

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die R in der Beschwerdesache S (Bf.), vertreten durch LeitnerLeitner GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Adr.1, über die Beschwerde vom 24.8.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Waldviertel vom 21.7.2017, betreffend Abgabenerhöhung nach § 10 Abs. 2 KapMeldeG zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt Waldviertel erließ am 21. Juli 2017 einen Bescheid über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 10 Abs. 2 KapMeldeG mit einer Abgabenerhöhung von € 87.447,30 aufgrund nachstehender Bemessungsgrundlagen:

Abgabenart	Zeitraum	Mehrbetrag
------------	----------	------------

Einkommensteuer	2007	52.490,00
-----------------	------	-----------

Einkommensteuer	2008	56.680,00
-----------------	------	-----------

Einkommensteuer	2009	38.313,00
-----------------	------	-----------

Einkommensteuer	2010	29.181,00
-----------------	------	-----------

Einkommensteuer	2011	39.378,00
-----------------	------	-----------

Einkommensteuer	2012	41.150,00
-----------------	------	-----------

Einkommensteuer	2013	34.299,00
-----------------	------	-----------

Summe der Mehrbeträge 291.491,00 davon Abgabenerhöhung 30 % = € 87.447,30

Zur Begründung wurde ausgeführt:

"Gemäß § 10 Abs. 2 Kapitalabfluss-Meldegesetz tritt strafbefreiende Wirkung nur insoweit ein, als auch eine Abgabenerhöhung entrichtet wird. § 29 Abs. 6 FinStrG gilt sinngemäß.

Werden Selbstanzeigen anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschu, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe erstattet, tritt strafbefreiende Wirkung hinsichtlich vorsätzlich oder grob fahrlässig begangener Finanzvergehen nur unter der weiteren Voraussetzung ein, als neben den verkürzten Abgaben auch eine mit Bescheid der Abgabenbehörde festzusetzende Abgabenerhöhung entrichtet wird. Die Höhe dieser

Abgabenerhöhung bemisst sich mit einem Prozentsatz der Summe der sich aus der Selbstanzeige ergebenden Mehrbeträge. Sie beträgt bis zu einer Summe von 33.000 Euro 5 %, bis zu einer Summe von 100.000 Euro 15 %, bis zu einer Summe von 250.000 Euro 20 % und bei einer darüber hinausgehenden Summe 30 %.

Die gegenständliche Selbstanzeige wurde am 17.11.2016 erstattet. Die Abgabenerhöhung war festzusetzen, da sich aus der Selbstanzeige der Verdacht eines vorsätzlichen / grob fahrlässigen Finanzvergehens ergibt. Es wurden in den Jahren 2007 bis 2013 Kapitalerträge aus liechtensteinischen Kapitalanlagen bezogen und nicht in die Einkommensteuererklärungen für diese Jahre aufgenommen.

Aufgrund der sich aus der Selbstanzeige ergebenden Summe der Mehrbeträge von € 291.491,00 ist die Abgabenerhöhung gem. § 29 Abs. 6 FinStrG mit € 87.447,30 zu bemessen."

Am 24.8.2017 wurde eine Beschwerde mit folgender Textierung eingereicht:

"Beschwerde und Antrag auf Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung und Vorlage innerhalb von drei Monaten ab Einlangen der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Die Beschwerde richtet sich gegen die Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 10 Kapitalabflussmeldegesetz i.V.m. § 29 Abs 6 FinStrG (KapMeldeG) in Höhe von € 87.447,30.

Wir beantragen eine ersatzlose und vollumfängliche Aufhebung des Abgabenerhöhungsbescheides vom 21.7.2017.

Begründung:

1 Sachverhalt

Herr A hat am 17.11.2016 eine Selbstanzeige hinsichtlich liechtensteinischer Kapitaleinkünfte für die Veranlagungsjahre 2006 bis 2013 erstattet. Vor dem Hintergrund, dass es sich um einen Kapitalzuflussmeldefall gehandelt hat, wurde von der Abgabenbehörde am 7.2.2017 eine Abgabenerhöhung iHv EUR 103.037,70 vorgeschrieben. Gegen die Vorschreibung wurde eine Beschwerde eingebracht, die zur ersatzlosen Aufhebung des Abgabenerhöhungsbescheides vom 7.2.2017 geführt hat (BFG 18.5.2017, RV/7102295/2017).

Im Nachgang zum aufhebenden Erkenntnis des BFG wurde von der Abgabenbehörde mit dem beschwerdegegenständlichen Bescheid neuerlich eine Abgabenerhöhung vorgeschrieben.

Die nachzuentrichtenden Abgaben wurde von Herrn A rechtzeitig entrichtet und für die gegenständliche Abgabenerhöhung wurde eine Stundung beantragt.

Die Beschwerde richtet sich gegen die Vorschreibung der Abgabenerhöhung nach § 10 Abs. 2 KapMeldeG i.V.m. § 29 Abs. 6 FinStrG und stützt sich auf die nachfolgenden Rechtsausführungen.

2 Rechtliche Beurteilung

2.1 Verstoß gegen ne bis in idem

Mit Erkenntnis des BFG vom 18.5.2017 wurde über gegenständlichen Sachverhalt bereits rechtskräftig abgesprochen.

Gemäß des im Verfassungsrang stehenden Art. 4 des 7. Zusatzprotokolls zur EMRK darf niemand wegen einer Straftat, wegen der er bereits freigesprochen worden ist, erneut bestraft werden. Wie im Detail unter Pkt 2.4. ausgeführt, ist die Abgabenerhöhung nach § 10 Abs. 2 KapMeldeG als Strafe iSd EMRK zu qualifizieren, weshalb diese auch am ne bis in idem Grundsatz zu messen ist.

Im gegenständlichen Fall wurde die erstmalige Festsetzung der Abgabenerhöhung vom 7.2.2017 mit dem Erkenntnis des BFG vom 18.5.2017 bereits rechtskräftig aufgehoben. Im gegenständlich bekämpften Bescheid wird über die idente Sache erneut abgesprochen, mit identer Begründung und nur mit Austausch der Rechtsgrundlage. Einer neuerlichen Vorschreibung einer Abgabenerhöhung - lediglich basierend auf einer anderen Rechtsgrundlage - steht der ne bis in idem Grundsatz entgegen. Der gegenständliche Abgabenerhöhungsbescheid widerspricht schon aus diesem Grund dem im Verfassungsrang stehenden Art. 4 des 7. Zusatzprotokoll zur EMRK, sodass dieser ersatzlos aufzuheben ist.

Zudem erweist sich der Abgabenerhöhungsbescheid in nachfolgend dargestellten Punkten als rechtswidrig.

2.2. Tatbestand des § 29 Abs. 6 FinStrG nicht erfüllt

Nach § 10 Abs. 2 KapMeldeG gilt iZm der Abgabenerhöhung § 29 Abs. 6 FinStrG sinngemäß. Da auf den gesamten Tatbestand des § 29 Abs. 6 FinStrG verwiesen wird, ist dieser zur Gänze auf den vorliegenden Fall anzuwenden.

Die Anwendung darf sich - so wie offenbar von der Abgabenbehörde vorgenommen - nicht bloß auf den zweiten bis fünften Satz des § 29 Abs. 6 FinStrG beschränken. Da gegenständliche Selbstanzeige nicht anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe erstattet wurde, hätte es schon aus diesem Grund zu keiner Festsetzung einer Abgabenerhöhung kommen dürfen.

Warum das in § 29 Abs. 6 Satz 1 FinStrG geforderte Kriterium der angekündigten oder sonst bekanntgegebenen abgabenbehördlichen Prüfung im gegenständlichen Fall erfüllt oder nicht von Relevanz sein soll, ist der Begründung des Bescheides nicht zu entnehmen. Eine solche Begründung kann jedenfalls nicht mit dem bloßen Verweis auf § 10 KapMeldeG ersetzt werden, weil § 10 Abs. 2 KapMeldeG ohne Einschränkung auf § 29 Abs. 6 FinStrG verweist. Voraussetzung einer Abgabenerhöhung nach § 10 Abs.

2 KapMeldeG ist (zufolge Verweisung auf § 29 Abs 6 FinStrG insgesamt) also, dass die Selbstanzeige erst*anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe*" erfolgte; dies war hier unstreitig nicht der Fall. Der angefochtene Bescheid ist daher schon deshalb ersatzlos aufzuheben.

2.2 Verstoß gegen das Günstigkeitsprinzip

Die Abgabenerhöhung nach § 10 Abs. 2 KapMeideG ist damit aber auch Bestandteil des in § 29 FinStrG geregelten Strafaufhebungsgrundes und als solcher nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung dem **materiellen Recht** zuzurechnen (Vgl VwGH 11.9.2014, 2013/16/0215; BFG 22.5.2015, RV/5101101/2014; ebenso *Schrottmeyer*, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG (2016) Rz 44).

Als Bestimmung des materiellen Rechts unterliegt die in § 29 Abs. 6 FinStrG normierte Abgabenerhöhung daher den Anforderungen des **Günstigkeitsvergleichs** nach § 4 Abs. 2 FinStrG, weil nach herrschender Auffassung in den Günstigkeitsvergleich neben den strafbegründenden auch die strafbarkeitsaufhebenden Rechtsbestandteile einzubeziehen sind (Vgl *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG § 4 Rz 320).

Zur vergleichbaren Vorgängerregelung des § 29 Abs. 6 FinStrG aF (IdF FinStrG Novelle 2010, BGBl I 104/2010) liegt bereits BFG-Rechtsprechung vor (BFG 22.5.2015, RV/5101101/2014), wonach die Abgabenerhöhung „*unbeschadet dessen, dass es sich beim Zuschlag formell um eine Abgabenerhöhung und nicht um einen Strafzuschlag handelt, dennoch **materielles Finanzstrafrecht** darstellt, sodass für eine Entscheidung über eine Abgabenerhöhung gemäß § 4 Abs. 2 FinStrG ein **Vergleich** mit der allenfalls **günstigeren Rechtslage** zum (jeweiligen) **Tatzeitpunkt** anzustellen ist.*“

Nachdem sich die gegenständlich angewandte Bestimmung des § 29 Abs. 6 FinStrG iVm § 10 Abs. 2 KapMeldeG im Hinblick auf die Anforderungen des Günstigkeitsvergleichs nicht entscheidungserheblich von der Bestimmung des § 29 Abs. 6 FinStrG aF (IdF FinStrG Novelle 2010, BGBl I 104/2010) unterscheidet, sind die Wertungen des oben zitierten BFG-Erkenntnisses vollinhaltlich zu übertragen. Auch im vorliegenden Fall hätte die Abgabenbehörde daher einen Günstigkeitsvergleich zwischen der Rechtslage zum Tatzeitpunkt und der Rechtslage im Zeitpunkt der Bescheiderlassung durchführen müssen.

Als Tatzeitpunkt hat das BFG unter Verweis auf die einschlägigen Literaturfundstellen jeweils den Einreichungszeitpunkt der unrichtigen Einkommensteuererklärung herangezogen. (Vgl Nachweise auf Seite 7 und 8 des BFG-Urteils vom 22.5.2015, RV/5101101/2014). Umgelegt auf den gegenständlichen Fall ist als Tatzeitpunkt sohin die Einreichung der unrichtigen (weil ohne ausländische Kapitaleinkünfte) Einkommensteuererklärungen 2007 bis 2013 heranzuziehen.

Die Einkommensteuererklärungen wurden jeweils im zweitfolgenden Jahr eingereicht, die ESt-Erklärung 2013 wurde am 26.2.2015 überreicht: dies war der (späteste) Tatzeitpunkt des zugrundeliegenden Finanzvergehens, zu welchem die betreffenden Kapitaleinkünfte

zu erklären gewesen wären. Der gesamte Tatzeitraum 2006 bis 2013 liegt damit eindeutig vor Inkrafttreten des § 10 KapMeldeG am 15.8.2015.

Zum jeweiligen Tatzeitpunkt lagen die Tatbestandsvoraussetzungen des § 29 Abs 6 FinStrG nicht vor und zwar weder idF BGBl I 104/2010 und BGBl I 112/2012 noch in der geltenden Fassung BGBl I 65/2014. Eine (pauschale) Abgabenerhöhung war ursprünglich nur bei „wiederholter“ Selbstanzeige vorgesehen.

Diese Abgabenerhöhung wurde mit FinStrG-Nov 2014 per 1.10.2014 durch eine (gestaffelte) Abgabenerhöhung generell bei Selbstanzeige (erst) „... *anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe*“ ersetzt und zufolge des Verweises in § 10 Abs. 2 KapMeldeG (BGBl I 116/2015) durch Verweis auf diese Bestimmung und Anordnung deren sinngemäßer Anwendung per 15.8.2015 auf Finanzvergehen „...*denen ein Sachverhalt zugrunde liegt, der zur Bildung von Vermögenswerten geführt hat, deren Zufluss gemäß § 6 meldepflichtig ist...*“ erstreckt.

Bezogen auf den jeweiligen Tatzeitpunkt wäre es bei gegenständlich verwirklichtem Sachverhalt auf Basis der zu diesem Zeitpunkt geltenden Rechtslage zu keiner Festsetzung einer Abgabenerhöhung gekommen.

Da die Abgabenbehörde entgegen § 4 Abs. 2 FinStrG die ungünstigere „neue“ Rechtslage, aufgrund der unter Punkt 2.1 genannten Gründe noch dazu unzutreffend, angewendet hat, hat sie den Bescheid vom 7.2.2017 mit Rechtswidrigkeit belastet. Hätte - wie in § 4 Abs. 2 FinStrG vorgesehen - die Abgabenbehörde das Tatzeitrecht zur Anwendung gebracht, wäre es zu keiner Festsetzung einer Abgabenerhöhung gekommen.

2.3 Verstoß gegen Art 7 EMRK

Das strafrechtliche Rückwirkungsverbot ist nicht nur einfachgesetzlich in § 4 Abs. 2 FinStrG verbrieft, sondern darüber hinaus auch auf verfassungsrechtlicher Ebene durch Art 7 EMRK abgesichert. Abgabenerhöhungen iSd § 29 Abs. 6 FinStrG erfüllen die Anforderungen der „Engel-Kriterien“ und sind daher als „strafrechtliche Anklage“ nach Art 6 EMRK zu bewerten(vgl *Heber, tax lex* 2011, 14 ff.).

Der Begriff der Anklage iSd EMRK ist autonom auszulegen und nicht an formelle Kriterien angeknüpft. Für die Annahme einer strafrechtlichen Anklage wird lediglich gefordert, dass die Maßnahmen geeignet sind, den Betroffenen nachhaltig in seiner Rechtsposition zu beeinträchtigen. Diese Anforderungen sind vorliegend erfüllt, weil dem Beschwerdeführer aus der Festsetzung der Abgabenerhöhung schwerwiegende negative Konsequenzen in Form einer bei Nichtentrichtung drohenden Strafsanktion drohen. Aufgrund der Verknüpfung der Abgabenerhöhung mit der strafbefreienden Wirkung erfolgt die Entrichtung somit nicht freiwillig, sondern zwangsweise. Im Ergebnis wollte der Gesetzgeber mit der Abgabenerhöhung eine Art Mindeststrafe für bestimmte Finanzvergehen mit erhöhter Aufdeckungswahrscheinlichkeit einführen, die selbst bei Erstattung einer Selbstanzeige nicht entfallen sollte. Darüber hinaus liegt auch eine formelle Anklageerhebung vor, weil der Selbstanzeiger bereits mit dem

Abgabenerhöhungsbescheid darüber informiert wird, dass ihm die Begehung einer Straftat angelastet werde, weil „... der *Verdacht eines vorsätzlichen/ grob fahrlässigen Finanzvergehens besteht.*“

Im Übrigen dürfte auch der Gesetzgeber selbst davon ausgegangen sein, dass die Abgabenerhöhung nach § 29 Abs 6 FinStrG in den Anwendungsbereich der EMRK fällt und hat aus diesem Grund - um einen Verstoß gegen das Doppelbestrafungsverbot nach Art 4 siebentes Zusatzprotokoll EMRK zu vermeiden - eine Gutschrift der Abgabenerhöhung normiert, wenn die Selbstanzeige nicht strafbefreiend wirkt. Bei einem bloß „abgabenrechtlichen“ Charakter der Abgabenerhöhung wäre die Normierung einer Gutschrift nicht erforderlich gewesen.

Vor dem Hintergrund, dass die Abgabenerhöhung über die bloße Schadensgutmachung (= Abgabennachzahlung) hinausgeht, kann bei einem Zuschlag von 30% der repressive bzw pönale Charakter des § 29 Abs. 6 FinStrG nicht in Zweifel gezogen werden, weshalb dieser jedenfalls in den Anwendungsbereich des Art 7 EMRK fällt.

Das Rückwirkungsverbot nach Art. 7 EMRK schützt den Rechtsanwender vor einer nachträglichen Verschärfung der strafrechtlichen Rechtslage (zB durch Koppelung der Selbstanzeige an eine Mindeststrafe).

Bezogen auf den gegenständlichen Sachverhalt tritt somit strafbefreiende Wirkung unabhängig von der Zahlung einer Abgabenerhöhung ein, da § 10 Abs. 2 KapMeldeG zum Zeitpunkt der Tatbegehung noch nicht in Kraft war und in verfassungskonformer Interpretation mit Art. 7 EMRK daher keine rückwirkende Abgabenerhöhung festgesetzt werden darf.

2.4 Unsachliche Differenzierung beim Anwendungsbereich der Abgabenerhöhung nach § 10 Abs. 2 KapMeldeG

Eine Abgabenerhöhung nach § 10 Abs. 2 KapMeldeG gelangt nur dann zur Anwendung, wenn es sich um einen Kapitalzuflussmeldefall handelt. Liegt kein vom KapMeldeG normierter Kapitalzuflussmeldefall vor, entfaltet die Selbstanzeige strafbefreiende Wirkung, ohne dass eine Abgabenerhöhung entrichtet wird. Ob ein Kapitalzuflussmeldefall vorliegt, hängt teilweise von Zufälligkeiten ab:

Es sind gemäß § 7 Abs. 1 KapMeldeG nur Kapitalzuflüsse von der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein innerhalb eines bestimmten Zeitfensters erfasst. Der Gesetzgeber hat diesen Umstand, dass nur Zuflüsse aus einem bestimmten Land innerhalb eines bestimmten Zeitfensters von der Kapitalzuflussmeldung erfasst sein sollen, durch eine Verfassungsbestimmung abgesichert.

Gemäß § 6 Abs. 1 KapMeldeG liegt kein meldepflichtiger Kapitalzufluss vor, wenn nicht mindestens EUR 50.000 auf Konten oder Depots von qualifizierten Konteninhabern zufließen. Fließen weniger als EUR 50.000 auf Konten oder Depots zu, liegt gar kein Kapitalzuflussmeldefall vor. Dies ist nicht nur für Kapitalzuflüsse von in Summe weniger als EUR 50.000 anwendbar, sondern auch dann, wenn der Kapitalzufluss zwar EUR 50.000

übersteigt, jedoch das Kapital bei unterschiedlichen Meldepflichtigen iSd § 5 KapMeldeG zufließt und pro Meldepflichtigem Kapital von weniger als EUR 50.000 zufließt. Eine gesetzgeberische Absicherung durch eine Verfassungsbestimmung ist nicht erfolgt.

Ein Kapitalzuflussmeldefall liegt nur dann vor, wenn das Kapital auf Konten oder Depots von qualifizierten Personen zufließt. Das sind gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 und 2 KapMeldeG nur Privatkonten natürlicher Personen und Konten von liechtensteinischen Stiftungen und stiftungsähnlichen Anstalten. Bei Zufluss auf sonstige Konten und Depots gelangt die Kapitalzuflussmeldung hingegen nicht zur Anwendung. So sind beispielsweise Zuflüsse auf Konten und Depots nicht-liechtensteinischer Stiftungen und Gesellschaften nicht erfasst. Ebenso nicht erfasst sind Zuflüsse auf Geschäftskonten. Eine gesetzgeberische Absicherung dieser Differenzierung durch eine Verfassungsbestimmung ist nicht erfolgt.

Vor dem Hintergrund, dass der Gesetzgeber Zuflüsse von unter EUR 50.000 generell von der Kapitalzuflussmeldeverpflichtung ausnimmt und auch nur Zuflüsse auf Privatkonten als meldepflichtigen Zufluss definiert und demgegenüber Zuflüsse auf Geschäftskonten kategorisch von der Kapitalzuflussmeldung ausgenommen sind, ist aus verfassungsrechtlicher Sicht (Art 7 B-VG und Art 2 StGG) zu hinterfragen, ob diese Differenzierung im Hinblick auf die Abgabenerhöhung sachlich gerechtfertigt ist.

Vor dem Hintergrund der in Pkt 2.4 und 2.5 ausgeführten verfassungsrechtlichen Bedenken ergeht die

Anregung,

das BFG möge an den Verfassungsgerichtshof gemäß Art 135 Abs. 4 iVm Art 89 Abs. 2 und Art 140 Abs. 1 B-VG einen Antrag auf Aufhebung des § 10 Abs. 2 Bundesgesetz über die Meldepflicht von Kapitalabflüssen und von Kapitalzuflüssen (Kapitalabfluss-Meldegesetz), BGBl I Nr. 116/2015 idF BGBl I Nr. 77/2016 wegen Verfassungswidrigkeit richten.

Anträge:

Wir beantragen gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO eine mündliche Verhandlung.

Weiters beantragen wir gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO die Entscheidung durch den gesamten Senat.

Wir beantragen, dass die mündliche Verhandlung gemäß § 275 Abs. 3 Z 1 BAO nicht öffentlich stattfindet.

Wir ersuchen um positive Erledigung unserer Anträge."

Mit Beschluss des Senates des BFG vom 22.2.2018 wurde nach Anregung durch den Bf. in der mündlichen Verhandlung vom 22.2.2018 gemäß § 271 BAO die Entscheidung bis zur rechtskräftigen Beendigung des zu Ra 2017/16/0049 beim Verwaltungsgerichtshof anhängigen Revisionsverfahrens ausgesetzt.

Der VwGH hat am 5.9.2019 die Revision zu Ra 2017/16/0049 als zulässig behandelt und als unbegründet abgewiesen und dazu begründend ausgeführt:

" § 10 des Bundesgesetzes, mit dem u.a. das Bundesgesetz über die Meldepflicht von Kapitalabflüssen und von Kapitalzuflüssen (Kapitalabfluss-Meldegesetz) erlassen wird, BGBl. I Nr. 116/2015, lautet:

"Selbstanzeige

§ 10. (1) Wird Selbstanzeige (§ 29 FinStrG) wegen Finanzvergehen erstattet, denen ein Sachverhalt zugrunde liegt, der zur Bildung von Vermögenswerten geführt hat, deren Zufluss gemäß § 6 meldepflichtig ist, ist insoweit § 29 Abs. 3 lit. d FinStrG nicht anzuwenden.

(2) Für Selbstanzeigen gemäß Abs. 1 tritt strafbefreiende Wirkung nur insoweit ein, als auch eine Abgabenerhöhung entrichtet wird. § 29 Abs. 6 FinStrG gilt sinngemäß."

§ 29 Abs. 6 des Bundesgesetzes vom 26. Juni 1958, betreffend das Finanzstrafrecht und das Finanzstrafverfahrensrecht (Finanzstrafgesetz - FinStrG), BGBl. Nr. 129/1958 idF BGBl. I Nr. 65/2014, lautet:

"(6) Werden Selbstanzeigen anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe erstattet, tritt strafbefreiende Wirkung hinsichtlich vorsätzlich oder grob fahrlässig begangener Finanzvergehen nur unter der weiteren Voraussetzung insoweit ein, als auch eine mit einem Bescheid der Abgabenbehörde festzusetzende Abgabenerhöhung unter sinngemäßer Anwendung des Abs. 2 entrichtet wird. Die Abgabenerhöhung beträgt 5 % der Summe der sich aus den Selbstanzeigen ergebenden Mehrbeträgen. Übersteigt die Summe der Mehrbeträge 33 000 Euro, ist die Abgabenerhöhung mit 15 %,

übersteigt die Summe der Mehrbeträge 100 000 Euro, mit 20 % und

übersteigt die Summe der Mehrbeträge 250 000 Euro, mit 30 % zu bemessen. Insoweit Straffreiheit nicht eintritt, entfällt die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabenerhöhung, dennoch entrichtete Beträge sind gutzuschreiben. Die Abgabenerhöhung gilt als Nebenanspruch im Sinne des § 3 Abs. 2 lit. a BAO."

Im revisionsgegenständlichen Fall ist unstrittig, dass eine Selbstanzeige nach § 29 Abs. 6 FinStrG iVm § 10 Abs. 1 Kapitalabfluss-Meldegesetz erstattet wurde und im Zeitpunkt der Erstattung dieser Selbstanzeige eine finanzbehördliche Nachschau oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen weder angemeldet noch sonst bekannt gegeben war. Strittig ist lediglich, ob auch in diesem Fall nach § 10 Kapitalabfluss-Meldegesetz eine Abgabenerhöhung vorzuschreiben war.

Nach § 10 Abs. 2 erster Satz Kapitalabfluss-Meldegesetz kommt einer Selbstanzeige im Sinne des Abs. 1 eine strafbefreiende Wirkung nur insoweit zu, als auch eine Abgabenerhöhung entrichtet wird. § 10 Abs. 2 erster Satz Kapitalabfluss-Meldegesetz

setzt somit für die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige im Sinne des Abs. 1 jedenfalls die Entrichtung einer Abgabenerhöhung voraus.

§ 10 Abs. 2 zweiter Satz Kapitalabfluss-Meldegesetz, wonach

§ 29 Abs. 6 FinStrG "sinngemäß" gilt, kann aufgrund der expliziten Anordnung im ersten Satz daher nur so verstanden werden, dass § 29 Abs. 6 FinStrG nur insoweit anzuwenden ist, als nicht bereits

§ 10 Kapitalabfluss-Meldegesetz eine eigenständige Regelung trifft. Damit gelten durch den Hinweis auf die "sinngemäße Anwendung" insbesondere die Regeln des § 29 Abs. 6 FinStrG über die bescheidmäßige Vorschreibung und die Berechnung der Abgabenerhöhung auch für die im Zusammenhang mit einer Selbstanzeige nach § 10 Abs. 1 Kapitalabfluss-Meldegesetz vorzuschreibende Abgabenerhöhung.

Hätte der Gesetzgeber, wie vom Revisionswerber vorgebracht, die Vorschreibung einer Abgabenerhöhung vom Vorliegen sämtlicher in § 29 Abs. 6 FinStrG normierter Voraussetzungen abhängig machen wollen, hätte es der gesonderten Anordnung des § 10 Abs. 2 Kapitalabfluss-Meldegesetz nicht bedurft oder hätte diese nicht erfolgen dürfen.

Dem Bundesfinanzgericht ist daher zu folgen, wenn es die Ansicht vertritt, dass einer Selbstanzeige gemäß § 10 Abs. 1 Kapitalabfluss-Meldegesetz nur bei Entrichtung einer Abgabenerhöhung strafbefreiende Wirkung zukommen kann, unabhängig davon, ob bereits eine finanzbehördliche Nachschau oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen angemeldet oder sonst bekannt gegeben war.

Auch aus der in § 10 Abs. 1 Kapitalabfluss-Meldegesetz normierten Anordnung, wonach § 29 Abs. 3 lit. d FinStrG nicht anzuwenden sei, lässt sich - entgegen dem Vorbringen in der Replik - für die Ansicht des Revisionswerbers nichts gewinnen, wird damit doch lediglich zum Ausdruck gebracht, dass eine Selbstanzeige iSd § 10 Abs. 1 Kapitalabfluss-Meldegesetz selbst dann strafbefreiende Wirkung haben kann, wenn bereits einmal hinsichtlich desselben Abgabenanspruchs eine Selbstanzeige erstattet wurde.

Weiters bringt der Revisionswerber vor, im gegenständlichen Fall wäre ein Günstigkeitsvergleich nach § 4 Abs. 2 FinStrG (und Art. 7 EMRK) anzustellen gewesen. Die betreffenden Finanzvergehen hätten die Einkommensteuererklärungen der Jahre 2006 bis 2012 betroffen. Der späteste Tatzeitpunkt sei daher der 27. Juni 2013 (Einreichung der Einkommensteuererklärung für 2012) gewesen. Das Kapitalabfluss-Meldegesetz und damit die in § 10 Abs. 2 leg. cit. normierte Abgabenerhöhung sei jedoch erst am 15. August 2015 in Kraft getreten. Somit habe sich die Rechtslage für den Revisionswerber rückwirkend - nach den jeweiligen Tatzeitpunkten (Einreichung der Einkommensteuererklärungen) - verschlechtert, weshalb die betreffende Abgabenerhöhung aufgrund des Günstigkeitsvergleichs nach § 4 Abs. 2 FinStrG (und Art. 7 EMRK) nicht vorzuschreiben gewesen wäre. 18 Der Verfassungsgerichtshof hat sich bereits in seinem Erkenntnis vom 10. Oktober 2018, E 2751/2018, mit der durch die FinStrG-Novelle 2014, BGBl. I 65/2014, erfolgten Änderung der in § 29 Abs. 6 FinStrG

normierten Abgabenerhöhung bei Selbstanzeigen auseinander gesetzt und wie folgt ausgeführt:

"(...) § 29 (Abs 6) FinStrG regelt, unter welchen Voraussetzungen das Nachtatverhalten straffbefreiend wirkt. Dies ist von Regelungen zum Sachverhalt der Tatbegehung - wie etwa betreffend der objektiven und subjektiven Tatseite eines (Finanz-)Deliktes, Rechtfertigungsgründe oder Schuldauusschließungsgründe - zu trennen.

Es liegt in der Rechtsnatur des Strafaufhebungsgrundes der Selbstanzeige, dass dieser seine Rechtswirkung nicht im Tatzeitpunkt, sondern erst nach Verwirklichung der Tat - vorliegend im Zeitpunkt, in dem sich der Täter zur Erstattung einer Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG entschließt - entfaltet. Die zunächst gegebene Strafbarkeit eines Finanzvergehens wird zu einem späteren Zeitpunkt - etwa durch Verjährung (§ 31 FinStrG) oder durch ein bestimmtes Nachtatverhalten (§§ 29, 30, 30a FinStrG) - beseitigt (vgl Lässig, aaO, § 4 Rz 8; § 29 Rz 1).

Die Frage des Günstigkeitsvergleichs nach Art 7 EMRK - dessen Anwendbarkeit im konkreten Fall vorausgesetzt - stellte sich im Hinblick auf § 29 FinStrG nur dann, wenn das (nach der alten Rechtslage günstiger behandelte) Nachtatverhalten bereits gesetzt wurde und nach Inkrafttreten der Gesetzesänderung rückwirkend strengeren Anforderungen unterworfen wird (vgl im Hinblick auf die Verjährung OGH RS0116876; Lässig, aaO, § 4 Rz 8 mwN; siehe in diese Richtung bereits VfSlg 9382/1982). (...)"

Für die in § 10 Abs. 2 Kapitalabfluss-Meldegesetz normierte Abgabenerhöhung kann nichts anderes gelten. Die Frage des Günstigkeitsvergleichs nach Art. 7 EMRK und § 4 Abs. 2 FinStrG stellt sich daher nur dann, wenn das (nach der alten Rechtslage günstiger behandelte) Nachtatverhalten (in diesem Fall die Selbstanzeige) bereits vor Inkrafttreten der die Voraussetzungen einer Selbstanzeige iSd § 29 FinStrG betreffenden Gesetzesänderung gesetzt worden wäre und dieser Strafaufhebungsgrund die Strafbarkeit zum Erlöschen gebracht hätte und das Nachtatverhalten rückwirkend strengeren Anforderungen unterworfen würde, wodurch die Strafbarkeit wieder aufleben würde.

Das Kapitalabfluss-Meldegesetz wurde mit dem Bundesgesetz, BGBl. I Nr. 116/2015, eingeführt und ist - mangels anderslautender gesetzlicher Anordnung - gemäß Art. 49 Abs. 1 B-VG mit Ablauf des Tages seiner Kundmachung, somit mit Ablauf des 14. August 2015 in Kraft getreten. Die Selbstanzeige wurde vom Revisionswerber erst mit Schriftsatz vom 4. März 2016 und damit jedenfalls erst nach Inkrafttreten des Kapitalabfluss-Meldegesetzes erstattet, sodass ein Verstoß gegen das Günstigkeitsprinzip nach § 4 Abs. 2 FinStrG (und Art. 7 EMRK) von vornherein nicht in Betracht kommt. Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen."

Das ausgesetzte Beschwerdeverfahren ist somit nach § 271 Abs. 2 BAO fortzusetzen.

Mit Eingabe vom 24.1.2020 wurden die Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und auf Senatszuständigkeit zurückgezogen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 10 Abs. 1 Kapitalabfluss-Meldegesetz (KapMeldeG) gilt: Wird Selbstanzeige (§ 29 FinStrG) wegen Finanzvergehen erstattet, denen ein Sachverhalt zugrunde liegt, der zur Bildung von Vermögenswerten geführt hat, deren Zufluss gemäß § 6 meldepflichtig ist, ist insoweit § 29 Abs. 3 lit. d FinStrG nicht anzuwenden.

Abs. 2: Für Selbstanzeigen gemäß Abs. 1 tritt strafbefreiende Wirkung nur insoweit ein, als auch eine Abgabenerhöhung entrichtet wird. § 29 Abs. 6 FinStrG gilt sinngemäß.

Gemäß § 6 Abs. 1 KapMeldeG sind meldepflichtig Kapitalzuflüsse von mindestens 50 000 Euro auf Konten oder Depots von

1. natürlichen Personen; ausgenommen von dieser Meldepflicht sind Kapitalzuflüsse auf Geschäftskonten von Unternehmern;

2. liechtensteinischen Stiftungen und stiftungsähnlichen Anstalten; im Zweifel kann der Meldepflichtige davon ausgehen, dass eine Anstalt stiftungsähnlich ist.

Abs. 2: Sofern ein Kapitalzufluss von mindestens 50 000 Euro auf ein Konto oder Depot im Meldezeitraum vorliegt, so sind auch alle anderen im Meldezeitraum erfolgten Zuflüsse in die Meldung aufzunehmen.

Abs. 3: Die Meldung hat zu enthalten:

1. das verschlüsselte bereichsspezifische Personenkennzeichen für Steuern und Abgaben (vbPK SA); sofern das vbPK SA über das Stammzahlenregister nicht ermittelt werden konnte, sind Vorname, Zuname, Geburtsdatum, Adresse und Ansässigkeitsstaat aufzunehmen;

2. die Konto- oder Depotnummer und

3. den jeweiligen Betrag.

Abs. 4: Zum Zweck der Datenübermittlung sind die Meldepflichtigen gemäß § 5 berechtigt, wie Auftraggeber des öffentlichen Bereichs gemäß § 10 Abs. 2 des E-Government-Gesetzes – E-GovG, BGBl. I Nr. 10/2004, die Ausstattung ihrer Datenanwendungen mit vbPK SA von der Stammzahlenregisterbehörde zu verlangen. In diesem Zusammenhang anfallende Kosten inklusive jener der Stammzahlenregisterbehörde sind vom Meldepflichtigen gemäß § 5 zu tragen.

Gemäß § 7 Abs. 1 KapMeldG (Verfassungsbestimmung) ist die Meldepflicht wahrzunehmen:

1. für Kapitalzuflüsse aus der Schweizerischen Eidgenossenschaft für den Zeitraum von 1. Juli 2011 bis 31. Dezember 2012,

2. für Kapitalzuflüsse aus dem Fürstentum Liechtenstein für den Zeitraum von 1. Jänner 2012 bis 31. Dezember 2013.

Abs. 2: Die Meldungen sind spätestens bis 31. Dezember 2016 zu erstatten.

Gemäß § 29 Abs. 1 Finanzstrafgesetz (FinStrG) wird, wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, insoweit straffrei, als er seine Verfehlung darlegt (Selbstanzeige). Die Darlegung hat, wenn die Handhabung der verletzten Abgaben- oder Monopolvorschriften den Zollämtern obliegt, gegenüber einem Zollamt, sonst gegenüber einem Finanzamt zu erfolgen. Sie ist bei Betretung auf frischer Tat ausgeschlossen.

Abs. 2: War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offen gelegt werden, und binnen einer Frist von einem Monat die sich daraus ergebenden Beträge, die vom Anzeiger geschuldet werden, oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung entrichtet werden. Die Monatsfrist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des Abgaben- oder Haftungsbescheides zu laufen und kann durch Gewährung von Zahlungserleichterungen (§ 212 BAO) auf höchstens zwei Jahre verlängert werden. Lebt die Schuld nach Entrichtung ganz oder teilweise wieder auf, so bewirkt dies unbeschadet der Bestimmungen des § 31 insoweit auch das Wiederaufleben der Strafbarkeit.

Abs. 3: Straffreiheit tritt nicht ein,

a) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3) gegen den Anzeiger, gegen andere an der Tat Beteiligte oder gegen Hehler gesetzt waren,

b) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war oder die Entdeckung der Verletzung einer zollrechtlichen Verpflichtung hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale unmittelbar bevorstand und dies dem Anzeiger bekannt war, oder

c) wenn bei einem vorsätzlich begangenen Finanzvergehen die Selbstanzeige anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nicht schon bei Beginn der Amtshandlung erstattet wird, oder

d) bereits einmal hinsichtlich desselben Abgabenanspruches, ausgenommen Vorauszahlungen, eine Selbstanzeige erstattet worden ist.

Abs. 5: Die Selbstanzeige wirkt nur für den Anzeiger und für die Personen, für die sie erstattet wird.

Abs. 6: Werden Selbstanzeigen anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe erstattet, tritt strafbefreiende Wirkung

hinsichtlich vorsätzlich oder grob fahrlässig begangener Finanzvergehen nur unter der weiteren Voraussetzung insoweit ein, als auch eine mit einem Bescheid der Abgabenbehörde festzusetzende Abgabenerhöhung unter sinngemäßer Anwendung des Abs. 2 entrichtet wird. Die Abgabenerhöhung beträgt 5 % der Summe der sich aus den Selbstanzeigen ergebenden Mehrbeträgen. Übersteigt die Summe der Mehrbeträge 33 000 Euro, ist die Abgabenerhöhung mit 15 %, übersteigt die Summe der Mehrbeträge 100 000 Euro, mit 20 % und übersteigt die Summe der Mehrbeträge 250 000 Euro, mit 30 % zu bemessen. Insoweit Straffreiheit nicht eintritt, entfällt die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabenerhöhung, dennoch entrichtete Beträge sind gutzuschreiben. Die Abgabenerhöhung gilt als Nebenanspruch im Sinne des § 3 Abs. 2 lit. a BAO.

Am 17.11.2016 erstattete die steuerliche Vertreterin des Bf. folgende Selbstanzeige:

"A, StNr. StNr., 17.11.2016 Offenlegung ausländischer Kapitaleinkünfte, Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG

Sehr geehrte Damen und Herren, im Namen und Auftrag von Herrn A dürfen wir Ihnen folgenden Sachverhalt offenlegen:

1 Sachverhalt

Herr A ist in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig und steuerlich ansässig. Herr A hat nach dem Tod seines Vaters 1980 Vermögen auf Konten und Depots im Ausland geerbt. Seit 1991 wird dieses Vermögen über die liechtensteinische Stiftung veranlagt. Das Vermögen der X Stiftung wurde in zwei Rubriken bei der VP Bank in Vaduz unterteilt: in Rubrik 1 wird Vermögen veranlagt, das Herrn A zuzurechnen ist; in Rubrik 2 wird Vermögen veranlagt, das seiner Schwester, Frau B, zuzurechnen ist. Weitere Einzahlungen nach dem Tod des Vaters 1980 hat es nicht gegeben.

Die X Stiftung wurde per tt.mm.2013 gelöscht und das Vermögen der Rubrik 1 der X Stiftung, das Herrn A zuzurechnen ist, zur Bank nach Wien überwiesen.

Die auf oben genannten Konten und Depots erwirtschafteten Einkünfte wurden bisher nicht in die österreichischen Einkommensteuererklärungen aufgenommen.

2 Steuerliche Würdigung / Selbstanzeige

Die liechtensteinische X Stiftung ist als steuerlich transparent anzusehen, weil ein Mandatsvertrag zwischen den Erstbegünstigten und dem Stiftungsrat bestanden hat. Demnach übt der Stiftungsrat sein Mandat treuhänderisch aus.

Aufgrund des vorliegenden Mandatsvertrages und die tatsächliche laufende Einflussnahme auf die Gestionierung des Stiftungsvermögens nach den Vorgaben von Herrn A (Rubrik 1) und Frau B (Rubrik 2) sind das Stiftungsvermögen und die daraus erzielten Kapitalerträge Herrn A (Rubrik 1) und Frau B (Rubrik 2) zuzurechnen.

Erstbegünstigte der X Stiftung sind Herr A, Frau B (Schwester) und Frau C (Mutter). Frau C hat zu keiner Zeit über das Stiftungsvermögen verfügt und auch keinen Einfluss auf die Gestionierung des Stiftungsvermögens genommen. Die Einsetzung als Begünstigte sollte

Vorsorge für den Fall des Vorversterbens der Kinder und der Einflussssicherung in diesem Fall auf das Stiftungsvermögen sein.

Das Vermögen der X Stiftung und die daraus erzielten Einkünfte sind jedoch ausschließlich Herrn A und Frau B zuzurechnen, weil ausschließlich diese über das Vermögen der X Stiftung verfügt haben. Es erfolgte durch die beiden eingerichteten Rubriken sogar eine konkrete Zuordnung des Stiftungsvermögens zu A (Rubrik 1) und B (Rubrik 2). Nach Auflösung der X Stiftung wurde das Vermögen der Rubrik 1 auch auf Konten von Herrn A und das Vermögen der Rubrik 2 auf Konten von Frau B überwiesen. Aufgrund der steuerlichen Transparenz der X Stiftung sind die in der Rubrik 1 erzielten Einkünfte aus der Kapitalveranlagung Herrn A zuzurechnen.

Da Herr A in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist, wären die auf oben genannten Konten und Depots erwirtschafteten Einkünfte aus Kapitalvermögen und Spekulationseinkünfte in Österreich der Besteuerung zu unterwerfen gewesen. Durch die Nichtaufnahme in die Einkommensteuererklärungen kam es insoweit zu einer Verkürzung an Einkommensteuer.

In der Anlage übermitteln wir Ihnen die steuerlichen Bemessungsgrundlagen der Einkünfte aus Kapitalvermögen und der Einkünfte aus Spekulationsgeschäften für die Jahre 2006 bis 2013 für Herrn A. Die Jahre bis einschließlich 2005 sind abgabenrechtlich bereits verjährt. Es ist davon auszugehen, dass die Erträge in den Jahren vor 2006 schätzungsweise jenen entsprechen, die ab 2006 erzielt wurden.

Die gegenständliche Selbstanzeige wird für Herrn A, Frau B und Frau C erstattet.

Eine Selbstanzeige mit sinngemäßigem Inhalt (einschließlich umfassender Berechnungen zu den ausländischen Einkünften aus Kapitalvermögen) wurde beim Finanzamt Wien 1/23 auch für Frau B erstattet.

Wir bitten Sie, die neu zu erlassenden Einkommensteuerbescheide an LeitnerLeitner GmbH, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, zH Herrn H, Adr.1, zuzustellen.

Für Rückfragen stehen Ihnen die Herren H und Y jederzeit gerne zur Verfügung."

Unstrittig ist der Sachverhalt, dass der Bf. in den Jahren 2006 bis 2013 Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen (Liechtenstein) bezogen und nicht in seine Einkommensteuererklärungen für diese Jahre aufgenommen hat, die Höhe der bezogenen Kapitalerträge und die darauf beruhenden Nachforderungen an Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2013 und deren Entrichtung sowie das Datum der Erstattung der Selbstanzeige.

Die Abgabennachforderungen für Einkommensteuer 2007 bis 2013 wurden mit Bescheiden vom 15.2.2017 festgesetzt und so wie die Abgabenerhöhung am 10.3.2017 entrichtet.

Der Bescheid über die Festsetzung der Abgabenerhöhung vom 7.2.2017 wurde (laut vorliegendem Rückschein erst) am 16.3.2017 zugestellt, damit ist die Entrichtung entsprechend der Vorgabe des § 29 Abs. 2 FinStrG erfolgt.

Wie in der Beschwerdeschrift rechtsrichtig ausgeführt wird, wurde der Bescheid über die Festsetzung von Abgabenerhöhungen vom 7.2.2017 wegen Nennung einer unzutreffenden Anspruchsgrundlage mit Erkenntnis des BFG vom 18.5.2017 zu RV7102295/2017 aufgehoben.

Die Abgabenerhöhung wurde in der Folge gutgeschrieben und rückgezahlt.

Mit Buchungstag 25.7.2017 wurde die Neufestsetzung in der Höhe von € 87.447,30 am Abgabenkonto erfasst.

Am 25.8.2017 wurde dazu ein Stundungsansuchen nach § 212 BAO eingebracht, das mit Bescheid vom 5. September 2017 abgewiesen wurde. Der Bf. wurde mit diesem Bescheid aufgefordert die Abgabenschuldigkeit bis 12.10.2017 zu entrichten. Der Betrag wurde am 11.10.2017 entrichtet.

Zu den Rechtsgrundlagen:

Mit § 10 Kapitalabfluss-Meldegesetz wurde für die von der Meldepflicht umfassten Kapitalzuflüsse eine eigenständige Selbstanzeigebestimmung geschaffen, die lediglich drei Verweise auf § 29 FinStrG enthält.

Nach § 10 Abs. 2, erster Satz KapMeldeG tritt für selbstangezeigte Finanzvergehen nach § 10 Abs. 1 KapMeldeG strafbefreiende Wirkung nur insoweit ein, als auch eine Abgabenerhöhung entrichtet wird. Gemäß § 10 Abs. 2 zweiter Satz KapMeldeG gilt § 29 Abs. 6 FinStrG sinngemäß.

Der Nebenanspruch der Abgabenerhöhung fällt (unter Erfüllung der sonstigen in § 29 Abs. 6 FinStrG genannten Voraussetzungen) für alle nach dem 30.9.2014 anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen erstatteten Selbstanzeigen nach § 29 FinStrG an, bzw. auf Grund des diesbezüglichen Verweises eben auch für Selbstanzeigen nach § 10 KapMeldeG unter den dort genannten Voraussetzungen.

Zum Einwand eines Verstoßes gegen ne bis in idem:

Wie bereits oben ausgeführt wurde, wurde der Bescheid über die Festsetzung von Abgabenerhöhungen vom 8.2.2017 wegen Anführung einer unzutreffenden Anspruchsgrundlage mit Erkenntnis des BFG vom 27.4.2017, RV/710294/2017 aufgehoben.

Dies erfolgte in einem Abgaben- und nicht in einem Finanzstrafverfahren. Wenn die Anspruchsvoraussetzungen nach § 10 Abs. 2 erster Satz KapMeldeG erfüllt sind, hat die Abgabenbehörde eine Abgabenerhöhung festzusetzen.

Der Verwaltungsgerichtshof hatte zu Ra 2017/16/0107 vom 19.10.2017 bereits eine Revision zu einem Erkenntnis des BFG hinsichtlich einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG zu behandeln und hatte dazu keine Einwände, dass eine Festsetzung durch die Abgabenbehörde erfolgt war und vom Bundesfinanzgericht im Rahmen eines Abgabenverfahrens ein Erkenntnis erlassen wurde.

Eine Abgabenerhöhung ist keine Strafe, ein Verstoß gegen ne bis in idem liegt durch die Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 10 Abs. 2 KapMeldeG mit dem verfahrensgegenständlichen Bescheid nicht vor.

Siehe dazu VfGH v. E 210/2017

Zum Einwand, dass der Tatbestand des § 29 Abs. 6 FinStrG nicht erfüllt sei:

Die Anspruchsberechtigung für eine Abgabenerhöhung, die nach § 29 Abs. 6 FinStrG zu berechnen ist, für Finanzvergehen im Sinne des § 10 Abs. 1 KapMeldeG ergibt sich aus § 10 Abs. 2 erster Satz KapMeldeG und nicht aus § 29 Abs. 6 FinStrG.

Aus § 29 Abs. 6 und § 29 Abs. 2 FinStrG ergeben sich nur die Höhe einer festzusetzenden Abgabenerhöhung für Selbstanzeigen nach § 10 KapMeldeG und die Vorgaben zu deren Entrichtung für die Erwirkung einer Strafaufhebung.

Der zweite Satz des § 10 Abs. 2 KapMeldeG lautet: " § 29 Abs. 6 FinStrG gilt *sinngemäß*."

Hätte der Gesetzgeber gewollt, dass der gesamte Norminhalt des § 29 Abs. 6 FinStrG Anwendung finden sollte, hätte es des Wortes "sinngemäß" nicht bedurft.

Die Intentionen des Gesetzgebers werden aus der Gesamttextierung des KapMeldeG, dass damit eben "Abschleicher" rasch und ohne Prüfungsaufwand der Finanzverwaltung doch noch erreicht werden sollten, unzweifelhaft ersichtlich.

Es wurde eine Selbstanzeige wegen Finanzvergehen erstattet, denen ein Sachverhalt zugrunde liegt, der zur Bildung von Vermögenswerten geführt hat, deren Zufluss gemäß § 6 KapMeldeG meldepflichtig ist, damit ist der gesetzlich geforderte Tatbestand für die Festsetzung einer Abgabenerhöhung erfüllt.

Zum Einwand des Verstoßes gegen das Günstigkeitsprinzip und Art. 7 EMRK darf auf die bisherige Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts und das Erkenntnis des VwGH v. 5.9.2019, Ra 2017/16/0049 verwiesen werden:

Die Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG hat in einem Abgabenvorhaben nach der Bundesabgabenordnung zu erfolgen, da die Abgabenerhöhung als Nebenanspruch im Sinne des § 3 Abs. 2 lit. a BAO gilt.

Zum Einwand der unsachlichen Differenzierung beim Anwendungsbereich der Abgabenerhöhung nach § 10 Abs. 2 KapMeldeG wird festgehalten, dass sich der Gesetzgeber nach Ansicht des BFG im Rahmen seiner nationalen rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten gehalten hat.

Zu den begangenen Finanzvergehen:

Für Kapitalerträge ist bei deren Zufluss Kapitalertragsteuer abzuführen. Die Kapitalertragsteuer ist eine Einhebungsform der Einkommensteuer, diese wiederum ist mittels Einreichung von Jahreserklärungen zu einer bescheidmäßigen Festsetzung zu bringen, daher liegt ein Finanzvergehen in der Einreichung einer unrichtigen Einkommensteuerjahreserklärung und dem Bewirken einer zu niedrigen Festsetzung.

Mit unrichtiger Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 wurde eine zu niedrige Abgabensfestsetzung mit Bescheid vom 4.5.2009 bewirkt.

Mit unrichtiger Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 wurde eine zu niedrige Abgabensfestsetzung mit Bescheid vom 29.4.2010 bewirkt.

Mit unrichtiger Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 wurde eine zu niedrige Abgabensfestsetzung mit Bescheid vom 31.3.2011 bewirkt.

Mit unrichtiger Einkommensteuererklärung für das Jahr 2010 wurde eine zu niedrige Abgabensfestsetzung mit Bescheid vom 3.4.2012 bewirkt.

Mit unrichtiger Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011 wurde eine zu niedrige Abgabensfestsetzung mit Bescheid vom 10.4.2013 bewirkt.

Mit unrichtiger Einkommensteuererklärung für das Jahr 2012 wurde eine zu niedrige Abgabensfestsetzung mit Bescheid vom 27.2.2014 bewirkt.

Mit unrichtiger Einkommensteuererklärung für das Jahr 2013 wurde eine zu niedrige Abgabensfestsetzung mit Bescheid vom 3.3.2015 bewirkt.

Mit Zustellung der jeweiligen Bescheide liegt eine Abgabenverkürzung einer bescheidmäßig festzusetzenden Abgabe vor, da Kapitalerträge nicht in die Jahreserklärungen aufgenommen wurden (7 Finanzvergehen).

Eine Selbstanzeige stellt die Darlegung einer Verfehlung dar, eine Bestreitung der subjektiven Tatseite eines unter § 10 KapMeldeG fallenden Finanzvergehens wurde in der Beschwerdeschrift nicht vorgenommen, daher ist diese Anspruchsgrundlage für eine Abgabenerhöhung gegeben.

Das Ausmaß einer Abgabenerhöhung für Selbstanzeigen nach § 10 KapMeldeG wird nach den Vorgaben des § 29 Abs. 6 FinStrG berechnet.

Die Summe der Mehrbeträge macht € 291.491,00 aus. Nach § 29 Abs. 6 FinStrG fällt eine Abgabenerhöhung von 30 % an, das sind € 87.447,30.

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.

Eine solche Rechtsfrage liegt nicht vor. Die Anspruchsberechtigung für eine Abgabenerhöhung aufgrund einer Selbstanzeige nach § 10 KapMeldeG ergibt sich aus § 10 Abs. 2, erster Satz KapMeldeG bei Verwirklichung eines in § 10 Abs. 1 KapMeldeG genannten Finanzvergehens.

Wien, am 27. Jänner 2020