

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Michaela Schmutzer in der Beschwerdesache S, (Bf.), vertreten durch LeitnerLeitner GmbH, Ottensheimer Straße 32, 4040 Linz, über die Beschwerde vom 11.11.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 13.10.2016 betreffend Abgabenerhöhung gemäß §§ 10 Kapitalabfluss-Meldegesetz (KapMeldeG) und 29 Finanzstrafgesetz (FinStrG) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 13. Oktober 2016 wurde dem Bf. gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG i.V.m. § 10 KapMeldeG eine Abgabenerhöhung von € 78.454,01 aufgrund nachstehender Bemessungsgrundlagen vorgeschrieben:

Abgabenart Zeitraum Mehrbetrag in Euro

Einkommensteuer 2006 29.731,30

Einkommensteuer 2007 41.472,79

Einkommensteuer 2008 39.831,40

Einkommensteuer 2009 51.631,89

Einkommensteuer 2010 24.278,00

Einkommensteuer 2011 28.488,00

Einkommensteuer 2012 46.080,00

Summe der Mehrbeträge 261.513,38

davon Abgabenerhöhung 30 % = 78.454,01

Zur Begründung führte die Abgabenbehörde aus:

"Gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG i.V.m. § 10 KapMeldeG tritt strafbefreiende Wirkung von 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 04.03.2016 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 € 261.513,38 ist die Abgabenerhöhung gem. § 29 Abs. 6 FinStrG mit 30 % zu bemessen."

\*\*\*\*\*

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 11.11.2016 mit folgender Textierung:

"Unter Berufung auf die uns von oa Klienten erteilte Vollmacht erheben wir gemäß § 243 BAO gegen den Abgabenerhöhungsbescheid vom 13.10.2016, zugestellt am 19.10.2016, innerhalb offener Frist 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 § 29 Abs. 6 FinStrG iVm § 10 Kapitalabfluss-Meldegesetz (KapMeldeG) in Höhe von EUR 78.454,01.

Wir beantragen eine ersatzlose Aufhebung des Abgabenerhöhungsbescheids.

## Begründung

### 1. Sachverhalt

Herr S1 hat am 4.3.2016 eine Selbstanzeige hinsichtlich Schweizer Kapitaleinkünfte für die Veranlagungsjahre 2006 bis 2012 erstattet. Vor dem Hintergrund, dass es sich um einen Kapitalzuflussmeldefall gehandelt hat, wurde von der Abgabenbehörde eine Abgabenerhöhung iHv EUR 78.454,01 vorgeschrieben. Im Zeitpunkt der Selbstanzeigerstattung war eine finanzbehördliche Nachschau oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen weder angemeldet noch sonst bekanntgegeben.

Die nachzuentrichtenden Abgaben sowie die gegenständliche Abgabenerhöhung wurden von Herrn S1 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 KapMeldeG ist damit aber auch Bestandteil des in § 29 FinStrG geregelten Strafaufhebungsgrunds und als solcher nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung dem materiellen Recht zuzurechnen (VwGH 11.9.2014, 2013/16/0215, BFG 22.5.2015, RV/5101101/2014; ebenso Schrottmeier, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG<sup>3</sup> (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 Vorgängerreglung des § 29 Abs. 6 FinStrG aF (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 die gegenständlich angewandte Bestimmung des § 29 Abs. 6 FinStrG iVm § 10 Abs. 2 KapMeldeG sich 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 (VGI. 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 Schweizer Kapitaleinkünfte) Einkommensteuererklärungen 2006 bis 2012 heranzuziehen.

Die Einkommensteuererklärungen wurden jeweils im Folgejahr eingereicht, die ESt-Erklärung 2012 wurde am 27.06.2013 überreicht: dies war der (späteste) Tatzeitpunkt des zugrunde liegenden Finanzvergehens, zu welchem die betreffenden Kapitaleinkünfte zu erklären gewesen wären. Der gesamte Tatzeitraum 2007 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 BGBI I 104/2010 und BGBI I 112/2012 noch in der geltenden Fassung BGBI I 65/2014. Eine (pauschale) Abgabenerhöhung war ursprünglich nur bei „wiederholter“ Selbstanzeige vorgesehen. Diese Abgabenerhöhung wurde mit FinStrG-Nov 2014 per 01.10.2014 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 (BGBI I 116/2015) durch Verweis auf diese Bestimmung und Anordnung deren sinngemäßer Anwendung per 15.08.2015 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 13.10.2016 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.

Die Abgabenbehörde hätte zusammengefasst eine Abgabenerhöhung gemäß § 10 Abs. 2 KapMeldeG iVm § 29 Abs. 6 FinStrG wegen Nichterfüllung der in § 29 Abs. 6 Satz 1 FinStrG genannten Tatbestandsvoraussetzungen nicht festsetzen dürfen. Zudem hätte die Abgabenbehörde in Anwendung des Günstigkeitsvergleichs nach § 4 Abs. 2 FinStrG die Abgabenerhöhung nicht auf § 10 KapMeldeG stützen dürfen.

Der beschwerdegegenständliche Abgabenerhöhungsbescheid ist daher wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes jedenfalls ersatzlos aufzuheben.“

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

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

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

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

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

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

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

Abs. 3: Die Meldung hat zu enthalten:

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

2. die Konto- oder Depotnummer und

3. den jeweiligen Betrag.

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

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

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

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

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

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

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

Abs. 3: Straffreiheit tritt nicht ein,

- a) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3) gegen den Anzeiger, gegen andere an der Tat Beteiligte oder gegen Hehler gesetzt waren,
- b) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war oder die Entdeckung der Verletzung einer zollrechtlichen Verpflichtung hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale unmittelbar bevorstand und dies dem Anzeiger bekannt war, oder
- c) wenn bei einem vorsätzlich begangenen Finanzvergehen die Selbstanzeige anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nicht schon bei Beginn der Amtshandlung erstattet wird, oder
- d) bereits einmal hinsichtlich desselben Abgabenanspruches, ausgenommen Vorauszahlungen, eine Selbstanzeige erstattet worden ist.

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

Abs. 6: Werden Selbstanzeigen anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe erstattet, tritt strafbefreiende Wirkung hinsichtlich vorsätzlich oder grob fahrlässig begangener Finanzvergehen nur unter der weiteren Voraussetzung insoweit ein, als auch eine mit einem Bescheid der Abgabenbehörde festzusetzende Abgabenerhöhung unter sinngemäßer Anwendung des Abs. 2 entrichtet wird. Die Abgabenerhöhung beträgt 5 % der Summe der sich aus den Selbstanzeigen ergebenden Mehrbeträgen. Übersteigt die Summe der Mehrbeträge 33 000 Euro, ist die Abgabenerhöhung mit 15 %, übersteigt die Summe der Mehrbeträge 100 000 Euro, mit 20 % und übersteigt die Summe der Mehrbeträge 250 000 Euro, mit 30 % zu bemessen. Insoweit Straffreiheit nicht eintritt, entfällt die Verpflichtung zur

*Entrichtung der Abgabenerhöhung, dennoch entrichtete Beträge sind gutzuschreiben. Die Abgabenerhöhung gilt als Nebenanspruch im Sinne des § 3 Abs. 2 lit. a BAO.*

*Gemäß § 265 Abs. 1 w FinStrG ist § 29 Abs. 6 FinStrG in der Fassung der FinStrG - Novelle 2014 auf alle nach dem 30.9.2014 erstatteten Selbstanzeigen anzuwenden.*

*Gemäß § 4 Abs. 2 FinStrG richtet sich die Strafe nach dem zur Zeit der Tat geltenden Recht, es sei denn, dass das zur Zeit der Entscheidung des Gerichtes erster Instanz oder der Finanzstrafbehörde geltende Recht in seiner Gesamtauswirkung für den Täter günstiger wäre.*

*Gemäß § 207 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (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 § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.*

*Abs. 3 lit. a: Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 ist bewirkt, mit Bekanntgabe des Bescheides, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden oder wenn diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.*

*Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.*

*Gemäß § 8 Abs. 3 FinStrG handelt grob fahrlässig, wer ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war.*

Unstrittig ist der Sachverhalt, dass der Bf. in den Jahren 2006 bis 2012 Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen (Schweiz) 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 2012. Dazu wurde mit Schriftsatz vom 4.3.2016 Selbstanzeige erstattet. Die Abgabennachforderungen wurden mit Bescheiden vom 12. April 2016 festgesetzt und am 11. Mai 2016 zur Gänze entrichtet. Die Abgabenerhöhung wurde erst am 13. Oktober 2016 festgesetzt und teilweise durch ein bestehendes Guthaben und teilweise durch Einzahlung mit 4. November 2016 vollständig entrichtet.

Das Recht einen Nebenanspruch festsetzen zu können, verjährt mit dem Recht auf Festsetzung der Stammabgabe, daher kann eine Abgabenerhöhung lediglich für Abgaben festgesetzt werden, für welche eine Festsetzung noch möglich ist.

Dass die Festsetzungen für die verfahrensgegenständlichen Jahre abgabenrechtlich noch zulässig waren und keine Festsetzungsverjährung vorliegt, wird ebenfalls in der Selbstanzeige bereits außer Streit gestellt.

Zu den Einwänden, eine Abgabenerhöhung dürfe wegen des Günstigkeitsvergleichs sowie wegen Selbstanzeigenerstattung nicht erst aus Anlass einer Prüfungshandlung nicht festgesetzt werden, ist auszuführen:

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

Zu RV/2100720/2015 vom 28.09.2015 wurden durch das BFG bereits grundlegende Aussagen zum Vorbringen, die Abgabenerhöhung stelle materiell eine Strafe dar, getätigt:

*"Einem Selbstanzeiger drohen aus der Festsetzung einer Abgabenerhöhung keine schwerwiegenden negativen Konsequenzen im Sinne einer Strafsanktion, da eine solche (anders als eine Strafe) gar nicht vollstreckbar werden kann, sondern 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 werde. Vielmehr hat die Behörde lediglich aufgrund seines Aktivwerdens in Form der Darlegung einer Verfehlung und seiner Geltendmachung eines Strafaufhebungsgrundes einen entstandenen Nebenanspruch in einer bestimmten Höhe festzusetzen, womit eine Frist hinsichtlich der Verpflichtung zur Entrichtung einer Zusatzleistung neben der Schadensgutmachung zu laufen beginnt.*

*Eine Selbstanzeige hat nach § 29 Abs. 1 FinStrG die Darlegung einer Verfehlung zu enthalten. Da nur "hinsichtlich vorsätzlich oder grob fahrlässig begangener Finanzvergehen" eine Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 leg. cit. zu entrichten ist, hat die Abgabenbehörde auch (gegebenenfalls diese Ausführungen in der Selbstanzeige ergänzend) eine Feststellung zu treffen, dass diese Voraussetzung hinsichtlich der der Abgabenerhöhung zu Grunde liegenden Bemessungsgrundlage (Mehrbetrag=Verkürzungsbetrag) gegeben ist.*

*Die Abgabenbehörde hat somit neben der Prüfung objektiver Kriterien auch eine Beurteilung der subjektiven Tatseite vorzunehmen. Sie hat dies auf Basis der sich ihr präsentierenden Verdachtslage zum Zeitpunkt ihrer Entscheidung als Vorfrage nach § 116 Abs. 1 BAO zu beurteilen.*

*Auf ein Vorbringen, welches einer Bestreitung der geforderten subjektiven Tatseite entspricht ("vorsorgliche Selbstanzeige"), ist in der Bescheidbegründung durch die Abgabenbehörde bzw. in einer Begründungsergänzung durch das Bundesfinanzgericht im Beschwerdeverfahren einzugehen."*

Grundsätzliche Überlegungen zum Kapitalabfluss- Meldegesetz:

Nach dem Ankauf von CDs über Kundendaten aus Liechtenstein (beginnend 2006) und der Schweiz (beginnend mit März 2010) durch deutsche Steuerbehörden und Übermittlung der auf diesen CDs enthaltenen Angaben zu österreichischen Staatsbürgern mit Kapitaleinkünften aus diesen Ländern, wurde in der Folge am 13.4.2012 ein zwischenstaatliches Steuerabkommen zwischen der Schweiz und Österreich zur „Legalisierung von Schwarzgeld“ abgeschlossen, das mit 1.1.2013 in Kraft getreten ist.

Mit dem sogenannten Bankenpaket wurde am 14.8.2015 u.a. das Kapitalabfluss- Meldegesetz BGBl I 2015/116 beschlossen, dessen Neuregelungen darauf abzielen, Abgabepflichtige zu erfassen, die im Vorfeld des Inkrafttretens der Steuerabkommen ihr bislang in der Schweiz oder Liechtenstein veranlagtes Kapitalvermögen auf eine österreichische Bank übertragen haben ("Abschleicher"). Auf diese Weise sollte die Einmalzahlung bzw. freiwillige Meldung nach den Steuerabkommen umgangen werden.

Inländische Banken haben demnach Kapitalzuflüsse zu melden oder eine anonyme Einmalzahlung zu einer Nachversteuerung der nach Österreich transferierten Kapitalvermögen zu veranlassen.

Der Meldezeitraum der österreichischen Banken für Kapitalzuflüsse aus der Schweiz umfasst 1.7.2011 bis 31.12.2012, nachdem die Konten und Depots des Bf. in der Schweiz im Jahr 2012 geschlossen wurden, fällt dies in den Zeitraum der Meldepflicht seiner österreichischen Bank und hätte diese spätestens bis 31.12.2016 seine Identität an das BMF bekannt zu geben gehabt.

Bis 31.3.2016 wäre es dem Bf. demnach auch offen gestanden, eine anonyme Einmalzahlung von 38 % an das Finanzamt zu beauftragen.

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

Im letzten Halbsatz des § 10 Abs. 1 KapMeldeG wird normiert, dass auf die in diesem Absatz bezeichneten Finanzvergehen die Bestimmung des § 29 Abs. 3 lit. d FinStrG - Ausschluss von einer Strafaufhebung, wenn bereits einmal hinsichtlich desselben Abgabenanspruches, ausgenommen Vorauszahlungen, eine Selbstanzeige erstattet

worden ist - keine Anwendung findet, demnach könnten auch mehrere Selbstanzeigen zum selben Abgabenanspruch nach § 10 KapMeldeG erstattet werden.

Nach § 10 Abs. 2, erster Satz KapMeldeG tritt für selbstangezeigte Finanzvergehen nach § 10 Abs. 1 KapMeldeG strafbefreiende Wirkung nur insoweit, als auch eine Abgabenerhöhung entrichtet wird.

Anspruchsvoraussetzung für eine Abgabenerhöhung ist neben einer noch nicht festsetzungsverjährten Abgabe nach den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung, nach § 10 KapMeldeG ein Finanzvergehen hinsichtlich der bewirkten Verkürzung der Abgabe.

Zu den einzelnen Finanzvergehen (Taten):

Für das Jahr 2006 wurde durch die Abgabe einer unrichtigen Einkommensteuererklärung der unrichtige Erstbescheid vom 29.1.2008 erwirkt.

Für das Jahr 2007 wurde durch die Abgabe einer unrichtigen Einkommensteuererklärung der unrichtige Erstbescheid vom 20.3.2009 erwirkt.

Für das Jahr 2008 wurde durch die Abgabe einer unrichtigen Einkommensteuererklärung der unrichtige Erstbescheid vom 16.10.2009 erwirkt.

Für das Jahr 2009 wurde durch die Abgabe einer unrichtigen Einkommensteuererklärung der unrichtige Erstbescheid vom 31.8.2010 erwirkt.

Für das Jahr 2010 wurde durch die Abgabe einer unrichtigen Einkommensteuererklärung der unrichtige Erstbescheid vom 8.7.2011 erwirkt.

Für das Jahr 2011 wurde durch die Abgabe einer unrichtigen Einkommensteuererklärung der unrichtige Erstbescheid vom 4.9.2012 erwirkt. .

Für das Jahr 2012 wurde durch die Abgabe einer unrichtigen Einkommensteuererklärung der unrichtige Erstbescheid vom 8.7.2013 erwirkt.

Die Verkürzung der bescheidmäßigt festzusetzenden Einkommensteuer ist jeweils mit der Zustellung des unrichtigen Einkommensteuerbescheides vollendet, daher liegen in allen verfahrensgegenständlichen Jahren vollendete Abgabenverkürzungen vor.

Ein Finanzvergehen stellt die schuldhafte Verkürzung bescheidmäßigt festzusetzender Einkommensteuer für ein Jahr dar. Es liegen demnach 7 Taten vor. Die Verkürzung war jeweils mit Zustellung des unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-Offenlegungs- und Wahrheitspflicht erlangten unrichtigen Erstbescheides bewirkt.

In der Selbstanzeige wird einbekannt, dass der Bf. die Kapitalerträge der Schweizer Wertpapierdepots nicht in seine österreichischen Einkommensteuererklärungen aufgenommen habe und dass er dies in Folge seiner unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich hätte tun müssen und damit eine Verkürzung bewirkt habe.

Die geforderte subjektive Tatseite wird damit zwar nicht expressis verbis einbekannt, aber auch nicht in Abrede gestellt. Aufgrund des Umstandes, dass das Schweizer

Bankgeheimnis Gegenstand langjähriger Medienberichterstattung war und das Wissen als allgemein bekannt gelten kann, dass lediglich in Österreich erzielte Zinsen endbesteuert sind, wird die als Anspruchsvoraussetzung für eine Abgabenerhöhung erforderliche subjektive Tatseite (zumindest grobes Verschulden hinsichtlich der bewirkten Verkürzung) als gegeben angesehen.

Im Verfahren vor dem BFG zu RV/2101458/2016 vom 29.11.2016 zu einer Beschwerde gegen die Festsetzung einer Abgabenerhöhung im Zusammenhang mit einer Selbstanzeige nach § 10 KapMeldeG wurde bereits festgehalten, dass das Verfahrensrecht zur Festsetzung einer Abgabenerhöhung die Bundesabgabenordnung ist und es im Abgabenfestsetzungsverfahren keinen Günstigkeitsvergleich nach § 4 Abs. 2 FinStrG geben kann (siehe auch BFG Journal 12/2016, 446, anders die in der Beschwerdeschrift genannte Entscheidung BFG 22.5.2015, RV/5101101/2014).

Es ist somit verfahrensgegenständlich irrelevant, dass die anspruchsgrundenden Taten zu Zeitpunkten begangen wurden, bei denen eine Abgabenerhöhung für eine Selbstanzeige zu einer Einkommensteuerverkürzung nicht im Rechtsbestand war.

Der Nebenanspruch 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, unabhängig davon, dass diesbezügliche Tatzeiträume vor Inkrafttreten des KapMeldeG liegen.

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 Anspruchsberechtigung für eine Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG für Finanzvergehen im Sinne des § 10 Abs. 1 KapMeldeG wurde in § 10 Abs. 2 erster Satz KapMeldeG normiert und beruht nicht auf § 29 Abs. 6, erster Satz FinStrG.

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

Das Ausmaß einer Abgabenerhöhung für Selbstanzeigen nach § 10 KapMeldeG wird nach den Vorgaben des § 29 Abs. 6 FinStrG berechnet und ihre Entrichtungsverpflichtung gründet sich auf § 29 Abs. 2 FinStrG.

Die Summe der Mehrbeträge (Abgabenverkürzungen) übersteigt 250 000 Euro, daher war die Abgabenerhöhung mit 30 % der Mehrbeträge (= Abgabennachforderungen an Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2012) festzusetzen.

Die Beschwerde war somit spruchgemäß abzuweisen.

## **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

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

Wien, am 9. Februar 2017