

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache S, vertreten durch LeitnerLeitner GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Adr.Stb., über die Beschwerde vom 28.8.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 28.7.2017 betreffend Abgabenerhöhung nach § 10 KapMeldeG zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird dahingehend stattgegeben, dass die Abgabenerhöhung wie folgt berechnet und festgesetzt wird:

Abgabenart	Zeitraum	Mehrbetrag
Kapitalertragsteuer/ Einkommensteuer	2007	42.148,23
Kapitalertragsteuer/ Einkommensteuer	2008	46.570,96
Kapitalertragsteuer/ Einkommensteuer	2009	21.132,02
Kapitalertragsteuer/ Einkommensteuer	2010	26.153,65
Kapitalertragsteuer/ Einkommensteuer	2011	23.979,78
Kapitalertragsteuer/ Einkommensteuer	2012	26.555,50
Kapitalertragsteuer/ Einkommensteuer	2013	51.927,00

Summe der Mehrbeträge: € 238.467,14

Abgabenerhöhung (20 % der Mehrbeträge): € 47.693,43

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

Entscheidungsgründe

Am 28. Juli 2017 erließ das Finanzamt Wien 1/23 einen Bescheid über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 10 Abs. 2 Kapitalabfluss-Meldegesetz i.V.m. § 29 Abs. 6 Finanzstrafgesetz (FinStrG) von € 85.015,55 und führte dazu aus, dass sich dieser Betrag aufgrund folgender Bemessungsgrundlage ergebe:

Abgabenart	Zeitraum	Mehrbetrag
Kapitalertragsteuer	2006	44.918,03
Kapitalertragsteuer	2007	42.148,23
Kapitalertragsteuer	2008	46.570,96
Kapitalertragsteuer	2009	21.132,02
Kapitalertragsteuer	2010	26.153,65
Kapitalertragsteuer	2011	23.979,78
Kapitalertragsteuer	2012	26.555,50
Kapitalertragsteuer	2013	51.927,00

Summe der Mehrbeträge: € 283.385,17 davon 30 % Abgabenerhöhung = € 85.015,55

Zur Begründung wurde ausgeführt:

"Gemäß § 10 Abs. 2 KapMeldeG tritt die strafbefreiende Wirkung für selbstangezeigte Finanzvergehen nur insoweit ein, als auch eine festzusetzende Abgabenerhöhung rechtzeitig entrichtet wird.

Die Höhe der zu entrichtenden Abgabenerhöhung sowie die Vorgaben zu deren Entrichtung ergeben sich gemäß § 10 Abs. 2 zweiter Satz KapMeldeG aus § 29 Abs. 6 und Abs. 2 FinStrG. Die Abgabenerhöhung bemisst sich daher mit einem Prozentsatz der Summe der sich aus der Selbstanzeige ergebenden Mehrbeträge.

Sie beträgt bis zu einer Summe von € 33.000,00 5%, bis zu einer Summe von € 100.000,00 15 %, bis zu einer Summe von € 250.000,00 20 % und bei einer darüber hinausgehenden Summe 30 %.

Die gegenständliche Selbstanzeige gemäß § 10 Abs. 1 KapMeldeG wurde am 17.11.2016 erstattet. Die Abgabenerhöhung war festzusetzen, da sich aus der Selbstanzeige der Verdacht eines Finanzvergehens, dem ein Sachverhalt zugrunde liegt, der zur Bildung von Vermögenswerten geführt hat, ergibt und der Zufluss nach § 6 KapMeldeG meldepflichtig ist.

Aufgrund der sich aus der Selbstanzeige ergebenden Summe der Mehrbeträge von € 283.385,17 sei die Abgabenerhöhung mit 30 % zu bemessen gewesen.

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 28.8.2017 mit folgendem Inhalt:

Unter Berufung auf die uns von oa Klientin erteilte Vollmacht erheben wir gemäß § 243 BAO gegen den Abgabenerhöhungsbescheid vom 28.7.2017 das Rechtsmittel der Beschwerde und stellen gemäß § 262 Abs. 2 BAO den Antrag auf Unterbleiben einer Beschwerdevorentscheidung und Vorlage innerhalb von drei Monaten ab Einlangen der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Die Beschwerde richtet sich gegen die Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 10 Kapitalabfluss-Meldegesetz (KapMeldeG) i.V.m. § 29 Abs. 6 FinStrG in Höhe von € 85.015,55.

Wir beantragen eine ersatzlose und vollumfängliche Aufhebung des Abgabenerhöhungsbescheides vom 28.7.2017.

In eventu beantragen wir die Abänderung des Abgabenerhöhungsbescheids auf EUR 47.693,43 aufgrund bereits eingetretener absoluter Verjährung gemäß § 209 Abs. 3 BAO betreffend der Berücksichtigung der Einkommensteuer 2006 in der Summe der Mehrbeträge nach § 29 Abs. 6 FinStrG.

Begründung:

1 Sachverhalt

Frau 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 eine Abgabenerhöhung iHv EUR 85.015,55 vorgeschrieben. Gegen die Vorschreibung der Abgabenerhöhung wurde eine Beschwerde eingebracht, die zur ersatzlosen Aufhebung des Abgabenerhöhungsbescheides vom 8.2.2017 geführt hat (BFG 27.4.2017, RV/7102094/2017).

Die nachzuentrichtenden Abgaben sowie die gegenständliche Abgabenerhöhung wurden von Frau A rechtzeitig entrichtet, sodass die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige außer Streit steht.

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 27.4.2017 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 8.2.2017 mit dem Erkenntnis des BFG vom 27.4.2017 bereits rechtskräftig aufgehoben. Im gegenständlich bekämpften Bescheid wird über die idente Rechtssache erneut abgesprochen, nur mit Austausch der Rechtsgrundlage. Einer neuerlichen Verschreibung 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. Zusatzprotokolls zur EMRK, sodass dieser ersatzlos aufzuheben ist.

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

2.1 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 gegenständlich die 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 KapMeldeG 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 FinStrG³ (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 2006 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 28.7.2017 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, taxlex 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.

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 2.3 und 2.4 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.

2.5 Eintritt der absoluten Verjährung

Der Abgabenerhöhungsbescheid wurde am 28.7.2017 erlassen.

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, verjährt gemäß § 209 Abs. 3 BAO spätestens zehn Jahre nach Entstehen des Abgabeanpruchs (absolute Verjährung). Der Abgabeanpruch auf zu veranlagende Einkommensteuer entsteht nach § 4 Abs 2 lit a Z 2 BAO mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird. Das Recht Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Aufgrund der in § 209 Abs 3 BAO normierten absoluten Verjährungsfrist war daher das Recht zur Geltendmachung der Abgabenerhöhung für das Jahr 2006 mit Ablauf des Kalenderjahres 2016 verjährt. Demnach beantragen wir - sofern der beschwerdegegenständliche Abgabenerhöhungsbescheid nicht schon wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts ersatzlos aufzuheben ist - in eventu die Abänderung des Abgabenerhöhungsbescheids auf EUR 47.693,43.

Dies ist damit zu begründen, dass die Einkommensteuer 2006 iHv EUR 44.918,03 aufgrund bereits eingetretener absoluter Verjährung gemäß § 209 Abs. 3 BAO aus der Summe der Mehrbeträge gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG auszuscheiden und auf die danach verbleibende Summe der Mehrbeträge eine Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG mit 20 % zu bemessen ist.

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."

Auf Anregung des Vertreters wurde die Entscheidung mit Beschluss vom 22.2.2018 wegen eines offenen Revisionsverfahrens beim VwGH zu Ra 2017/16/0049 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. 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 strafbefreiend wirkt. Dies ist von Regelungen zum Sachverhalt der Tatbegehung

- wie etwa betreffend der objektiven und subjektiven Tatseite eines (Finanz-)Deliktes, Rechtfertigungsgründe oder Schuldausschließungsgründe - 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.

Die Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und Senatszuständigkeit wurden am 24.1.2020 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 straffbefreiende 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 wurde eine Selbstanzeige nach § 29 FinStrG, Offenlegung ausländischer Kapitaleinkünfte, mit folgender Textierung erstattet:

"Namens und im Auftrag von Frau A dürfen wir Ihnen folgenden Sachverhalt offenlegen:

1. Sachverhalt

Frau A ist in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig und steuerlich ansässig.

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

Die Stiftung wurde per tt.mm.2013 gelöscht und das Vermögen der Rubrik 2 der Stiftung, das Frau 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 Frau A (Rubrik 2) und Herrn B (Rubrik 1) sind das Stiftungsvermögen und die daraus erzielten Kapitalerträge Frau A (Rubrik 2) und Herrn B (Rubrik 1) zuzurechnen (VwGH 25.2.2015, 2011/13/0003). Erstbegünstigte der x Stiftung sind Herr B, Frau A (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 Frau A und Herrn 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 Frau A (Rubrik 2) und Herrn B (Rubrik 1). Nach Auflösung der x Stiftung wurde das Vermögen der Rubrik 2 auch auf Konten von Frau A und das Vermögen der Rubrik 1 auf Konten von Herrn B überwiesen. Aufgrund der steuerlichen Transparenz der x Stiftung sind die in der Rubrik 2 erzielten Einkünfte aus der Kapitalveranlagung Frau A zuzurechnen.

Da Frau 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 Frau 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 Frau A, Herrn B und Frau C erstattet. Eine Selbstanzeige mit sinngemäßigem Inhalt (einschließlich umfassender Berechnungen zu den ausländischen Einkünften aus Kapitalvermögen) wurde beim Finanzamt Waldviertel auch für Herrn B erstattet.

Wir bitten Sie, die neu zu erlassenden Einkommensteuerbescheide an LeitnerLeltner GmbH, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, zH Herrn Stb1, Adr.Stb., zuzustellen.

Für Rückfragen stehen Ihnen die Herren Stb1 und Stb2 jederzeit gerne zur Verfügung."

Unstrittig ist der Sachverhalt, dass die Bf. in den Jahren 2006 bis 2013 Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen (Liechtenstein) bezogen und nicht in ihre Einkommensteuererklärungen für diese Jahre aufgenommen hat sowie 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 Einbringung der Selbstanzeige.

Die Abgabennachforderung für Einkommensteuer 2006 und die Abgabenerhöhung für die Einkommensteuernachforderung 2006 wurden am 14.12.2006 festgesetzt und am 28.12.2016 entrichtet.

Die Abgabennachforderungen für Einkommensteuer 2007 bis 2013 wurden am 6.2.2017 festgesetzt und so wie die Abgabenerhöhungen dazu am 3.3.2017 entrichtet.

Wie in der Beschwerdeschrift richtig ausgeführt wird, 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.

Die Festsetzung der Abgabenerhöhung auch hinsichtlich Einkommensteuer 2006 gemäß § 10 Abs. 2 KapMeldeG erfolgte neu/nochmals mit Bescheid vom 28. Juli 2017.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Abs. 2: Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei

den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Gemäß § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4).

Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Abs. 2: Der Abgabenanspruch entsteht insbesondere lit. a) bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer 2. für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch nach Z 1 schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht.

Eine Abgabenerhöhung für nicht in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 erfasste Kapitalertragsteuer konnte daher nur bis zum Ablauf des Jahres 2016 gesetzeskonform festgesetzt werden, daher war der verfahrensgegenständliche Bescheid in diesem Punkt hinsichtlich der Teilbemessungsgrundlage für eine Abgabenerhöhung nach § 10 Abs. 2 KapMeldeG für das Jahr 2006 von € 44.918,03 bereits ohne Eingehen auf das sonstige Beschwerdevorbringen aufzuheben.

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 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 Finanzstraßverfahren. Wenn die Anspruchsvoraussetzungen nach § 10 Abs. 2 erster Satz KapMeldeG erfüllt sind, hat die Abgabenbehörde eine Abgabenerhöhung festzusetzen.

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 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 Grundsatzentscheidung des VfGH zu E 210/2017 und die oben angeführte Rechtsprechung des VwGH verwiesen werden.

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 Abgabefestsetzung mit Bescheid vom 4.5.2009 bewirkt.

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

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

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

Mit unrichtiger Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011 wurde eine zu niedrige Abgabefestsetzung mit Bescheid vom 11.4.2013 bewirkt.

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

Mit unrichtiger Einkommensteuererklärung für das Jahr 2013 wurde eine zu niedrige Abgabefestsetzung mit Bescheid vom 6.3.2015 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 € 238.467,14 aus. Nach § 29 Abs. 6 FinStrG fällt eine Abgabenerhöhung von 20 % an, das sind € 47.693,43.

Der Beschwerde war somit teilweise stattzugeben und die Abgabenerhöhung auf € 47.693,43 herabzusetzen.

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.

Wien, am 27. Jänner 2020