

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch LeitnerLeitner GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Am Heumarkt 7, 1030 Wien, gegen den Bescheid des ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 19. Dezember 2018 betreffend Abgabenerhöhung gemäß § 10 Abs. 2 KapMeldeG iVm § 29 Abs. 6 FinStrG zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Jahr	Neu festgesetzte Abgabe	Satz	Abgabenerhöhung
2008	EUR 338.416,13	30 %	EUR 101.524,84
2009	EUR 361.103,50	30 %	EUR 108.331,05
2010	EUR 677.786,00	30 %	EUR 203.335,80
2011	EUR 18.942,00	30 %	EUR 5.682,60
2012	EUR 530.721,00	30 %	EUR 159.216,30
Summe			EUR 578.090,59

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 19. Dezember 2018 wurde gemäß § 10 Abs. 2 Kapitalabfluss-Meldegesetz eine Abgabenerhöhung von € 1.181.835,86 aufgrund nachstehender Bemessungsgrundlagen festgesetzt:

Jahr	Neu festgesetzte Abgabe	Satz	Abgabenerhöhung
2007	EUR 1.419.643,36	30 %	EUR 425.893,01
2008	EUR 338.416,13	30 %	EUR 101.524,84
2009	EUR 361.103,50	30 %	EUR 108.331,05
2010	EUR 677.786,00	30 %	EUR 203.335,80
2011	EUR 18.942,00	30 %	EUR 5.682,60
2012	EUR 1.123.561,00	30 %	EUR 337.068,30
Summe	EUR 3.939.452,85	30 %	EUR 1.181.835,86

Der Beschwerdeführer hatte im Jahr 2003 einen Lebensversicherungsvertrag bei der ***2*** in ***1*** (Versicherungsvertrag ***3***) abgeschlossen. Die Versicherungsprämie iHv 0,7 Mio. Euro wurde überwiesen und stammt laut Selbstanzeige aus seinem Privatvermögen. Zudem erfolgte eine Sacheinlage in Form einer Beteiligung an einer ***4*** Aktiengesellschaft (***5***); deren Vermögen stammt ebenfalls lt. Selbstanzeige aus den Ersparnissen des Beschwerdeführers.

Die im Deckungsstock erwirtschafteten Erträge sind dem Beschwerdeführer direkt zuzurechnen. Das Vorliegen eines Versicherungsproduktes aus ertragsteuerlicher Sicht richtet sich nicht nach der formalrechtlichen regulatorischen Einstufung, sondern ist anhand der wirtschaftlichen Funktion zu prüfen. Der Beschwerdeführer hätte die im Deckungsstock erzielten Kapitalerträge daher seit 2003 in seine Steuererklärungen aufnehmen müssen.

Auch die Einkünfte der ***5*** hätten in die Einkommensteuererklärungen aufgenommen werden müssen. Den Gesellschaftern und somit auch dem Beschwerdeführer kam in wirtschaftlicher und faktischer Hinsicht die alleinige Dispositionsbefugnis über das Vermögen

und die Einkünfte zu. Aus österreichischer ertragsteuerlicher Sicht sind daher alle Erträge direkt den Gesellschaftern der ***4*** Aktiengesellschaft zuzurechnen. Es wird auf die detaillierten Angaben in der Selbstanzeige mitsamt Beilagen verwiesen (siehe zusätzliche Begründung vom 30. Jänner 2019 zu den Bescheiden über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2009 bis 2012 gem. § 207 Abs. 2, 2. Satz BAO iZm hinterzogenen Abgaben).

Gegen den Abgabenerhöhungsbescheid vom 19. Dezember 2018 wurde rechtzeitig mit Schriftsatz vom 15. Februar 2019 Beschwerde erhoben und hiezu wie folgt ausgeführt:

„...“

2 Rechtliche Beurteilung

1.1 Tatbestand § 10 Abs. 2 KapMeldeG nicht anwendbar

Die belangte Behörde geht im vorliegenden Fall ohne nähere Begründung davon aus, dass die Tatbestandsvoraussetzungen des § 10 Abs. 2 KapMeldeG für die Anwendung einer Abgabenerhöhung erfüllt sind. Die belangte Behörde übersieht dabei, dass der Tatbestand des § 10 Abs. 2 KapMeldeG nur bei Erfüllung des vorgelagerten Tatbestandes des § 10 Abs. 1 KapMeldeG zur Anwendung gelangt und darüber hinaus an die Anwendungsvoraussetzungen des § 29 Abs. 6 FinStrG gekoppelt ist.

1.1.1 Grundtatbestand des § 10 Abs. 1 KapMeldeG nicht erfüllt

In § 10 Abs. 2 KapMeldeG wird als Tatbestandsvoraussetzung für die Anwendungen einer Abgabenerhöhung auf Selbstanzeigen gemäß Abs. 1 verwiesen. Insofern besteht ein systematischer Zusammenhang zwischen den beiden Absätzen und gelangt die Abgabenerhöhung nur auf jene Fälle zur Anwendung, die bereits vom Grundtatbestand des § 10 Abs. 1 KapMeldeG erfasst sind.

Gemäß § 10 Abs. 1 KapMeldeG ist bei Selbstanzeigen (§ 29 FinStrG), denen ein Sachverhalt zugrunde liegt, der zur Bildung von Vermögenswerten geführt hat, deren Zufluss meldepflichtig ist, insoweit § 29 Abs. 3 lit. d FinStrG nicht anzuwenden. Mit anderen Worten eröffnet § 10 Abs. 1 KapMeldeG bei Kapitalzuflussfällen die Möglichkeit einer wiederholten Selbstanzeigeerstattung. Im Umkehrschluss unterliegen Kapitalzuflussfälle, bei denen erstmalig eine Selbstanzeige erstattet wird, jedoch überhaupt nicht dem Anwendungsbereich des § 10 Abs. 1 KapMeldeG und lösen aufgrund des Verweises in § 10 Abs. 2 KapMeldeG daher keine Abgabenerhöhung aus.

Handelt es sich daher wie im vorliegenden Fall um keine wiederholte Selbstanzeige, so unterliegt diese (selbst wenn sie anlässlich eines Zufluss-Meldefalls erstattet wurde) aufgrund des Verweises auf § 10 Abs. 1 KapMeldeG nicht der Abgabenerhöhung des § 10 Abs. 2

KapMeldeG. Insofern kann bei Selbstanzeigen, denen keine Selbstanzeige für denselben Abgabensanspruch vorausgegangen ist, nur unter den allgemeinen Bedingungen des § 29 Abs. 6 FinStrG eine Abgabenerhöhung festgesetzt werden (Selbstanzeige anlässlich Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung nach deren Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe).

Diese Auslegung findet auch Deckung in der Literatur, wonach nach Schmutzer „[...] den Adressaten dieser Spezialselbstanzeigebestimmung wohl dieselben Konditionen eingeräumt werden sollten, wie sie seinerzeit (§ 29 Abs. 6 FinStrG idF FinStrG-Novelle 2010, BGBl I 2010/104; ab 1.1.2011) für die Personen gegolten haben, die aufgrund der Steuer-CDs bereits eine Umkehr zur Steuerehrlichkeit vorgenommen haben.“ Hätte der Beschwerdeführer bereits im Zeitpunkt des Vorliegens der Steuer-CDs eine Selbstanzeige erstattet, wäre gegenständlich keine Abgabenerhöhung angefallen, weil keine wiederholte Selbstanzeige vorliegt.

Nachdem die gegenständliche Selbstanzeige somit nicht in den Anwendungsbereich des § 10 Abs. 2 KapMeldeG fällt und rechtzeitig vor Bekanntgabe einer Prüfungshandlung iSd § 29 Abs. 6 FinStrG erstattet wurde, ist die Festsetzung der Abgabenerhöhung bereits dem Grunde nach zu Unrecht erfolgt und der Abgabenerhöhungsbescheid bereits dem Grunde nach zu Unrecht erfolgt und der Abgabenerhöhungsbescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts ersatzlos aufzuheben.

2.1.2 Kein meldepflichtiger Kapitalzufluss iSd KapMeldeG festgestellt

Die belangte Behörde trifft im gegenständlich angefochtenen Abgabenerhöhungsbescheid keinerlei Feststellungen dazu, dass der Selbstanzeige ein „Sachverhalt zugrunde liegt, der zur Bildung von Vermögenswerten geführt hat, deren Zufluss gemäß § 6 meldepflichtig ist.“ Da es die belangte Behörde sohin unterlassen hat, entsprechende Feststellungen zu treffen, ob die Tatbestandsvoraussetzungen des § 10 Abs. 2 KapMeldeG überhaupt erfüllt sind, ist der Bescheid auch aus diesem Grund mit Rechtswidrigkeit behaftet.

2.1.3 Verweis auf gesamten Norminhalt des § 29 Abs. 6 FinStrG

Nach § 10 Abs. 2 KapMeldeG gilt iZm der Abgabenerhöhung § 29 Abs. 6 FinStrG sinngemäß. Da auf § 29 Abs. 6 FinStrG insgesamt verwiesen wird, ist dieser im vorliegenden Fall auch zur Gänze anzuwenden.

Der Tatbestand des § 29 Abs. 6 FinStrG ist bereits deshalb nicht erfüllt, da im Zeitpunkt der Selbstanzeigeerstattung eine finanzbehördliche Nachschau oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen weder angemeldet noch sonst bekanntgegeben war.

Warum das in § 29 Abs. 6 Satz 1 FinStrG geforderte Kriterium der „Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe“ einer abgabenbehördlichen Prüfung im gegenständlichen Fall erfüllt sein sollte, ist der Begründung des Bescheides nicht zu entnehmen. Eine solche Begründung kann jedenfalls nicht durch bloßen Verweis auf § 10 Abs. 2 KapMeldeG ersetzt werden, weil dieser

ohne Einschränkung auf § 29 Abs. 6 FinStrG verweist. Voraussetzung jeder Abgabenerhöhung des § 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.

Die Behörde hat dies verkannt und damit den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhalts belastet.

2.2 Verstoß gegen das Günstigkeitsprinzip des § 4 Abs. 2 FinStrG

Als Bestimmung des materiellen Rechts unterliegt die in § 10 Abs. 2 KapMeldeG iVm § 29 Abs. 6 FinStrG normierte Abgabenerhöhung 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. Die Abgabenerhöhung ist Bestandteil des in § 29 FinStrG geregelten Strafaufhebungsgrundes und als solcher nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung dem materiellen Recht zuzurechnen.

Zur vergleichbaren Vorgängerregelung des § 29 Abs. 6 FinStrG aF liegt BFG-Rechtsprechung vor, 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 Rechtsprechung zum (jeweiligen) Tatzeitpunkt anzustellen ist.“

Nachdem sich die gegenständlich angewandte Bestimmung des § 10 Abs. 2 KapMeldeG iVm § 29 Abs. 6 FinStrG im Hinblick auf die Anforderungen des Günstigkeitsvergleichs nicht entscheidungserheblich von der Bestimmung des § 29 Abs. 6 FinStrG aF unterscheidet, sind die Wertungen des oben zitierten BFG-Erkenntnisses uE 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.

Tatzeitpunkt im Finanzstrafrecht ist jener Zeitpunkt, in dem der Täter gehandelt hat oder handeln hätte sollen. Das jüngst ergangene Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes ist lediglich zur Anwendung des im Verfassungsrang stehenden Art 7 EMRK ergangen. Der Wortlaut und Anwendungsbereich des Art 7 EMRK unterscheidet sich jedoch wesentlich von jenem des § 4 Abs. 2 FinStrG, weshalb das Erkenntnis für die hier vorgebrachten Argumente nicht einschlägig ist.

Nach § 4 Abs. 2 FinStrG richtet sich die Strafe bzw die Strafbarkeit einer Tat nach dem Tatzeitrecht, es sei denn, das Recht zum Entscheidungszeitpunkt wäre in seiner

Gesamtauswirkung für den Täter günstiger (Günstigkeitsvergleich). Da es sich bei der Selbstanzeige um einen materiellrechtlichen Strafaufhebungsgrund handelt und im Wege des Günstigkeitsvergleichs, in einer Gesamtschau, auch die Rechtsfolgen der Tat zur Zeit der Begehung und zur Zeit der Entscheidung miteinander zu vergleichen sind, sind im Falle einer Änderung der Selbstanzeigebestimmungen zwischen Tatzeit- und Entscheidungszeitpunkt auch die Selbstanzeigebestimmungen miteinander zu vergleichen.

Für eine Differenzierung zwischen Tat und Nachtatverhalten bietet der Wortlaut des § 4 Abs. 2 FinStrG im Gegensatz zu Art 7 EMRK keinen Spielraum. Tatzeitpunkt im Finanzstrafrecht ist (analog zu § 67 StGB) jener Zeitpunkt, in dem der Täter gehandelt hat oder handeln hätte sollen. Für die dem gegenständlichen Abgabenerhöhungsbescheid zu Grunde liegenden Abgaben ist Tatzeitpunkt der jeweilige Einreichungszeitpunkt der unrichtigen Einkommensteuererklärungen. Die Einkommensteuererklärungen 2007 bis inklusive 2012 wurden jeweils vor Inkrafttreten der Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG idF BGBl I 65/2014 eingereicht.

Der Zeitpunkt der Erstattung der Selbstanzeige ist nicht Teil des strafrechtlichen Handlungszeitpunktes. Folglich ist die Rechtslage zum Zeitpunkt der Erstattung der Selbstanzeige nicht als Tatzeitrecht/Tatzeitpunkt in den Günstigkeitsvergleich miteinzubeziehen. Das Recht zum Zeitpunkt der Selbstanzeigeerstattung hat nach § 4 Abs. 2 FinStrG keine Relevanz, da diese Bestimmung ausschließlich auf das Tatzeitrecht und auf das Recht zur Zeit der Entscheidung des Gerichts oder der Finanzstrafbehörde abstellt. So haben beispielsweise auch Zwischengesetze beim Günstigkeitsvergleich außer Betracht zu bleiben. Dies ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetzeswortlaut, der Tatzeit- sowie Entscheidungszeitpunkt als kontradiktorisches Gegensatzpaar darstellt und solcherart eine dritte Möglichkeit der Bezugnahme logisch ausschließt.

Nach ständiger Rechtsprechung des OGH ist als günstigeres Gesetz stets jenes anzusehen, welches dem Täter im Einzelfall insgesamt eine günstigere Behandlung gewährt. Der Günstigkeitsvergleich ist daher nicht durch einen Vergleich der Rechtslage in abstracto, sondern in concreto durchzuführen, wozu auch die strafbarkeitsausschließenden Regelungen zählen.

Dabei ist ein Vergleich zwischen der Rechtslage zum Tatzeitpunkt und der Rechtslage im Zeitpunkt der Vorschreibung der Abgabenerhöhung anzustellen. Als Tatzeitpunkt ist im gegenständlichen Fall jeweils auf die Einreichung der Einkommensteuererklärung abzustellen.

Bezogen auf den jeweiligen Tatzeitpunkt hätte somit für die Einkommensteuer 2007-2012 keine Vorschreibung einer Abgabenerhöhung erfolgen dürfen, weil nach der im Tatzeitpunkt geltenden Rechtslage eine Selbstanzeige ohne Entrichtung einer Abgabenerhöhung erstattet werden konnte. Nach § 4 Abs. 2 FinStrG ist der gegenständliche Abgabenerhöhungsbescheid daher zur Gänze wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts ersatzlos aufzuheben.

2.3 Verjährung Abgabenerhöhung 2007

Die Verjährungsvorschriften sind auch bei der Festsetzung von Abgabenerhöhungen zu beachten. Im Ausgangsfall bedeutet dies, dass die Abgabenerhöhung für die Einkommensteuer 2007 mit Ablauf des 31.12.2017 absolut verjährt ist (§ 209 Abs. 3 BAO). Vor dem Hintergrund, dass die Abgabenerhöhung erst im Jahr 2018 geltend gemacht wurde, hätte das Jahr 2007 bei der Bemessung der Abgabenerhöhung ausgeschieden werden müssen.

Im gegenständlichen Fall hätte daher keine Abgabenerhöhung für die Einkommensteuer 2007 vorgeschrieben werden dürfen, sodass der beschwerdegegenständliche Abgabenerhöhungsbescheid insoweit mit Rechtswidrigkeit behaftet ist.“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 20. März 2019 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und als Begründung wie folgt ausgeführt:

„Der mit gegenständlicher Beschwerde angefochtene Bescheid, mit welchem eine Abgabenerhöhung gemäß § 10 Abs. 2 KapMeldeG iVm § 29 Abs. 6 FinStrG festgesetzt wurde, erging aufgrund der am 11.12.2017 beim Finanzamt ***6*** eingereichten Selbstanzeige. Diese wurde wegen Finanzvergehen, denen ein Sachverhalt zugrunde liegt, der zur Bildung von Vermögenswerten geführt hat, deren Zufluss gemäß § 6 Kapitalabfluss-Meldegesetz meldepflichtig ist, erstattet.

...Zu den in der Beschwerde vorgebrachten Einwendungen ergibt sich aus der Sicht des Finanzamtes folgende rechtliche Beurteilung:

Wird Selbstanzeige (§ 29 FinStrG) wegen § 6 KapMeldeG meldepflichtiger Zuflüsse erstattet, tritt gemäß § 10 Abs. 2 KapMeldeG strafbefreiende Wirkung nur insoweit ein, als auch eine durch die Abgabenbehörde vorzuschreibende Abgabenerhöhung in sinngemäßer Anwendung des § 29 Abs. 6 FinStrG entrichtet wird. Grundsätzlich ergibt sich aus § 10 Abs. 2 KapMeldeG, dass der Abgabensanspruch der Abgabenerhöhung auf dieser Bestimmung beruht. § 29 Abs. 6 FinStrG gilt eben nur sinngemäß.

§ 10 KapMeldeG verweist auf § 29 FinStrG, wobei sich aus der allgemeinen Zitierung im ersten Halbsatz die Offenlegungs- und Darlegungsverpflichtung, sowie die Verpflichtungen zur Täternennung und Schadensgutmachung ergeben. Aus dem Verweis des § 10 Abs. 1 KapMeldeG auf § 29 FinStrG ergibt sich somit, dass im Zusammenhang mit Kapitalzuflüssen sämtliche sonst im § 29 FinStrG genannten Voraussetzungen zur Gewährung der Straffreiheit vorliegen müssen. Der Rückschluss des Beschwerdeführers (Punkt 2.1.1 der Beschwerde), nur wiederholte Selbstanzeigen unterlägen § 10 Abs. 2 KapMeldeG, ist nicht nachvollziehbar, zumal in dieser Bestimmung lediglich der Wille des Gesetzgebers zum Ausdruck kommt, dass die einschränkenden Bestimmungen des § 29 Abs. 3 d FinStrG im Zusammenhang mit Selbstanzeigen wegen Finanzvergehen, denen ein Sachverhalt zugrunde liegt, der zur Bildung

von Vermögenswerten geführt hat, deren Zufluss gemäß § 6 meldepflichtig ist, nicht anzuwenden sind. Durch den Wegfall der einschränkenden Bestimmung des § 29 Abs. 3 d FinStrG wird daher die Möglichkeit der Erstattung nicht nur einer sondern weiterer Selbstanzeigen eröffnet. Das Finanzamt hat daher davon auszugehen, dass sowohl bei einer erstmaligen als auch bei einer wiederholten Selbstanzeige wegen Finanzvergehen, denen ein Sachverhalt zugrunde liegt, der zur Bildung von Vermögenswerten geführt hat, deren Zufluss gemäß § 6 meldepflichtig ist, eine Selbstanzeige gemäß § 10 Abs. 1 KapMeldeG vorliegt, bei welcher gemäß § 10 Abs. 2 KapMeldeG eine strafbefreiende Wirkung nur insoweit eintritt, als auch eine Abgabenerhöhung entrichtet wird.

Dem Einwand, die Behörde habe im gegenständlich angefochtenen Abgabenerhöhungsbescheid keinerlei Feststellungen dazu getroffen, dass der Selbstanzeige ein Sachverhalt zugrunde liege, der zur Bildung von Vermögenswerten geführt habe, deren Zufluss nach § 6 Kapitalabfluss-Meldegesetz meldepflichtig ist, weshalb mangels entsprechender Feststellungen zur Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 10 Abs. 2 KapMeldeG der Bescheid auch aus diesem Grunde mit Rechtswidrigkeit behaftet sei (Punkt 2.1.2 der Beschwerde), ist entgegenzuhalten, dass die Feststellung des der Selbstanzeige zugrunde liegenden Sachverhaltes kein Tatbestandserfordernis für die Festsetzung der Abgabenerhöhung darstellt. Wird auf diesen Sachverhalt im Abgabenerhöhungsbescheid nicht eingegangen, ergibt sich daraus keine Rechtswidrigkeit. Da der Beschwerdeführer in der Selbstanzeige vom 11.12.2017 selbst den nach § 6 KapMeldeG meldepflichtigen Sachverhalt angeführt hat (Kündigung des Lebensversicherungsvertrags und Auszahlung der auf Ebene der Lebensversicherung liquidierten Vermögenswerte auf österreichische der Endbesteuerung unterliegende Konten des Beschwerdeführers), war der Abgabenerhöhungsbescheid durch den Verweis auf dieses Anbringen ausreichend begründet.

Dem Vorbringen (Punkt 2.1.3 der Beschwerde), es werde in § 10 Abs. 2 KapMeldeG auf den gesamten Norminhalt des § 29 Abs. 6 FinStrG verwiesen und es sei daher die Anmeldung oder sonstige Bekanntgabe einer finanzbehördlichen Nachschau oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen vor der Selbstanzeigeerstattung Voraussetzung für die Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG, kann ebenfalls nicht gefolgt werden. Die sinngemäße Anwendung dieser Bestimmung kann nicht so ausgelegt werden, dass auch jene Selbstanzeigen, die im Zusammenhang mit gemäß § 6 KapMeldeG begangenen Finanzvergehen stehen, anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe erstattet worden sein müssen. Die Festsetzung der Abgabenerhöhung ist den ErlRV177 BlgNR 25. GP zufolge dadurch gerechtfertigt, dass die Selbstanzeige zu einem Zeitpunkt erstattet worden ist, zu dem mit der Tatentdeckung gerechnet werden musste. Im Anwendungsbereich des Kapitalabfluss-Meldegesetzes ergibt sich die drohende Tatentdeckung allerdings nicht aus der Ankündigung oder aus dem Beginn einer im § 29 Abs. 6 FinStrG genannten Maßnahme, sondern aus der bis spätestens 31.12.2016 zu erfüllenden Meldepflicht der Kreditinstitute.

Dem Normzweck entsprechend setzt somit die Abgabenerhöhung nach § 10 Abs. 2 KapMeldeG nicht voraus, dass die Selbstanzeige anlässlich einer im § 29 FinStrG genannten Maßnahme erstattet worden sein muss (vgl. BFG vom 9.2.2017, RV/7100528/2017).

Im Hinblick auf die Frage, ob möglicherweise ein Verstoß gegen das Günstigkeitsprinzip des § 4 Abs. 2 FinStrG vorliegt (Punkt 2.2 der Beschwerde) schließt sich das Finanzamt der dies verneinenden Rechtsprechung an (vgl. BFG vom 29.11.2016, RV/2101458/2016, wobei eine ordentliche Revision an den VwGH mangels Vorliegens einer grundsätzlich ungelösten Rechtsfrage nicht zugelassen wurde). Gemäß § 4 Abs. 2 FinStrG richtet sich die Strafe nach dem zur Zeit der Tat geltenden Recht, es sei denn, dass zur Zeit der Entscheidung des Gerichtes erster Instanz oder der Finanzstrafbehörde geltende Recht in seiner Gesamtauswirkung für den Täter günstiger wäre. Aus dem genannten BFG-Erkenntnis (in welchem auf grundlegende Aussagen im BFG-Erkenntnis vom 28.9.2015, RV/2100720/2015 zum Vorbringen, die Abgabenerhöhung stelle materiell eine Strafe dar, verwiesen wird) ergibt sich, dass es sich bei der Abgabenerhöhung um keine vollstreckbare Strafsanktion handelt, zumal diese freiwillig entrichtet wird. Bei Festsetzung einer Abgabenerhöhung liegt auch keine Anklage iSd EMRK hinsichtlich eines Finanzvergehens vor, da der Selbstanzeiger mit dem diesbezüglichen Bescheid nicht informiert wird, dass ihm die Begehung einer Straftat angelastet wird, sondern aufgrund der Darlegung einer Verfehlung und der Geltendmachung eines Strafaufhebungsgrundes ein Nebenanspruch festgesetzt wird, der innerhalb der vorgesehenen Frist als Zusatzleistung neben der Schadensgutmachung zu entrichten ist. Mangels Vorliegens einer Strafe kommt auch der Grundsatz „nulla poena sine culpa“ nicht zum Tragen. Im Ergebnis ist eine Abgabenerhöhung keine Strafe, sondern ein Nebenanspruch nach der Bundesabgabenordnung. In einem Abgabenfestsetzungsverfahren zur Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG ist daher ein Günstigkeitsvergleich nicht anzustellen.

Aber selbst wenn man der Abgabenerhöhung im weiteren Sinne Strafcharakter zumessen würde, führte dies zum selben Ergebnis: In einen Günstigkeitsvergleich wäre nämlich das Recht zum Zeitpunkt der Tat (nach welchem eine Selbstanzeige bei Vorliegen der übrigen rechtlichen Voraussetzungen z.B. ohne Entrichtung einer Abgabenerhöhung strafbefreiend war) und das Recht zum Zeitpunkt der Entscheidungsfindung (nach welchem einschränkend nur die zusätzliche Entrichtung der Abgabenerhöhung zur Straffreiheit führen würde) einzubeziehen. Als Strafaufhebungsgrund entfaltet eine Selbstanzeige ihre Wirkung nicht schon zur Tatzeit, sondern ihrem Wesen entsprechend erst zum Zeitpunkt ihrer Erstattung. Daraus folgt, dass die eine Strafaufhebung bewirkende Normvariante des § 29 FinStrG zwar in den Günstigkeitsvergleich einzubeziehen wäre, sie die zu prüfende Rechtslage aber nur dann zu Gunsten des von der Anzeige Begünstigten beeinflussen kann, wenn sie zu einem Zeitpunkt erstattet wird, in dem sie noch in Geltung befindlich ist (vgl. Tannert, FinStrG 9. MTK Anm 3 zu § 29). Wird daher eine – den früheren Fassungen einer Selbstanzeige derogierende – Selbstanzeige iSd § 10 KapMeldeG nach Inkrafttreten dieser Bestimmung erstattet, führt nur

die zusätzliche Entrichtung der Abgabenerhöhung auch zu ihrer straufhebenden Wirkung (vgl. RIS, Zusatztext zum Rechtssatz zu RV/2101458/2016-RS2).

Zum Vorbringen (Punkt 2.3 der Beschwerde), es sei hinsichtlich der Abgabenerhöhung für die Einkommensteuer 2007 mit Ablauf des 31.12.2007 absolute Verjährung eingetreten (§ 209 Abs 3 BAO):

Gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG ist Bemessungsgrundlage der Abgabenerhöhung (Einzahl) die „Summe der sich aus den Selbstanzeigen ergebenden Mehrbeträge“. Daraus ergibt sich, dass im Zusammenhang mit der Vorschreibung der Abgabenerhöhung eine Trennung nach Jahren und Abgabenarten nicht vorzunehmen ist. § 29 Abs. 6 FinStrG sieht einen progressiven Stufentarif ausgehend von den sich aus der Selbstanzeige ergebenden Mehrbeträgen vor. Der Abgabeananspruch (§ 4 Abs. 1 BAO) hinsichtlich der Abgabenerhöhung kann erst dann entstehen, wenn die (wesentliche) tatbestandsmäßige Voraussetzung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG, nämlich die Erstattung einer Selbstanzeige, erfüllt ist. Demzufolge beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO die Verjährungsfrist hinsichtlich der Abgabenerhöhung erst mit Ablauf des Jahres, in dem die Selbstanzeige (11.12.2017) erstattet wurde, zu laufen, und war absolute Verjährung gemäß § 209 Abs. 3 BAO (zehn Jahre nach Entstehung des Abgabeananspruches gerechnet vom Zeitpunkt der Selbstanzeige) bei Festsetzung der Abgabenerhöhung mit Bescheid vom 19.12.2018 keinesfalls eingetreten.“

Mit Schriftsatz vom 29. April 2019 wurde von der steuerrechtlichen Vertretung der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das zuständige Bundesfinanzgericht gestellt und wie folgt ergänzend ausgeführt:

„...Im Rahmen des Beschwerdeverfahrens ist weiters zu berücksichtigen, dass es zwischenzeitig zu einer Herabsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2012 gekommen ist. Der ursprünglich der Abgabenerhöhung zugrunde liegende Einkommensteuerbescheid wurde mit Aufhebungsbescheid vom 25.2.2019 amtswegig aufgehoben und am 25.2.2019 ein neuer Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 erlassen. Dieser weist eine um rund TEUR 600 geringere Einkommensteuer aus.

Wie unter Punkt 4 bereits ausgeführt, handelt es sich bei der Abgabenerhöhung um einen Nebenanspruch, welcher zum Hauptanspruch akzessorisch ist. Die Höhe des Nebenanspruches ist dann vom Hauptanspruch abzuleiten, wenn sie von diesem abhängig ist. Dies ist beispielsweise bei Verspätungszuschlägen, Anspruchszinsen oder Aussetzungszinsen der Fall. Auch im Fall der Abgabenerhöhung ist diese vom Hauptanspruch abhängig. Wenn der Wortlaut des § 29 Abs. 6 FinStrG von sich aus den Selbstanzeigen ergebenden Mehrbeträgen spricht, so kann damit nur der tatsächlich verkürzte Betrag gemeint sein. Diese Ansicht vertritt auch Rombold, welcher ausführt, dass bereits nach der Formulierung des § 29 Abs. 1 FinStrG eine Selbstanzeige nur erstattet werden kann, wenn ein Finanzvergehen begangen wurde. Eine Abgabenverkürzung kann jedoch lediglich im von der Abgabenbehörde mit Bescheid

festgesetzten Ausmaß vorliegen. Die in der Selbstanzeige zu hoch angegebenen Abgabebeträge wurden nicht verkürzt und können daher kein Finanzvergehen darstellen und folglich nicht als Bemessungsgrundlage für die Vorschreibung einer Abgabenerhöhung herangezogen werden.

Für den Fall, dass dem Beschwerdebegehren nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird und eine ersatzlose Aufhebung des Abgabenerhöhungsbescheids erfolgt, ist der Abgabenerhöhungsbescheid daher jedenfalls an den geänderten Einkommensteuerbescheid 2012 anzupassen. ...“

Mit Schriftsatz vom 9. März 2021 wurde von der steuerrechtlichen Vertretung auf die zwischenzeitig ergangenen VwGH Entscheidungen wie folgt verwiesen:

„1 Anwendung des § 10 Abs. 2 KapMeldeG

In seiner Entscheidung vom 5.9.2019 (VwGH 5.9.2019, Ra 2017/16/0049) bestätigte der VwGH die Anwendbarkeit der Abgabenerhöhung gem. § 29 Abs. 6 FinStrG iVm § 10 KapMeldeG auf Sachverhalte, in denen erstmalig eine Selbstanzeige erstattet wurde. Vor dem Hintergrund der mittlerweile höchstgerichtlich geklärten Rechtsfrage halten wir die in Punkt 2.1.1. und Pkt 2.1.3. der Beschwerde vertretene Rechtsauffassung nicht länger aufrecht.

Die Rechtsauffassung zu Punkt 2.1.2. wonach von der Behörde ein Kapitalzufluss iSd § 6 KapMeldeG festzustellen gewesen wären und daher aus diesem Grund die Bestimmung des § 10 Abs. 2 KapMeldeG dem Grunde nach nicht auf den gegenständlichen Sachverhalt anwendbar ist, wird jedoch vollinhaltlich aufrechterhalten.

2 Verstoß gegen das Günstigkeitsprinzip des § 4 Abs. 2 FinStrG

Mit Erkenntnis vom 3.6.2020 (VwGH 3.6.2020, Ra 2019/16/0125) hat der VwGH festgehalten, dass es für die finanzstrafrechtliche Frage des Günstigkeitsvergleiches nach § 4 Abs. 2 FinStrG in Bezug auf die Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG nicht auf den Tatzeitpunkt, wann das die Abgaben betreffende Finanzvergehen begangen wurde, sondern auf den Zeitpunkt des Nachtatverhaltens, der Erstattung der Selbstanzeige, ankommt.

Vor dem Hintergrund der auf nationaler Ebene geklärten Rechtsfrage des Günstigkeitsvergleichs halten wir die Rechtsauffassung zu Pkt 2.2. des Beschwerdeschriftsatzes aus verfahrensökonomischen Gründen nicht länger aufrecht.

Wir halten jedoch fest, dass zur Frage des Günstigkeitsvergleichs aus Sicht des Art 7 EMRK derzeit ein Verfahren beim EGMR anhängig ist. Sämtliche materiellen wie auch verfahrensrechtlichen Rechtspositionen, die sich aus der Anwendbarkeit des Art 7 EMRK auf den gegenständlichen Sachverhalt ergeben, werden vollinhaltlich aufrechterhalten.

3 Verjährung Abgabenerhöhung betreffend Einkommensteuer 2007

Zur Verjährung hielt der VwGH in der Entscheidung vom 3.6.2020 fest, dass die Abgabenerhöhung „nach § 207 Abs. 2 BAO das Schicksal der verkürzten Abgabe“ teilt. Der VwGH bestätigte somit die zu Pkt. 2.3 der Beschwerde vertretene Rechtsauffassung, weshalb betreffend Einkommensteuer des Jahres 2007 im Zeitpunkt der Festsetzung der Abgabenerhöhung am 19.12.2018 bereits absolute Verjährung gem. § 209 Abs. 3 BAO eingetreten war und die Vorschreibung einer Abgabenerhöhung für das Jahr 2007 somit zu Unrecht erfolgte.

...In Summe wurde die ursprünglich vom Finanzamt festgesetzte Abgabenerhöhung mit EUR 1.181.835,86 daher um EUR 603.745,27 zu hoch festgesetzt. ...“

In den Schriftsätzen vom 27. Februar und 1. März 2023 wurde abschließend folgendes ergänzend ausgeführt:

„...2 Feststellungsmangel (Beschwerdepunkt 2.1.2)

Die Rechtsauffassung zu Punkt 2.1.2 wonach von der Behörde ein Kapitalzufluss iSd § 6 KapMeldeG festzustellen gewesen wäre und daher aus diesem Grund die Bestimmung des § 10 Abs. 2 KapMeldeG dem Grunde nach nicht auf den gegenständlichen Sachverhalt anwendbar ist, wird jedoch vollinhaltlich aufrechterhalten, kann jedoch uE vom BFG im Verfahren selbst saniert werden, zumal kein Neuerungsverbot auf Sachverhaltsebene besteht.

3 Verstoß gegen das Günstigkeitsprinzip des § 4 Abs. 2 FinStrG (Beschwerdepunkt 2.2.2)

...Mittlerweile hat auch der EGMR in der Regelung der Abgabenerhöhung offenbar keinen Verstoß gegen Art 7 EMRK gesehen und eine Behandlung der Beschwerde in einem vergleichbaren Fall im Vorverfahren abgelehnt, sodass auch die Bedenken gegen Art 7 EMRK nicht mehr aufrechterhalten werden. ...“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Rechtliche Beurteilung

Anwendbarkeit des § 10 Abs. 2 KapMeldeG

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

Nach Abs. 2 der genannten gesetzlichen Bestimmung tritt für Selbstanzeigen gemäß Abs. 1 strafbefreiende Wirkung nur insoweit ein, als auch eine Abgabenerhöhung entrichtet wird. § 29 Abs. 6 FinStrG gilt sinngemäß.

Gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG tritt strafbefreiende Wirkung von anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen erstatteten Selbstanzeige hinsichtlich zumindest grob fahrlässig begangener Finanzvergehen nur insoweit ein, als neben den verkürzten Abgaben auch eine bescheidmäßig festzusetzende Abgabenerhöhung rechtzeitig 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 EUR 33.000,00 5 %, bis zu einer Summe von EUR 100.000,00 15 %, bis zu einer Summe von EUR 250.000,00 20 % und bei einer darüberhinausgehenden Summe 30 %.

Meldepflichtig sind gemäß § 6 Abs. 1 KapMeldeG Kapitalflüsse von mindestens 50 000 Euro auf Konten oder Depots von

- natürlichen Personen; ausgenommen von dieser Meldepflicht sind Kapitalzuflüsse auf Geschäftskonten von Unternehmern;
- ***1***ischen Stiftungen und stiftungsähnlichen Anstalten; im Zweifel kann der Meldepflichtige davon ausgehen, dass eine Anstalt stiftungsähnlich ist.

Sofern gemäß Abs. 2 der gesetzlichen Bestimmung ein Kapitalfluss 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.

Wie den Ausführungen der steuerrechtlichen Vertretung im Schriftsatz vom 11. Dezember 2017 zu entnehmen ist, setzten sich die ab dem Jahr 2007 im Deckungsstock erzielten Kapitaleinkünfte insbesondere aus Zinsen aus einer Unternehmensanleihe und sonstigen Kapitaleinkünften aus den übrigen Investments zusammen. Vereinzelt seien auch Einkünfte gem. § 30 und 31 EStG idF vor BBG 2011 erzielt worden. Ab 2011 seien ausschüttungsgleiche Erträge aus den im Deckungsstock gehaltenen Investmentfonds erzielt worden. Für die Jahre vor 2007 sei absolute Verjährung gem. § 209 Abs. 3 BAO eingetreten.

Laut betreffender Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung vom 20. März 2019 (Seite 3) hat die steuerrechtliche Vertretung des Beschwerdeführers in der Selbstanzeige vom 11. Dezember 2017 selbst den nach § 6 KapMeldeG meldepflichtigen Sachverhalt angeführt. Es sei nämlich zur Kündigung des Lebensversicherungsvertrages und damit zur Auszahlung der auf Ebene der Lebensversicherung liquidierten Vermögenswerde auf österreichische der Endbesteuerung unterliegenden Konten des Beschwerdeführers gekommen.

Zusätzlich wird auf die ergänzende Begründung zu den Bescheiden über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuer der Jahre 2009 bis 2012 vom 30. Jänner 2019 verwiesen, welche bereits im Sachverhalt und Verfahrensgang angeführt wurde.

Laut obstehender gesetzlicher Bestimmungen und Ausführungen hierzu ist daher von einem Kapitalzufluss iSd § 6 KapMeldeG eindeutig auszugehen.

In diesem Punkt ist der Beschwerde daher kein Erfolg beschieden.

Verjährung der Abgabenerhöhung betreffend Einkommensteuer 2007

Gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG handelt es sich bei der Abgabenerhöhung um eine Nebenabgabe im Sinne des § 3 Abs. 2 lit. a BAO.

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 § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

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

Der auf die Einkommensteuer 2007 entfallende Anteil an der Abgabenerhöhung hätte daher gemäß § 207 Abs. 2 BAO nur bis zum Ablauf des Jahres 2017 festgesetzt werden dürfen.

Die steuerrechtliche Vertretung verweist daher zu Recht auf die zur Verjährung ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 3.6.2020, Ra 2019/16/0125) und die im Zeitpunkt der Festsetzung der Abgabenerhöhung am 19. Dezember 2018 bereits absolut eingetretenen Verjährung gemäß § 209 Abs. 3 BAO.

Dem Einwand der steuerrechtlichen Vertretung war daher Folge zu leisten.

Anpassung der Abgabenerhöhung an den geänderten Einkommensteuerbescheid 2012

Der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 2012 vom 29. Jänner 2019 wurde – wie im Schriftsatz vom 1. März 2023 ausgeführt – gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben. Im abgeänderten Einkommensteuerbescheid 2012 vom 25. Februar 2019 wurde die Einkommensteuer mit € 601.867,00 (bisher € 1.194.707,00) festgesetzt.

Aufgrund der in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 3.6.2020, Ra 2019/16/0125) bestätigten Akzessorietät der Abgabenerhöhung zum Abgabenanspruch ist die Abgabenerhöhung dementsprechend anzupassen. Es wird auf die Ausführungen der steuerrechtlichen Vertretung im Schriftsatz vom 1. März 2023 auf Seite 3 verwiesen.

Dem Beschwerdebegehren war daher Folge zu leisten.

1.1. Zu Spruchpunkt II. (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 verfahrensgegenständlich nicht vor.

Feldkirch, am 26. März 2024