigung: Die unversteuerte Vergangenheit war auf möglichst praktikable Weise einer Besteuerung zuzuführen. Dabei war Österreich auf die Mithilfe der Schweiz und von Liechtenstein angewiesen. Für diese war die Wahrung ihres Bank(kunden-)geheimnisses Voraussetzung. Außerdem sollten ihre „Banken“ nicht in strafrechtliche Probleme verwickelt werden.

Ziel 2: Zukunftsmusik: In der Zukunft sollten sämtliche Erträge (sowohl aus den Früchten als auch aus dem Stamm) unter Wahrung des Schweizer und Liechtensteinischen Bankgeheimnisses durch Österreich besteuert werden können.

Ziel 2, die Zukunft, wurde durch die Schaffung eines Abzugsverfahrens mit Abgeltungswirkung in einer der rein innerstaatlichen österreichischen Rechtslage vergleichbaren Regelung nach dem Vorbild der EU-Zinsbesteuerungsrichtlinie in Verbindung mit dem österreichischen KEST-Regime verwirklicht: Die Schweizer Zahlstellen behalten seit 1.1.2013 eine Steuer in Höhe von 25 % der Bruttoerträge aus Kapitalanlagen (sowohl laufende Erträge als auch Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen) ein und übermitteln diesen Betrag über den Schweizer Fiskus an Österreich. Ziel 2 hat die im Wesentlichen gleiche Besteuerung von im Ausland angelegtem Kapital und im Inland angelegtem Kapital zur Folge. Dies ist verfassungsrechtlich unbedenklich und daher nicht Gegenstand dieses Beitrages.

Für die Erreichung des Zieles 1 war Österreich vor größere Herausforderungen gestellt. Deren Ergebnisse gilt es verfassungsrechtlich auszuloten:

Wichtige Voraussetzung für den Vertragsabschluss war, dass die durch das jeweilige Bankgeheimnis garantierte Anonymität der Anlegerinnen und Anleger nicht gegen deren Willen beseitigt wurde. Außerdem musste die Besteuerung relativ einfach sein, um den Vertragspartnern Österreichs die Mitwirkung an der Steuererhebung überhaupt möglich zu machen. Zu entscheiden war auch über den Umgang mit etwaigen finanzstrafrechtlichen Folgen sowohl für die österreichischen Steuerpflichtigen als auch für deren Schweizer/Liechtensteiner Berater.

Vor diesem Hintergrund haben die Steuerabkommen zwei Möglichkeiten der Vergangenheitsbewältigung und damit der Erreichung von Ziel 1 geschaffen:³

Tut der betroffene Kapitalanleger nichts, so hat sein Kreditinstitut, seine Bank, oder sein Wertpapierhändler eine pauschale Einmalsteuer abzuführen. Deren genaue Höhe liegt zwischen 15 % und 38 % und hängt im Wesentlichen von der Höhe des Kontostandes und dessen Entwicklung in den vergangenen zehn Jahren – also den noch nicht verjährten Zeiträumen – ab. Die pauschale Steuer (sog Einmalsteuer) unterstellt 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. Konsequenz der Entrichtung der Einmalsteuer ist, dass sämtliche Abgabenschulden in Zusammenhang mit dem betroffenen Kapital abgegolten sind. Außerdem ist eine strafrechtliche Verfolgung im Hinblick auf das betroffene Kapital sowohl des unmittelbaren Steuerschuldners als auch sämtlicher an der Hinterziehung Beteiligter ausgeschlossen. Diese Folgen treten nur dann nicht ein, wenn das hinterzogene Kapital aus einer Geldwäschevortat (Untreue, Betrug, ...) resultiert. Bleibt der Anleger passiv, wird sein Kapital zwar besteuert, seine Anonymität bleibt aber gewahrt. Die Abgabenschuld wird somit beglichen, ohne dass die Identität des Anlegers an die Finanzverwaltung preisgegeben wird.

Abweichend von der pauschalen Einmalsteuer hat der betroffene Kapitalanleger die Möglichkeit, aus der Anonymität herauszutreten. In diesem Fall teilt die Bank über den Schweizer Fiskus die relevanten Kundendaten – unter anderem auch die Entwicklung des Kontostandes ab einem gewissen Zeitpunkt bis zu einem gewissen Zeitpunkt – an den österreichischen Fiskus mit. Ergibt sich aus der Überprüfung der in der Mitteilung gemachten Angaben, dass der betroffene Bankkunde unter Verletzung einer Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt hat, so gilt die freiwillige Mitteilung als Selbstanzeige. Wegen der Selbstanzeigewirkung der Mitteilung hat der Anleger keine finanz-

3 Zu den materiellrechtlichen Details vgl etwa *Finsterer/Schuchter-Mang*, Steuerabkommen Österreich – Schweiz: Einmalzahlung oder freiwillige Meldung? SWK 2012, 882; *Gaier*, Steuerabkommen Schweiz – Österreich, Abgeltungswirkung für „hinterzogene“ Immobilien? SWI 2012, 358; *Petritz*, Das Steuerabkommen mit Liechtenstein – Die wichtigsten Aspekte im Überblick – Nachversteuerung für die Vergangenheit, SWK 2013, 323 (327 ff).

strafrechtlichen Konsequenzen zu befürchten, wenn er innerhalb der durch die Abgabenbehörde festgesetzten Frist die für die Feststellung der Verkürzung bedeutsamen Umstände offenlegt. Die Abgaben muss er für die Vergangenheit jedoch nach seinen tatsächlichen Verhältnissen entrichten. Bei dieser Variante handelt es sich um eine Abwandlung des aus österreichischer Sicht „klassischen“ Weges in die Steuerehrlichkeit, der Selbstanzeige. Freilich weist die hier vorgesehene Form der Selbstanzeige die Besonderheit auf, dass die Abgabenbehörde selbst beurteilt, ob eine Verkürzung vorliegt und, dass der betroffene Steuerpflichtige nicht im Zuge der Mitteilung schon die für die Verkürzung maßgebenden Umstände offenzulegen hat. Erst wenn die Abgabenbehörde meint, eine solche Verkürzung habe stattgefunden, trifft ihn die Offenlegungspflicht. Das Ergebnis dieses Verfahrens entspricht aber dem nach einer Selbstanzeige iSd § 29 FinStrG eingetretenen Zustand.⁴ Da eine Selbstanzeige per se – auch wenn sie nicht ganz gleich ausgestaltet ist wie die Selbstanzeige nach § 29 FinStrG – verfassungsrechtlich unbedenklich ist, können auch gegen diese Variante der Vergangenheitsbewältigung keine verfassungsrechtlichen Bedenken erhoben werden.⁵

4 Dass diese Form der Selbstanzeige im Verhältnis zur „klassischen“ Selbstanzeige nach § 29 FinStrG gewisse Besonderheiten aufweist, halte ich für verfassungsrechtlich unproblematisch. Im Zusammenhang mit der Selbstanzeige nach der WAO hat der VfGH auch kein Problem darin gesehen, dass die verfassungskonforme Interpretation von § 108 WAO im Sinne einer Selbstanzeige weniger strenge Voraussetzungen an die strafbefreiende Wirkung stellte als die klassische Selbstanzeige nach § 29 FinStrG (VfSlg 14.987/1997).

5 Für eine detaillierte Darstellung der Abkommen mit der Schweiz und mit Liechtenstein und diverse Einzelaspekte: vgl *Jirousek*, Das Steuerabkommen mit der Schweiz, SWI 2012, 203; *ders*, Die neuen Steuerabkommen mit Liechtenstein, SWI 2013, 48; *Kirchmayr/Achatz*, Neues Steuerabkommen zwischen Österreich und der Schweiz, taxlex 2013, 41; *Twardosz*, Das Steuerabkommen mit Liechtenstein: Ein Vergleich mit dem Abkommen Schweiz und Auswirkungen auf die Liechtensteinische Stiftung, ÖBA 2013, 158; *Moshammer*, Steuerwirkungen Liechtensteinischer Stiftungen im Lichte des neuen Steuerabkommens, SWI 2013, 158; *ders*, Besteuerung von Liechtenstein-Stiftungen nach dem neuen Steuerabkommen, Aufsichtsrat aktuell 2013, 16; *Petritz*, Das Steuerabkommen mit Liechtenstein – Die wichtigsten Aspekte im Überblick, SWK 2013, 323; *Knörzer/Wünsche*, Das Steuerabkommen zwischen Österreich und der Schweiz im Vergleich mit dem Steuerabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz, FJ 2012, 177; *Petritz*, Liechtensteinische Finanzverwaltung zur Auslegung des Steuerabkommens, SWI 2013, 1307; *Hosp/Langer*, Das revidierte DBA und Steuerabkommen FL/AT: Chancen und Herausforderungen für den Liechtensteinischen Finanzplatz, ZfS 2013, 6; *Varro*, Steuerabkommen mit Liechtenstein, ecolex 2013, 273; *Steiner*, Fluch oder Segen – das Steuerabkommen mit Liechtenstein (Teil I), taxlex 2013, 99; *ders*, Fluch oder Segen – das Steuerabkommen mit Liechtenstein (Teil II), taxlex 2013, 151; *Außerlechner/Malainer/Staribacher*, Keine Amnestie trotz Abschlagszahlung gemäß Steuerabkommen Österreich – Schweiz! ÖStZ 2012/813, 423; *Brandl*, Steuerabkommen Österreich-Schweiz – Der Teufel steckt wie immer im Detail, VWT 2012, 153; *Chini*, Wirkungsanalyse des Abkommens mit der Schweizerischen Eidgenossenschaft über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt, Aufsichtsrat aktuell 2012, 5; *Gaier*, Die Wirkungen des Steuerabkommens Schweiz – Österreich, SWI 2012, 210; *Kreuz/Leiter*, Wen trifft das Steuerabkommen zwischen Österreich und der Schweiz? SWI 2012, 252; *Leitner/Brandl*, Mögliche Auswirkungen des Steuerabkommens mit der Schweiz in der Praxis, SWK 2012, 655; *Papst*, Depotentnahmen in der Schweiz nach dem Steuerabkommen, SWI 2012, 546; *Urtz*, Übersicht über das Steuerabkommen zwischen Österreich und der Schweiz, JEV 2012, 60; *Varro*, Steuerabkommen Österreich-Schweiz, ecolex 2012, 811.

III. Konsequenzen für die verfassungsrechtliche Analyse

Für die verfassungsrechtliche Analyse ergibt sich:

- Jener Teil der Abkommen, der die Besteuerung in der Zukunft regelt, scheint angesichts der gleichlaufenden Besteuerung von rein innerstaatlichen Sachverhaltskonstellationen verfassungsrechtlich unproblematisch zu sein.
- Ähnliches gilt für die Variante der Vergangenheitsbewältigung, in der der Abgabepflichtige sich aus der Anonymität wagt.
- Verfassungsrechtliche Fragen treten aber bei der Vergangenheitsbewältigung ohne aktives Zutun des Steuerpflichtigen auf: Die anonyme und pauschale Einmalsteuer verbunden mit einem Absehen von der Strafverfolgung könnte Abgabenhinterzieher gegenüber ehrlichen Steuerzahlern begünstigen. Eine solche Ungleichbehandlung bedarf – um vor dem Gleichheitssatz Bestand zu haben – einer sachlichen Rechtfertigung.

IV. Verfassungsrechtliche Analyse

A. Vorbemerkung

Das Abkommen selbst enthält an keiner Stelle den Begriff der Amnestie. Im Schrifttum wird jedoch durchwegs von einer „Steueramnestie“ gesprochen. In der Tat bezeichnet man als (Straf-)Amnestie den gänzlichen oder teilweisen Verzicht auf die Durchsetzung von Strafansprüchen betreffend in der Vergangenheit liegende Delikte für einen generell umschriebenen Adressatenkreis.⁶ Amnestien können entweder in der nachträglichen Abänderung gerichtlicher Entscheidungen oder aber in der Anordnung der Nichteinleitung oder Einstellung strafgerichtlicher Verfahren (sogenannte Verfolgungsamnestie) bestehen.⁷ Im Zusammenhang mit Abgabenverkürzungen geht mit einer Strafamnestie oftmals eine Steueramnestie, dh ein gänzlicher oder teilweiser Verzicht auf die Besteuerung des von der Strafamnestie erfassten Verhaltens einher.

Da Amnestien im Ergebnis diejenigen, die sich rechtswidrig verhalten haben, denjenigen gleichstellt, die sich rechtskonform verhalten haben und sie damit mittelbar begünstigt, stehen Amnestien regelmäßig in einem Spannungsverhältnis zum Gleichheitssatz.⁸ Außerdem bergen Amnestien die Gefahr in sich, die

6 *Burgstaller*, in *Korinek/Holoubek*, B-VG, Art 93 B-VG, Tz 9 und Tz 16; *Mayer*, B-VG⁴, Art 93 B-VG, 330; *Klecatsky*, Gedanken zur Neugestaltung des Gnadenrechtes, JBl 1968, 225 (226); *Frank*, in *Kneihs/Lienbacher* (Hg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht, Art 93 B-VG, 4; *Malherbe*, Tax Amnesties, Alpen aan der Rijn (2011), 1ff. – Im Unterschied dazu handelt es sich bei der Begnadigung um ein Absehen von der Strafverfolgung gegenüber einer individuell bestimmten Person.

7 *Burgstaller*, in *Korinek/Holoubek*, B-VG, Art 93 B-VG, Tz 4.

8 Vgl *Mayr*, Steuerabkommen mit der Schweiz verfassungswidrig? SWK 2012, 793; *Fellner*, Steuerabkommen mit der Schweiz: Strafamnestie verfassungswidrig? RdW 2012/319, 300 (303); *Lang/Herdin*, Die verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen für „Steueramnestien“, JRP 2005, 52.

Glaubwürdigkeit und die Präventivkraft von Strafdrohungen zu beeinträchtigen.⁹

Im wissenschaftlichen Schrifttum ist bei der Frage der Verfassungskonformität dieser Form der Vergangenheitsbewältigung – soweit zu sehen – nicht zwischen der Straf- und der Steueramnestie unterschieden worden; einzig *Heinrich*¹⁰ hat darauf hingewiesen, dass die Vergangenheitsbewältigung einerseits in einer Strafamnestie und andererseits in einer pauschalen Ermittlung der Steuer bestehe, sodass die verfassungsrechtlichen Folgen auch differenziert zu betrachten seien. Ich teile diese Auffassung grundsätzlich. Ob es sich bei der Pauschalbesteuerung der Vergangenheit tatsächlich lediglich um eine besondere (abweichende) Form der Besteuerung oder nicht doch um eine teilweise Steueramnestie handelt, will ich jedoch näher untersuchen. Im Anschluss daran ist auf die damit verbundenen verfassungsrechtlichen Implikationen einzugehen. Danach ist verfassungsrechtlichen Bedenken in Zusammenhang mit der Strafamnestie zu begegnen. Ein abschließendes Ergebnis kann aber nur in einer Gesamtschau gefunden werden. Dabei ist darauf Bedacht zu nehmen, dass die hier in Frage stehenden Amnestien Sachverhalte betreffen, die entweder im Ausland verwirklicht worden sind oder die in das Ausland „verschoben“ worden sind, sodass die Ermittlungsmöglichkeiten der Österreicher von vornherein sehr eingeschränkt waren und nach wie vor sind. Zu berücksichtigen ist auch, dass die Bank(kunden)geheimnisse der betroffenen ausländischen Staaten diese Ermittlungsmöglichkeiten noch zusätzlich erheblich erschweren.

B. Zur Bemessungsamnestie

Ob es sich bei der pauschalen Einmalsteuer tatsächlich um eine Steueramnestie handelt, ist angesichts der Komplexität der Berechnungsformel und der unterschiedlichen persönlichen Situationen der betroffenen Kapitalanleger im Einzelfall zu beurteilen. Zunächst ist hervorzuheben, dass jeder Kontoinhaber, sofern er seine Schweizer Zahlstelle nicht zur Mitteilung ermächtigt, in den Anwendungsbereich der Pauschalbesteuerung fällt. „Betroffen sind alle natürlichen Personen, die in Österreich ansässig sind, d.h. einen Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich haben, und die am 31.12. 2010 und am 31.12. 2012 ein Konto oder Depot bei einer schweizerischen Zahlstelle besitzen. Nicht betroffen sind: Privatstiftungen, Personen- oder Kapitalgesellschaften und sonstige Körperschaften und Vereine.“¹¹ In diesem Zusammenhang sei in Erinnerung gerufen, dass die

9 *Burgstaller*, in *Korinek/Holoubek*, B-VG, Art 93 B-VG, Tz 7; in diese Richtung auch *Sausgruber/Winner*, Steueramnestie abgesagt: Eine kluge Entscheidung? Empirische Evidenz in OECD-Ländern, *ÖStZ* 2004/491, 207 (211).

10 *Heinrich*, Ist die im Steuerabkommen Österreich-Schweiz vorgesehene Steueramnestie verfassungswidrig?, *ÖStZ Spezial zu Ehren Professoris Ruppe*, in Druck.

11 Allgemeiner Teil des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt BGBl III 2012/192; BMF-Information zum Steuerabkommen mit der Schweiz, Pkt 1.1.

Formel zur Errechnung der pauschalen Einmalsteuer zumindest teilweise die Hinterziehung des Kapitalstammes unterstellt.

Jene Personen, die von der pauschalen Einmalsteuer betroffen sind, können drei verschiedenen Kategorien von Betroffenen zugeordnet werden:

1. Der vollkommen ehrliche Kapitalanleger

Für denjenigen Steuerpflichtigen, der das relevante Kapital vor der Überführung an die Schweizer Zahlstelle und die nach der Überführung daraus bezogenen Früchte in Österreich ordnungsgemäß besteuert hat, stellt die Einmalbesteuerung jedenfalls einen Nachteil dar. Dieser Steuerpflichtige wird mit sehr großer Wahrscheinlichkeit eine entsprechende Ermächtigung zur Offenlegung an seine Schweizer Zahlstelle erteilen. Er hat sowohl das Kapital als auch die Früchte besteuert, für die Besteuerung der Früchte musste er schon in der Vergangenheit aus der Anonymität heraustreten, weil ein Kapitalertragsteuerabzug nicht gegeben und eine Abzugssteuer entsprechend dem EU-Quellensteuer-Gesetzes-Modell in der Schweiz nicht existiert hatte. Dieser Steuerpflichtige wird durch die pauschale Einmalsteuer nicht begünstigt. Für ihn stellt die pauschale Einmalsteuer einen Nachteil dar, der verfassungsrechtlich bedenklich wäre, könnte er sich ihm nicht entziehen. Ein Entzug ist aber möglich, indem er seine Zahlstelle zur Mitteilung der relevanten Informationen an Österreich ermächtigt. Die pauschale Einmalsteuer kann in dieser Fallkonstellation jedenfalls nicht als ein Erlass von Steuerschulden und damit auch nicht als Steueramnestie qualifiziert werden.

2. Der teilweise ehrliche Anleger

Auch für den Steuerpflichtigen, der den Vermögensstamm ordnungsgemäß, die Früchte jedoch nicht besteuert hat, stellt die Abgeltungssteuer des Abkommens in der Regel – für einen Steuerpflichtigen, der nach Transfer der Gelder hohe Spekulationsgewinne erzielt hat, könnte das bei einem Grenzsteuersatz von 50 % anders sein – keinen Belastungsvorteil gegenüber der Besteuerung nach tatsächlichen Verhältnissen dar. Auch er wird durch die pauschale Einmalsteuer nicht begünstigt. Auch für ihn stellt sie einen Nachteil dar, der verfassungsrechtlich bedenklich wäre, könnte er sich ihm nicht entziehen. Die pauschale Einmalsteuer definiert sich auch in diesem Fall nicht als Erlass von Steuerschulden und ist daher keine Steueramnestie.

3. Der vollkommen unehrliche Anleger

Die pauschale Einmalsteuer stellt für denjenigen einen Vorteil dar, der den vor der Überführung in die Schweiz steuerpflichtig erworbenen Vermögensstamm und die daraus erzielten Früchte nicht ordnungsgemäß besteuert hat.¹² Zu bedenken ist, dass die pauschale Einmalsteuer weder ihre Abgeltungs- noch ihre strafbefreiende Wirkung entfaltet, wenn die Hinterziehung im Zu-

12 So auch *Mayr*, SWK 2012, 793 (798).