

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat in der Beschwerdesache S, (Bf.) vertreten durch LeitnerLeitner GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Ottensheimer Straße 32, 4040 Linz, über die Beschwerde vom 07.04.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Waldviertel vom 07.02.2017, betreffend Abgabenerhöhung in der Sitzung am 18. Mai 2017 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben und der Bescheid aufgehoben.

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 7. Februar 2017 einen Bescheid über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG mit einer Abgabenerhöhung von € 103.037,70 aufgrund nachstehender Bemessungsgrundlagen:

Abgabenart      Zeitraum      Mehrbetrag

Einkommensteuer 2006    51.968,00

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 343.459,00 davon Abgabenerhöhung 30 % = € 103.037,70

Zur Begründung wurde ausgeführt:

"Gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG in Verbindung mit § 10 Abs. 2 Kapitalabfluss-Meldegesetz tritt strafbefreiende Wirkung von anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen erstatteten Selbstanzeigen hinsichtlich zumindest grob fahrlässig begangener Finanzvergehen nur insoweit ein, als neben den verkürzten Abgaben auch eine 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 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.

Aufgrund der sich aus der Selbstanzeige ergebenden Summe der Mehrbeträge von € 343.590,78 ist die Abgabenerhöhung gem. § 29 Abs. 6 FinStrG mit 30 % zu bemessen."

\*\*\*\*\*

Nach bewilligter Fristverlängerung wurde am 7.4.2017 folgende Beschwerde 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 § 29 Abs 6 FinStrG iVm § 10 Kapitalabfluss-Meldegesetz (KapMeldeG) in Höhe von EUR 103.037,70.

Wir beantragen eine ersatzlose und vollumfängliche Aufhebung des Abgabenerhöhungsbescheides vom 7.2.2017.

In eventu beantragen wir die Abänderung des Abgabenerhöhungsbescheids auf EUR 87.447,30 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**

Herr A.S. 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 103.037,70 vorgeschrieben.

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

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

### **2 Rechtliche Beurteilung**

#### **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 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 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/Kotschnlgg*, FinStrG § 4 Rz 320).

Zur vergleichbaren Vorgängerreglung des § 29 Abs 6 FinStrG aF (IdF FinStrG Novelle 2010, BGBt 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 Rechtstage 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 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.

Mit Beschluss vom 27.9.2016 hat das BFG (BFG 27.9.2016, RV/7100005/2016) bereits ausgeführt, dass im Bereich der Kapitalveranlagung eine Differenzierung von betrieblichen und privaten Konten auf verfassungsrechtliche Bedenken stößt und auch nicht damit gerechtfertigt werden kann, dass bei Privatkonten ein größeres Hinterziehungspotenzial geortet wird. Diesbezüglich hat das BFG im zitierten Beschluss ausgeführt, dass es nicht nachvollziehbar ist, „*warum der Gesetzgeber einen derartigen Missbrauchsverdacht lediglich im außerbetrieblichen Bereich vermute*“. Auch im gegenständlichen Fall lässt sich nicht nachvollziehen, warum lediglich Selbstanzeigen iZm Privatkonten einer

Abgabenerhöhung unterliegen und Selbstanzeigen iZm betrieblichen Konten nicht von der Abgabenerhöhung nach § 10 Abs. 2 KapMeldeG betroffen sind.

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 7.2.2017 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 87.447,30.

Dies ist damit zu begründen, dass die Einkommensteuer 2006 IHv EUR 51.968,00 aufgrund bereits eingetretener absoluter Verjährung gemäß § 209 Abs. 3 BAO aus der Summe der Mehrbeträge gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG auszuscheiden 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.

Wir ersuchen um positive Erledigung unseres Antrages."

### **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 erstattete die Vertreterin des Bf. folgende Selbstanzeige:

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

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

## **1 Sachverhalt**

Herr A.S. ist in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig und steuerlich ansässig. Herr A.S. hat nach dem Tod seines Vaters 1980 Vermögen auf Konten und Depots im Ausland geerbt. Seit 1991 wird dieses Vermögen über die liechtensteinische St Stiftung veranlagt. Das Vermögen der St Stiftung wurde in zwei Rubriken bei der VP Bank in Vaduz unterteilt: in Rubrik 1 wird Vermögen veranlagt, das Herrn A.S. zuzurechnen ist; in Rubrik 2 wird Vermögen veranlagt, das seiner Schwester, Frau S2, zuzurechnen ist. Weitere Einzahlungen nach dem Tod des Vaters 1980 hat es nicht gegeben.

Die St Stiftung wurde per 18.12.2013 gelöscht und das Vermögen der Rubrik 1 der St Stiftung, das Herrn A.S. zuzurechnen ist, zur Erste 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 St 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.S. (Rubrik 1) und Frau S2 (Rubrik 2) sind das Stiftungsvermögen und die daraus erzielten Kapitalerträge Herrn A.S. (Rubrik 1) und Frau S2 (Rubrik 2) zuzurechnen.

Erstbegünstigte der St Stiftung sind Herr A.S., Frau S2 (Schwester) und Frau S3 (Mutter). Frau S3 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 St Stiftung und die daraus erzielten Einkünfte sind jedoch ausschließlich Herrn A.S. und Frau S2 zuzurechnen, weil ausschließlich diese über das Vermögen der St Stiftung verfügt haben. Es erfolgte durch die beiden eingerichteten Rubriken sogar eine konkrete Zuordnung des Stiftungsvermögens zu A.S. (Rubrik 1)

und S2 (Rubrik 2). Nach Auflösung der St Stiftung wurde das Vermögen der Rubrik 1 auch auf Konten von Herrn A.S. und das Vermögen der Rubrik 2 auf Konten von Frau S2 überwiesen. Aufgrund der steuerlichen Transparenz der St Stiftung sind die in der Rubrik 1 erzielten Einkünfte aus der Kapitalveranlagung Herrn A.S. zuzurechnen.

Da Herr A.S. 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.S.. 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.S., Frau S2 und Frau S3 erstattet.

Eine Selbstanzeige mit sinngemäßigem Inhalt (einschließlich umfassender Berechnungen zu den ausländischen Einkünften aus Kapitalvermögen) wurde beim Finanzamt X auch für Frau S2 erstattet.

Wir bitten Sie, die neu zu erlassenden Einkommensteuerbescheide an StB, zuzustellen.

Für Rückfragen stehen Ihnen die Herren St1 und St2 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 sowie die Höhe der bezogenen Kapitalerträge und die darauf beruhenden Nachforderungen an Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2013 und deren Entrichtung.

Die Abgabennachforderung für Einkommensteuer 2006 wurde mit Bescheid vom 13.12.2016 festgesetzt und am 2.1.2017 entrichtet.

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.

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.

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

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat außer in den Fällen des § 278 das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Prüfgegenstand ist dabei stets die Sache des Bescheides der Abgabenbehörde. "Sache" ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches der Behörde gebildet hat.

Inhalt des verfahrensgegenständlichen Spruches war die Festsetzung einer Abgabenerhöhung auf Grund einer darin bezeichneten Anspruchsberechtigung nach § 29 Abs. 6 FinStrG.

Die Anspruchsberechtigung für den verfahrensgegenständlichen Nebenanspruch ergibt sich der Selbstanzeige folgend jedoch aus der Verwirklichung eines Sachverhaltes nach § 10 Abs. 1 KapMeldeG, infolge eines meldepflichtigen Kapitalzuflusses aus Liechtenstein, aus § 10 Abs. 2, erster Satz KapMeldeG. Die gegenständliche Selbstanzeige wurde nicht erst anlässlich einer Prüfung erstattet, daher ist auch die Begründung des angefochtenen Bescheides unzutreffend und war er daher ohne Abhaltung einer mündlichen Verhandlung in der beantragten Sitzung des Senates schon rein auf Grund der Anführung der unzutreffenden Anspruchsnorm aufzuheben.

### **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 entscheidungsrelevante Rechtsfrage liegt nicht vor.

Wien, am 18. Mai 2017