

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache G, (Bf.) vertreten durch die StB über die Beschwerde vom 31.08.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Y-Stadt vom 08.06.2016, betreffend Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 29.11.2016 in Anwesenheit der Bf., Frau T, RA, als Vertreterin, für das Finanzamt Y Stadt Mag und Prüferin und der Schriftführerin S zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Am 23. März 2016 erstattete die steuerliche Vertretung für die Bf. und Frau P, geb. am XXX, wohnhaft in I, Selbstanzeige mit folgender Textierung:

"Namens und auftrags unserer oben angeführten Mandantin erstatten wir Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG betreffend die versehentliche Verkürzung von Einkommensteuer. Es wird nachfolgender Sachverhalt offengelegt:

1. Darlegung der Verfehlung und Erläuterung der für die Verkürzung maßgeblichen Umstände:

Unsere o.a. Mandantin ist seit mehreren Jahrzehnten Verfügungsberechtigte betreffend ein von der BSI SA, Lugano, Schweiz, verwaltetes Wertpapierdepot. Unsere Mandantin ist seit Wohnsitzbegründung in Y im Jahr 1966 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Bereits im Zeitpunkt des Zuzugs nach Österreich existierte also das erwähnte Wertpapiervermögen, dessen Anschaffung aus Erträgen einer in den 1960er Jahren in Italien, und damit vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich, nachgegangenen Erwerbstätigkeit finanziert wurde.

Auf dem Wertpapierdepot wurden nahezu ausschließlich Anleihen gehalten, deren Kupongutschriften auf insgesamt vier unterschiedlichen Konten (in den Währungen CHF, EUR, USD, GBP) zugeflossen sind.

Davon ausgehend, dass das mit der Verwaltung betraute Institut für die Berechnung und Abfuhr allfälliger aus der Wertpapierveranlagung resultierender Steuern automatisch Sorge trägt, hat unsere Mandantin in den Jahren 2006 bis 2012 keine Einkünfte in ihre

persönlichen Einkommensteuererklärungen aufgenommen und dadurch irrtümlich Einkommensteuern verkürzt. Erst nunmehr wurde evident, dass unsere Mandantin zur Aufnahme der Erträge aus der Wertpapierveranlagung in ihre persönliche Einkommensteuererklärung verpflichtet war.

Aus diesem Grund wurden nunmehr die zu versteuernden Erträge erhoben und Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2006 bis 2012 erstellt. Mit diesen Einkommensteuererklärungen (vgl Anlage) werden die umseitig zusammengefassten Erträge deklariert:

Beträge in EUR, Erträge aus Kupongutschriften: 58.565,43, 56.726,77, 56.678,05, 55.763,12, 55.320,50, 54.295,41, 42.306,50

Erträge aus Dividenden: 1.991,17, 1.849,69, 1.811,60, 1.790,31, 1.596,30, 1.415,79, 1.307,12

Summe der Einkünfte aus Kapitalvermögen: 60.556,60, 58.576,46, 58.439,65, 57.558,43, 56.916,80, 55.711,20, 43.693,62

Steuerpflichtige Substanzgewinne (Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen bzw. Einkünfte aus Spekulationsgeschäften) wurden nicht erzielt.

Zur Einkünfteermittlung wurden die in den jeweiligen Veranlagungsjahren zugeflossenen Erträge aufsummiert. In Fremdwährung zugeflossene Erträge wurden dabei mit dem von der Österreichischen Nationalbank bekannt gegeben Stichtagskurs umgerechnet. Die veranlagungspflichtigen Erträge endeten im Jahr 2012 mit der Schließung sämtlicher Konten und Depots bei der BSI SA und Übertragung auf ein österreichisches Bankinstitut. Ab dem Jahr 2013 kam es mangels im Ausland veranlagten Vermögens zu keinen weiteren Abgabenverkürzungen mehr.

Der Vollständigkeit halber übermitteln wir Ihnen in der Anlage neben den Einkommensteuererklärungen sämtliche Berechnungsdetails sowie Kopien der Kontoauszüge. Das veranlagte Vermögen bei der BSI SA lautete zuletzt auf eine ausländische Kapitalgesellschaft, wirtschaftliche Eigentümerin des Vermögens war allerdings unsere im Betreff angeführte Mandantin, weshalb steuerlich ihr die Erträge zuzurechnen sind.

Die eingetretenen Abgabenverkürzungen erfolgten ohne Vorsatz.

2. Rechtzeitigkeit

Die Abgabenbehörden haben unseres Wissens bislang noch keine Verfolgungshandlungen gesetzt, weshalb eine Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG rechtzeitig erfolgt.

3. Entrichtung der geschuldeten Beträge

Die Verkürzungsbeträge werden im Einklang mit § 29 Abs. 2 FinStrG innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe der Abgabenbescheide entrichtet werden.

4. Täternennung

Die gegenständliche Selbstanzeige wird ausdrücklich für Frau G und für die zeitweilig betreffend das Vermögen zeichnungsberechtigte Frau P, erstattet."

Im Bericht vom 8. Juni 2016 sind die Ergebnisse der bei der Bf. für Einkommensteuer 2006 bis 2014 durchgeführten Außenprüfung nach § 147 Abs. 1 BAO festgehalten.

Unter Tz 1 des Prüfungsberichtes wird auf die Selbstanzeige vom 24.3.2016 verwiesen und dazu festgestellt, dass die Prüfung gemäß § 147 BAO i.V. mit § 99 Abs. 2 FinStrG erfolgt sei, da seitens der Abgabenbehörde eine Vorfragenbeurteilung dahingehend vorzunehmen gewesen sei, dass aus Sicht der Abgabenbehörde hinterzogene Abgaben vorlägen und deshalb die verlängerte Frist gemäß § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO zur Anwendung gelange.

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG mache sich derjenige einer Abgabenhinterziehung schuldig, der vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirke.

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG sei eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig oder infolge Unkenntnis der Behörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist nicht festgesetzt werden konnten.

Für die Verwirklichung eines Vorsatzdeliktes sei es erforderlich, dass der Abgabepflichtige gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG einen Sachverhalt verwirklichen wolle, der einem gesetzlichen Tatbild entspreche; dazu genüge es, dass der Täter diese Verwirklichung ernsthaft für möglich halte und sich mit ihr abfinde.

In objektiver Hinsicht liege zweifelsfrei eine Abgabenverkürzung vor, welche die strafrechtlich bedeutsamen Tatbestandsmerkmale einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG aufweise.

In subjektiver Hinsicht sei es realitätsfremd, davon auszugehen, dass die nicht unerheblichen Einkünfte aus den Schweizer Depots, durch welche auch der Lebensunterhalt bestritten werde, in Österreich steuerfrei und nicht einmal in der Einkommensteuererklärung anzugeben seien. Allein aus dem Umstand, dass diese Kapitalerträge bisher nicht deklariert worden seien, sei ein bedingter Vorsatz durch unvollständige Angaben abzuleiten. Vorsätzlich handelt nämlich derjenige, der es nach den Gesamtumständen für möglich gehalten habe, dass er den Tatbestand verwirkliche und dies gebilligt oder doch in Kauf genommen habe.

Die Betriebsprüfung übernahm die mittels Selbstanzeige bekanntgegebenen Einkünfte aus Kapitalvermögen als Bemessungsgrundlage für die Erlassung von Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2006 bis 2012.

Unter Tz 2 des Prüfungsberichtes wird zur Festsetzung der verfahrensgegenständlichen Abgabenerhöhung ausgeführt:

Gemäß § 10 Abs. 2 KapMeldeG tritt für Selbstanzeigen gemäß § 10 Abs. 1 KapMeldeG strafbefreiende Wirkung nur insoweit ein, als neben den verkürzten Abgaben auch eine

festzusetzende Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG rechtzeitig entrichtet werde.

Am 8. Juni 2016 wurde ein Bescheid über eine Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG iVm § 10 Kapitalabfluss-Meldegesetz erlassen und beziehungsweise auf Einkommensteuer 2006-2012 mit einem Mehrbetrag von € 97.875,49 eine 15 % ige Abgabenerhöhung von € 14.681,32 festgesetzt.

Zur Begründung wird ausgeführt:

"Gemäß § 10 Abs. 2 KapMeldeG tritt für Selbstanzeigen gemäß § 10 Abs. 1 KapMeldeG strafbefreiende Wirkung nur insoweit ein, als neben den verkürzten Abgaben auch eine festzusetzende Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG 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 € 33.000,00 5 %, bis zu einer Summe von € 100.000,00 15 %, bis zu einer Summe von € 250.000,00 20 % und bei einer darüber hinausgehenden Summe 30 %.

Die gegenständliche Selbstanzeige wurde am 24.3.2016, in Hinblick auf das Kapitalabfluss-Meldegesetz erstattet. Die Abgabenerhöhung war festzusetzen, da sich aus der Selbstanzeige der Verdacht eines vorsätzlichen Finanzvergehens ergibt.

Aufgrund der sich aus der Selbstanzeige ergebenden Summe der Mehrbeträge von € 97.875,49 ist die Abgabenerhöhung mit 15 % zu bemessen.

Am 12.7.2016 wurde ein Fristverlängerungsantrag eingebracht und ersucht, die Beschwerdefrist für den am 14.6.2016 zugestellten Bescheid bis 31.8.2016 zu verlängern.

Am 31.8.2016 wurde innerhalb offener Frist durch die Bf. persönlich eine Beschwerdeschrift mit Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO und mit folgender Begründung eingebracht:

"Es wird beantragt,

I. den Bescheid vom 8.6.2016

1. a) mangels Feststellung gemäß § 29 Abs 6 FinStrG des Vorliegens eines vorsätzlich oder grob fahrlässig begangenen Finanzvergehens;
b) wegen des Fehlens der Abhaltung eines Finanzstrafverfahrens zur Feststellung eines vorsätzlich oder grob fahrlässig begangenen Finanzvergehens;
c) wegen Stützung auf ein verfassungswidriges Gesetz, das gegen Art 6 EMRK verstößt und die Beschwerdeführerin in ihrem Grundrecht auf ein faires Verfahren verletzt,

2. in eventu mangels bzw. wegen unzureichender Begründung im Bescheid selbst des Vorliegens eines vorsätzlich oder grob fahrlässig begangenen Finanzvergehens;

3. in eventu überhaupt mangels Vorliegens eines vorsätzlich oder grob fahrlässig begangenen Finanzvergehens aufgrund des Fehlens von Vorsatz bzw. grober Fahrlässigkeit aufzuheben,

4. in eventu dahingehend zu berichtigen, dass die Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG bis zu € 33.000 mit 5% und erst darüber mit 15% zu bemessen ist und somit € 11.381,32 (5% von 33.000 d.s. € 1.650,00 und 15% von (97.875,40 - 33.000) d.s. 15% von € 9.731,32) beträgt.

II. die Entscheidung ohne Fällung einer Beschwerdeentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 lit. a BAO dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Begründung:

Ad I.1. a): Es wird im angefochtenen Bescheid lediglich festgestellt, dass sich aus der Selbstanzeige der Verdacht eines vorsätzlichen Finanzvergehens ergibt. Das Gesetz (§ 29 (6) FinStrG) sieht die Festsetzung der Abgabenerhöhung, die zur Erlangung der strafbefreienden Wirkung zu entrichten ist, jedoch nur hinsichtlich vorsätzlich oder grob fahrlässig begangener Finanzvergehen vor. Es muss daher die Tatsache der Begehung des vorsätzlichen oder grob fahrlässigen Finanzvergehens vorliegen und von der Finanzbehörde dementsprechend festgestellt werden. Die Feststellung des Verdachts ist gemäß Gesetz nicht ausreichend.

Ad I.1. b) und c): Damit die Finanzbehörde die Tatsache der Begehung des vorsätzlichen oder grob fahrlässigen Finanzvergehens feststellen kann, müsste sie ein dementsprechendes Verfahren führen, welches um nicht den Grundsatz eines fairen Verfahrens zu verletzen nur in der Form eines Finanzstrafverfahrens erfolgen kann. Ein Finanzstrafverfahren wurde jedoch nicht durchgeführt. § 29 (6) FinStrG bürdet der Abgabenbehörde die Verpflichtung auf, eine höchst komplexe strafrechtliche Beurteilung vorzunehmen, nämlich die abschließende Prüfung des subjektiven Tatbestands, wobei der strafrechtliche Grundsatz „in dubio pro reo“ Anwendung zu finden hat.

Es ist damit nicht nur rechtsstaatlich bedenklich, dass die Abgabenbehörde eine Qualifikation der subjektiven Tatseite vorzunehmen hat, die nur der Finanzstrafbehörde obliegt, sondern auch im Hinblick auf den Grundsatz „nulla poena sine culpa“ (Art. 6 EMRK) verfassungsrechtlich bedenklich, dass eine strafrechtliche Verschuldensprüfung durch eine hierzu grundsätzlich nicht berufene Behörde erfolgt.

Dem Grundsatz „nulla poena sine culpa“ (Art. 6 EMRK) widerspricht auch, dass die Bemessung der Höhe der Abgabenerhöhung gemäß § 29 (6) FinStrG nicht danach differenziert, ob im Einzelfall eine Vorsatztat oder ein Fall der groben Fahrlässigkeit vorliegt.

Dies ist insofern nicht sachgerecht, da gemäß § 23 FinStrG die Schuld des Täters die Grundlage für die Bemessung der Abgabenerhöhung gemäß § 29 (6) FinStrG sein müsste.

§ 29 (6) FinStrG ist außerdem in sich widersprüchlich. Der Sinn einer Selbstanzeige ist es

gerade ein Finanzstrafverfahren, finanzstrafrechtliche Ermittlungen und Feststellungen zum Vorliegen von vorsätzlich oder grob fahrlässigen Finanzvergehen seitens der Finanzstrafbehörde zu verhindern. Durch die Darlegung der Verfehlung, dh durch die Selbstanzeige, soll der Straftäter gemäß § 29 (1) FinStrG ohne jegliche Beurteilung durch die Finanzstrafbehörde, ob nun ein Vergehen vorliegt oder nicht, straffrei werden. Die Notwendigkeit der Beurteilung durch die Behörde, ob ein vorsätzlich oder grob fahrlässiges Finanzvergehen vorliegt, damit Straffreiheit durch Entrichtung der von der Abgabenbehörde festzusetzenden Abgabenerhöhung erlangt werden kann, vereitelt den Sinn einer Selbstanzeige.

Die Selbstanzeige soll lediglich eine Darlegung der Verfehlung durch den Straftäter sein und nicht zu einer Selbstbeschuldigung führen. Durch § 29 (6) FinStrG führt sie jedoch zu einer Selbstbeschuldigung, weil die Abgabenbehörde die Selbstanzeige dazu verwendet, um den Straftäter des vorsätzlich oder grob fahrlässigen Finanzvergehens zu beschuldigen.

§ 29 Abs. 6 FinStrG verletzt somit das Verbot des Zwanges zur Selbstbeschuldigung bzw. das Grundrecht, sich nicht selbst beschuldigen zu müssen (Art. 6 EMRK, Art. 90 Abs 2 B-VG Anklageprinzip) und ist damit auch verfassungswidrig.

Ad 2.: Da die Abgabenbehörde die Abgabenerhöhung bescheidmäßig vorschreiben muss, muss diese auch die Erfüllung der notwendigen subjektiven Tatseite als Vorfrage (§ 116 BAO) beurteilen und für jenen von der Selbstanzeige umfassten Abgabeanspruch ausführlich begründen. Dazu gehört ua auch, ob zB ein unentschuldbarer Irrtum (§ 9) vorliegt.

Ad 3.: Aus den in der Selbstanzeige dargelegten Gründen lässt sich ein Vorsatz oder eine grobe Fahrlässigkeit nicht ableiten.

Ad 4.: Eine andere Berechnung widerspricht dem Gleichheitssatz (Art. 7 B-VG) und wäre damit verfassungswidrig.

Es wird daher beantragt, den Bescheid über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 Finanzstrafgesetz (FinStrG) iVm § 10 Kapitalabfluss-Meldegesetz (KapMeldeG) vom 8.6.2016 aufzuheben, in eventuelle jedenfalls zu berichtigen."

In der mündlichen Verhandlung vom 9.12.2016 wurde ergänzend erhoben und festgestellt:

"Beschwerdeführerin (Bf): Ich bin in Triest geboren, habe eine Handelsschulbildung und in der Folge mit meinem Mann in X ein Import-Export-Unternehmen geführt. Ich habe die Buchhaltung gemacht und auch mit den Kunden verhandelt. Ich hatte schon zu dem Zeitpunkt, als wir in X gelebt haben, ein Wertpapierkonto in der Schweiz. Im Jahr 1966 sind wir nach Österreich gekommen. Mein Mann war Jahrgang 1905, er ist in Österreich keiner beruflichen Tätigkeit mehr nachgegangen. Ich war in Österreich auch nicht berufstätig. Wir haben in Y von dem zuvor in Italien erwirtschafteten Vermögen gelebt. Mein Mann hatte eine Pension von der Z, da er in Österreich ein Grundstück hatte und deswegen Zahlungen an die Kasse leisten musste. Mein Gatte ist 1988 verstorben.

Ich reiche selbst Einkommensteuererklärungen ein und habe in den Jahren 2006 bis 2012 steuerpflichtige Bezüge der Sozialversicherungsanstalt der A von ca. Euro 800 im Jahr erklärt. Die Steuererklärungen habe ich selbst gemacht. Die Einkünfte, die ich unter ausländische Einkünfte erfasst habe, stammen aus der ehemaligen Berufstätigkeit in Italien.

Auf Vorhalt, dass in den meisten europäischen Ländern Zinseinkünfte aus Wertpapieren in der Einkommensteuererklärung zu erfassen sind, dies auch in Österreich so war und im Jahr 1993 zu österreichischen Zinseinkünften eine Endbesteuerung durch Kapitalertragsteuer normiert wurde. Mit 1. Januar 1993 trat das Endbesteuerungsgesetz für in Österreich erzielte Erträge aus Kapitalvermögen im Verfassungsrang in Kraft, was im Vorfeld zu einer umfangreichen Berichterstattung in allen Medien geführt hat:

Bf: Dies sagt mir nichts. Ich habe auch in Italien die in der Schweiz bezogenen Zinsen nicht in eine Steuererklärung aufgenommen.

Auf Vorhalt, dass die Zinsen von der Bf. in bar und dies in größeren Beträgen in der Schweiz abgeholt worden seien:

Bf: Das ist richtig. In den Jahren 2006 bis 2012 habe ich auch von diesen Zinsen gelebt. Ich habe das Geld deswegen in der Schweiz angelegt, weil Schweiz den Ruf hatte, ein sicheres Land zu sein. Im Rest Europas hat es Krisen gegeben, ich habe mich sicher gefühlt, dass dieses Geld in der Schweiz ist.

Vertreterin (V): Ich war kurzfristig auch einige Jahre auf dem Wertpapierkonto zeichnungs-berechtigt und habe einmal eine Abhebung mit meiner Mutter in der Schweiz getätigt.

Auf Vorhalt, dass 2008 ein Presseartikel erschienen ist, dass die deutsch-liechtensteinische Steuer-Affäre, die seit 2006 bestehe, Österreich erreicht habe und die Liechtensteiner Daten-CD, die dem deutschen Bundesnachrichtendienst zugespielt worden sei, auch Österreicher enthalte.

Ende 2012 wurden die CD-Kundendatenkäufe deutscher Steuerfahnder zu Konten bei der Schweizer Großbank Credit Suisse ab März 2010 zusammengefasst.

Am 13.4.2012 wurde ein zwischenstaatliches Steuerabkommen zwischen der Schweiz und Österreich zur „Legalisierung von Schwarzgeld“ abgeschlossen, das mit 1.1.2013 in Kraft getreten ist und 2012 haben Sie Ihr Geld nach Österreich transferiert, wieso:

Bf: Ich habe mir in diesem Zusammenhang gedacht, wenn auch die Schweiz schon eine "Mehrwertsteuer" abzieht, kann ich das Geld gleich nach Österreich transferieren und muss nicht mehr reisen. Ich bin alleine in die Schweiz gefahren und habe den Transfer veranlasst. Ich hatte verschiedene Wertpapiere, die über mehrere Jahre Zinserträge abgeworfen haben. Dazu wurde ich von Mitarbeitern der Bank beraten. Ich habe nicht geglaubt, dass die Schweiz die Erträge besteuert.

Auf Befragung durch die AB, wie die Bf. das Geld nach Österreich geholt habe:

Bf: Ich bin mit dem Auto gefahren oder mit der Bahn. Ich hatte eigentlich keine Bedenken mit größeren Bar-Geldbeträgen zu reisen.

Auf Vorhalt, dass die Abgabennachforderung beziehungsweise auf hinterzogene Abgaben angenommen wurde und dazu kein Beschwerdeverfahren angestrebt wurde.

V: Das war ja die Schadensgutmachung für die Selbstanzeige, dies hat keinen pönalen Charakter.

Die AB beantragte die Abweisung der Beschwerde und verwies auf OGH-Rechtssatz Rs0098671 vom 19.05.1981 zu 14Os57/15m, dass auch auf den äußeren Umständen der Tat beruhend durchaus Schlüsse auf die subjektive Tatseite gezogen werden."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 10 Abs. 1 Kapitalabfluss-Meldegesezt (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 Abgabeananspruches, 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 Abgabeananspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Gemäß § 31 Abs. 1 FinStrG erlischt die Strafbarkeit eines Finanzvergehens durch Verjährung. Die Verjährungsfrist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit

abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, so beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt zu laufen. Sie beginnt aber nie früher zu laufen als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe, gegen die sich die Straftat richtet.

Abs. 2: Die Verjährungsfrist beträgt für Finanzordnungswidrigkeiten nach §§ 49 und 49a drei Jahre, für andere Finanzordnungswidrigkeiten ein Jahr und für die übrigen Finanzvergehen fünf Jahre.

Abs. 3: Begeht der Täter während der Verjährungsfrist ein vorsätzliches Finanzvergehen, auf das § 25 oder § 191 StPO nicht anzuwenden ist, so tritt die Verjährung nicht ein, bevor auch für diese Tat die Verjährungsfrist abgelaufen ist.

Abs. 4: In die Verjährungsfrist werden nicht eingerechnet:

a) die Zeit, während der nach einer gesetzlichen Vorschrift die Verfolgung nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden kann;

b) die Zeit, während der wegen der Tat gegen den Täter ein Strafverfahren bei der Staatsanwaltschaft, bei Gericht, bei einer Finanzstraßbehörde oder beim Bundesfinanzgericht geführt wird;

c) die Zeit von der Einbringung einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof oder einer Revision an den Verwaltungsgerichtshof bezüglich des Finanzstrafverfahrens oder der mit diesem im Zusammenhang stehenden Abgaben- oder Monopolverfahren bis zur deren Erledigung;

d) die Probezeit nach § 203 Abs. 1 StPO sowie die Fristen zur Zahlung eines Geldbetrages samt allfälliger Schadensgutmachung und zur Erbringung gemeinnütziger Leistungen samt allfälligem Tatfolgenausgleich (§§ 200 Abs. 2 und 3, 201 Abs. 1 und 3 StPO).

Abs. 5: Bei Finanzvergehen, für deren Verfolgung die Finanzstraßbehörde zuständig ist, erlischt die Strafbarkeit jedenfalls, wenn seit dem Beginn der Verjährungsfrist zehn Jahre und gegebenenfalls die in Abs. 4 lit. c genannte Zeit verstrichen sind. Bei Finanzvergehen nach § 49a FinStrG erlischt die Strafbarkeit jedenfalls, wenn dieser Zeitraum ab dem Ende der Anzeigefrist gemäß § 121a Abs. 4 BAO oder der Mitteilungsfrist nach § 109b Abs. 6 EStG 1988 verstrichen ist.

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 die Bf. in den Jahren 2006 bis 2012 Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen (es wurden Wertpapiere in der Schweiz lautend auf Ltd Belize gehalten) bezogen und nicht in ihre Einkommensteuererklärungen für diese Jahre aufgenommen hat sowie die Höhe der bezogenen Kapitalerträge und die darauf beruhenden Nachforderungen an Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2012. Die Abgabennachforderung und die Abgabenerhöhung wurden am 13.7.2016 vollständig entrichtet.

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

Die Festsetzungen der Abgabennachforderungen wurden nicht mit Beschwerde bekämpft, damit wurde die längere Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben im Festsetzungsverfahren akzeptiert.

Die Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG ist ein Nebenanspruch, Verfahrensrecht zur Festsetzung ist die Bundesabgabenordnung, daher gibt es dazu keinen Günstigkeitsvergleich nach § 4 Abs. 2 FinStrG.

Es ist somit irrelevant, dass die gegenständlichen Taten zu einem Zeitpunkt begangen wurden, bei dem eine Abgabenerhöhung für Einkommensteuerverkürzungen 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 (ohne Bezug zu einer Prüfungshandlung der Abgabenbehörde) unter den dort genannten Voraussetzungen, unabhängig davon, dass diesbezügliche Tatzeiträume vor Inkrafttreten des KapMeldeG liegen.

Zunächst ist den Einwänden des Fehlens der Abhaltung eines Finanzstrafverfahrens zur Feststellung eines vorsätzlich oder grob fahrlässig begangenen Finanzvergehens und der Stützung auf ein verfassungswidriges Gesetz bei Festsetzung einer Abgabenerhöhung im Zusammenhang mit der Erstattung einer Selbstanzeige entgegenzuhalten:

Die Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG hat nach den Vorgaben des Gesetzgebers, wie bereits ausgeführt wurde, in einem Abgabenverfahren

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 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", Anmerkung: verfahrensgegenständlich "versehentlich"), ist in der Bescheidbegründung durch die Abgabenbehörde bzw. in einer Begründungsergänzung durch das Bundesfinanzgericht im Beschwerdeverfahren einzugehen."

Gerade verfahrensgegenständlich hatte die Abgabenbehörde ja auch bereits im Abgabefestsetzungsverfahren eigenständig eine Entscheidung zum Vorliegen von hinterzogenen Abgaben für die Berechtigung Abgabefestsetzungen vornehmen zu können (§ 116 BAO, Vorfragenentscheidung), zu treffen, daher ist es kein Novum des § 29 Abs. 6 FinStrG, dass auch in diesem Fall die Abgabenbehörde Entscheidungen zur subjektiven Tatseite in einem Abgabenverfahren zu treffen hat.

Der Grundsatz "nulla poena sine culpa" kann nicht zum Tragen kommen, da wie oben ausgeführt, keine Strafe verhängt wird.

Dem Vorbringen, dass es gerade der Sinn einer Selbstanzeige sei, finanzstrafrechtliche Ermittlungen und Feststellungen zum Vorliegen von vorsätzlich oder grob fahrlässigen Finanzvergehen seitens der Finanzstrafbehörde zu verhindern, ist entgegen zu halten, dass es selbstverständlich auch Aufgabe der Finanzstrafbehörde ist, das Vorliegen aller Voraussetzungen zur Erzielung dieses Strafaufhebungsgrundes zu prüfen.

Sollte z.B., was häufig zum Scheitern von Selbstanzeigen führt, der Zahlungsverpflichtung nach § 29 Abs. 2 FinStrG nicht entsprochen worden sein, so hat die Finanzstrafbehörde sehr wohl auch amtswegig zu prüfen, ob überhaupt strafbare Taten begangen wurden (z.B. Rücktritt vom Versuch, Verjährung) bzw. die geforderte subjektive Tatseite (grobes Verschulden bei fahrlässiger Abgabenverkürzung, bedingter Vorsatz bei Hinterziehung bescheidmäßig festzusetzender Abgaben, Wissentlichkeit hinsichtlich einer Umsatzsteuerverkürzung im Voranmeldungsstadium usw.) vorliegt.

Nicht ersichtlich ist, wieso die Einführung der Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG das Verbot des Zwanges sich nicht selbst beschuldigen zu müssen, verletzen solle.

Die Darlegungsverpflichtung eines Selbstanzeigers ist in § 29 Abs. 1 FinStrG geregelt und hat durch die Normierung einer Abgabenerhöhung keine Änderung erfahren.

Aus § 29 Abs. 1 FinStrG ergibt sich, dass eine Verfehlung, die schuldhaftige Begehung eines Finanzvergehens, in Form eines Anbringens des Selbstanzeigers darzulegen ist, um einen Strafaufhebungsgrund geltend zu machen.

Die Bekanntgabe einer Verfehlung ist auch nicht Gegenstand der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§§ 119, 120 BAO, weil sie nicht von einer Abgabenvorschrift der BAO, sondern von einer Vorschrift des FinStrG verlangt wird, daher ist nach den Vorgaben des Finanzstrafrechts eine über abgabenrechtliche Bestimmungen hinausgehende Darlegungsverpflichtung zu einem Fehlverhalten gegeben. Nur wer vermeint straffällig geworden zu sein, kann eine Strafaufhebung anstreben.

Mit Steuerreformgesetz 2015/2016, in Kraft getreten mit 1.1.2016, wurde die Strafbarkeit bewirkter Abgabenverkürzungen auf das Vorliegen von zumindest grobem Verschulden eingeschränkt, daher ist aber sehr wohl auch vorstellbar, dass eine Abgabenverkürzung leicht fahrlässig bewirkt wurde und somit eine Darlegung einer nach den aktuellen Bestimmungen des FinStrG nicht strafbaren, aber schuldhaften Verfehlung gegeben sein könnte.

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 der Bf. in der Schweiz im Jahr 2012 geschlossen wurden, fällt dies in den Zeitraum der Meldepflicht ihrer österreichischen Bank und hätte diese spätestens bis 31.12.2016 ihre Identität an das BMF bekannt zu geben gehabt.

Bis 31.3.2016 wäre es der 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 Abgabenspruches, ausgenommen Vorauszahlungen, eine Selbstanzeige erstattet worden ist - keine Anwendung findet, demnach könnten auch mehrere Selbstanzeigen zum selben Abgabenspruch nach § 10 KapMeldeG erstattet werden.

Nach § 10 Abs. 2 KapMeldeG tritt für selbstangezeigte Finanzvergehen nach § 10 Abs. 1 KapMeldeG strafbefreiende Wirkung nur insoweit, als auch eine Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG entrichtet wird.

Verfahrensgegenständlich ist es irrelevant, dass sich der Schriftsatz zur Erstattung der Selbstanzeige auf § 29 FinStrG bezieht, da sich aus dem Inhalt zum verwirklichten Sachverhalt unzweifelhaft ergibt, dass § 10 KapMeldeG Grundlage dieser Selbstanzeigenerstattung darstellt, daher fällt eine Abgabenerhöhung nach dieser Bestimmung und dem Verweis auf die Berechnung deren Höhe nach § 29 Abs. 6 FinStrG an.

Anspruchsvoraussetzung für eine Abgabenerhöhung ist somit neben einer noch nicht festsetzungsverjährten Abgabe nach den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung, nach § 10 KapMeldeG ein Finanzvergehen hinsichtlich der bewirkten Verkürzung der Abgabe, liegt dies vor, gilt für die Höhe der festzusetzenden Abgabenerhöhung der zweite Satz des § 29 Abs. 6 FinStrG.

Zu den einzelnen Finanzvergehen (Taten):

Für das Jahr 2006 wurden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von € 739,08 und ausländische Einkünfte von € 5.562,00 in der Einkommensteuererklärung erfasst und ein unrichtiger Bescheid vom 16. Mai 2007 mit einer Festsetzung von Null € erwirkt.

Für das Jahr 2007 wurden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von € 722,04 und ausländische Einkünfte von € 5.670,00 in der Einkommensteuererklärung erfasst und ein unrichtiger Bescheid vom 28. April 2008 mit einer Festsetzung von Null € erwirkt.

Für das Jahr 2008 wurden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von € 725,54 und ausländische Einkünfte von € 5.760,00 in der Einkommensteuererklärung erfasst und ein unrichtiger Bescheid vom 7. Mai 2009 mit einer Festsetzung von Null € erwirkt.

Für das Jahr 2009 wurden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von € 755,28 und ausländische Einkünfte von € 6.620,00 in der Einkommensteuererklärung erfasst und ein unrichtiger Bescheid vom 28. April 2010 mit einer Festsetzung von Null € erwirkt.

Für das Jahr 2010 wurden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von € 756,00 und ausländische Einkünfte von € 5.987,00 in der Einkommensteuererklärung erfasst und ein unrichtiger Bescheid vom 15. April 2011 mit einer Festsetzung von Null € erwirkt.

Für das Jahr 2011 wurden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von € 702,06 und ausländische Einkünfte von € 6.778,06 in der Einkommensteuererklärung erfasst und ein unrichtiger Bescheid vom 2. Mai 2012 mit einer Festsetzung von Null € erwirkt.

Für das Jahr 2012 wurden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von € 772,17 und ausländische Einkünfte von € 6.222,00 in der Einkommensteuererklärung erfasst und ein unrichtiger Bescheid vom 19. März 2013 mit einer Festsetzung von Null € erwirkt.

Die Verkürzung der bescheidmäßig festzusetzenden Einkommensteuer ist jeweils mit der Zustellung des unrichtigen Einkommensteuerbescheides vollendet, daher liegen in allen verfahrensgegenständlichen Jahren vollendete, nicht nach § 31 FinStrG bereits strafbarkeitsverjährte, Abgabenverkürzungen vor.

Ein Finanzvergehen stellt die schuldhaftige Verkürzung bescheidmäßig festzusetzender Einkommensteuer für ein Jahr dar. Es liegen demnach 7 Taten vor.

Zur subjektiven Tatseite der Bf. sind folgende allgemeine Überlegungen anzustellen:

In Wikipedia wird allgemein gehalten ausgeführt, dass Erträge aus Kapitalvermögen in fast allen europäischen Staaten der jeweiligen Einkommensteuer unterliegen.

Dies war auch hinsichtlich in Österreich erzielter Erträge aus Kapitalvermögen bis zum 1. Januar 1993 so, mit diesem Datum trat das Endbesteuerungsgesetz für in Österreich erzielte Erträge aus Kapitalvermögen im Verfassungsrang in Kraft, was im Vorfeld zu einer umfangreichen Berichterstattung in allen Medien geführt hat.

Die Bf. hat bei ihrer Einvernahme angegeben, eine wirtschaftlich ausgerichtete Schule besucht zu haben. In dem in der Folge zusammen mit ihrem Gatten betriebenen

Unternehmen hat sie in der Buchhaltung gearbeitet und Kundengespräche geführt. Die Geldanlage in der Schweiz wurde wegen der hohen Sicherheit dieses Landes gewählt.

Die Bf. war 38 Jahre alt, als im Jahr 1966 der Wohnsitz nach Y verlegt wurde, ihr Gatte 61 Jahre. Beide Ehegatten sind ab diesem Wohnsitzwechsel keiner Berufstätigkeit mehr nachgegangen und haben in der Folge vom erwirtschafteten Vermögen und den Zinsen aus der Schweiz gelebt.

Bei dem Alter und dem großen Altersunterschied der Ehegatten wäre es zunächst vorstellbar gewesen, dass die wirtschaftlichen Entscheidungen ausschließlich traditionell durch den Ehegatten getroffen wurden, daher ist entscheidungswesentlich, dass dieser bereits im Jahr 1988, also weit vor den Tatzeiträumen verstorben ist und die Bf. die Geldanlagen, wie sie auch zugesteht, eigenständig durchgeführt hat.

Im Jahr 1993 war die Bf. demnach bereits verwitwet und hat so gut wie ausschließlich von den Zinseinkünften aus der Schweiz gelebt. Ihre Tochter, geboren 1966, war um diese Zeit Jusstudentin, damit ist es nicht vorstellbar, dass Zinsenbesteuerung in Österreich und die breite Diskussion über die Endbesteuerung österreichischer Zinsen und das Schweizer Bankgeheimnis in allen Medien völlig spurlos an der Bf. vorbeigingen.

Bereits in der Selbstanzeige wird zugestanden, dass die Ltd Belize auf deren Namen die Wertpapierkonten (4) in der Schweiz lauteten, der Bf. zuzurechnen ist.

Den Passus in der Selbstanzeige, dass die Bf. davon ausgegangen sei, dass das mit der Verwaltung betraute Institut für die Berechnung und Abfuhr allfälliger aus der Wertpapierveranlagung resultierender Steuern automatisch Sorge tragen würde, hat die Bf. in der mündlichen Verhandlung nicht bestätigt, sie hat vielmehr ausgesagt, dass sie nicht davon ausgegangen sei, dass die Erträge in der Schweiz besteuert werden.

Den erklärten jährlichen Einkünften unter dem Existenzminimum steht ein Vermögenstransfer im Jahr 2012 von € 1.629.500,44 gegenüber. Die Bf. ist in den verfahrensgegenständlichen Jahren mehrmals im Jahr in die Schweiz gefahren und hat Geldbeträge von bis zu ca. € 25.000,00 in bar nach Österreich gebracht sowie laufend auch nach Beratung durch Bankmitarbeiter Wertpapiere angekauft und damit ihr Vermögen verwaltet.

Zum ersten verfahrensgegenständlichen Tatzeitpunkt Mitte Mai 2007 war die Tochter der Bf. bereits Rechtsanwältin, unter ihren heutigen Spezialgebieten scheint auch Steuerrecht auf.

Bei diesem Sachverhalt wird der Behauptung der Bf., sie sei nicht davon ausgegangen, dass die erzielten Zinsen in Österreich der Einkommensbesteuerung unterliegen kein Glaube geschenkt. Natürlich kann Sicherheitsdenken von Personen, die den zweiten Weltkrieg miterleben mussten, das Hauptmotiv dafür gewesen sein, das Vermögen in die Schweiz zu transferieren und mag diese Erstentscheidung auch nicht durch die Bf. selbst getroffen worden sein, aber die Bf. als im Leben stehende ehemalige Unternehmerin, die noch dazu über eine Ltd. in Belize ihr Vermögen veranlagt, hat es nach Ansicht

der erkennenden Richterin zu den Tatzeitpunkten ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, dass die in der Schweiz lukrierten Zinsen der österreichischen Einkommensbesteuerung entzogen wurden. Ihr Leugnen wird im Rahmen der freien Beweiswürdigung als Schutzbehauptung angesehen. Worüber sie geirrt haben könnte, wurde nicht vorgebracht, ein Anhaltspunkt für einen Irrtum ist auch nicht ersichtlich.

Am 13.4.2012 wurde das zwischenstaatliche Steuerabkommen zwischen der Schweiz und Österreich zur „Legalisierung von Schwarzgeld“ abgeschlossen, das mit 1.1.2013 in Kraft getreten ist.

Dazu ist auffällig, dass der Geldtransfer nach Österreich mit Oktober 2012 erfolgt ist, was die Bf. wortwörtlich damit erklärte, dass nunmehr auch die Schweiz "Mehrwertsteuer" einheben werde und sie damit das Geld gleich nach Österreich bringen könne und sich damit Reisetätigkeit erspare.

Das verwendete Wort "Mehrwertsteuer" zeigt das meist fehlende Unrechtsempfinden der Generation der Bf. hinsichtlich einer Unterlassung der Erfassung von "Sparerträgen" von schon einmal versteuertem Einkommen in einer Einkommensteuererklärung, wie dies auch vor 1993 mit in Österreich erzielten Zinsen bei Steuerpflichtigen auftrat, jedoch ändert eine mangelnde Identifizierung mit steuerlichen Vorschriften nichts an der Verpflichtung diese einhalten zu müssen. Der weitere Aussageinhalt, dass nunmehr eben auch Schweizer Zinserträge einer Besteuerung zugeführt werden, bestätigt nochmals indirekt, dass der Bf. die Steuerfreibelassung der Zinserträge in der Schweiz für Zeiträume vor ihrer Depotaufgabe bekannt waren und sie dies mit einer Veranlagung dort so angestrebt hat.

Konnte man damit einer Zinsenbesteuerung 2012 noch entgehen (mit der letzten unrichtigen Erklärung wurde am 19.3.2013 ein unrichtiger Einkommensteuerbescheid erwirkt), wurde durch das am 7.7.2014 beschlossene Bankenpaket eine Regelung geschaffen, die eben die Personen nacherfassen sollte, die im Vorfeld des Steuerabkommens ihr bislang in der Schweiz bzw. Liechtenstein veranlagtes Kapitalvermögen auf eine österreichische Bank übertragen haben ("Abschleicher").

Hätte die Bf. demnach nunmehr keine Selbstanzeige nach § 10 KapMeldeG erstattet, wäre mit 31.12.2016 eine Meldepflicht der Bank schlagend geworden.

Das BFG ist im Beschwerdeverfahren in freier Beweiswürdigung zu dem Schluss gekommen, dass die Vorfrage nach § 116 BAO (Rechtsfrage, für deren Entscheidung die Behörde nicht zuständig ist, die aber für die Entscheidung eine notwendige Grundlage bildet) des Vorliegens von zumindest bedingt vorsätzlich begangenen Finanzvergehen zu bejahen und eine Abgabenerhöhung festzusetzen war.

Zum Einwand, die Abgabenerhöhung sei bis € 33.000,00 mit 5 % zu bemessen und erst darüber mit 15 % ist auf die Textierung des § 29 Abs. 6, dritter Satz FinStrG zu verweisen. *"Übersteigt die Summe der Mehrbeträge 33 000 Euro, ist die Abgabenerhöhung mit 15 % zu bemessen"*

Die Summe der Mehrbeträge (Abgabenverkürzungen) beträgt mehr als € 33.000,00 und weniger als € 100.000,00, daher war die Abgabenerhöhung mit 15 % der Mehrbeträge (= Abgabennachforderungen an Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2012) festzusetzen.

Die Beschwerde war 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.

Es liegen zwar bisher weder eine Entscheidung des BFG noch ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zu einer Selbstanzeige nach § 10 KapMeldeG vor, jedoch wurde verfahrensgegenständlich keine grundsätzliche ungelöste Rechtsfragen aufgeworfen.

Das Vorliegen der erforderlichen subjektiven Tatseite (Vorfrage nach § 116 BAO) wurde im Rahmen der freien Beweiswürdigung festgestellt.

Der Verwaltungsgerichtshof ist als Rechtsinstanz tätig, zur Überprüfung der Beweiswürdigung ist er im Allgemeinen nicht berufen (vgl. VwGH 11. 9. 2014, Ra 2014/16/0009 oder VwGH 26. 2. 2014, Ro 2014/02/0039).

Wien, am 29. November 2016