

93. Jahrgang / 20. Mai 2018 / Nr. 15

SWK

Steuer- und Wirtschaftskartei

Linde
www.lindeverlag.at

SWK.media

Die Nr. 1 im Steuerrecht jetzt auch 100 % digital

Familienbonus Plus

Unionsrecht und länderweise Indexierung

Schwerpunkt JStG 2018

Horizontal Monitoring kommt in den Regelbetrieb

Begleitende Kontrolle: Rechtssicherheit gegen Transparenz

Werbungskosten

Vertreterpauschalierung ist bis 2017 anzuwenden

Umsatzsteuer

Neues zu Leasing und Abzahlungskauf

USt-Update: Aktuelles auf einen Blick

Beihilfen

Wettbewerbsrecht und bescheidmäßige Subventionierung

Betrugsbekämpfung vs Privatsphäre

Umfang der Auskunftspflichten nach dem Kapitalabfluss-Meldegesetz

Rechtliche Grundlagen und Schranken

ROMAN THUNSHIRN*)



Seit Herbst 2017 häufen sich Aufforderungen der Finanzämter an abgabepflichtige natürliche Personen, unter Berufung auf das Kapitalabfluss-Meldegesetz (KapMeldeG) Auskünfte über Kapitalabflüsse und -zuflüsse von bzw auf Privatkonten zu erteilen. Die Aufforderungen sind häufig wenig spezifiziert, beschränken überwiegend den Kreis der zu erläuternden Kapitalabflüsse weder betraglich noch sachlich und beziehen sich häufig auf Zeiträume vor Inkrafttreten des KapMeldeG. IdR wird auch verlangt, den Zweck der Auszahlung, die Verwendung durch den Empfänger und die Herkunft der Mittel zu erläutern. Dieser Beitrag untersucht den rechtlichen Rahmen für derartige Auskunftsbegehren, unter welchen Umständen eine Person in

Anbetracht der gesetzlichen Bestimmungen verpflichtet werden kann, Auskünfte über Kapitalabflüsse von Privatkonten und damit bedingt gleichzeitig Kapitalzuflüsse bei Dritten (denen das abgeflossene Kapital zugeflossen ist) zu erteilen.

1. Umfang der gemeldeten Daten und steuerliche Bestimmungen

Ziel des KapMeldeG ist, dass Privatkunden ab dem 1. 3. 2015 keine größeren Beträge von ihren österreichischen Bankkonten und -depots abziehen (Kapitalabfluss) können, ohne dass der Vorgang dem BMF gemeldet wird. Zweck des Gesetzes ist, Kapitalabflüsse zu entdecken und steuerlich zu verwerten, die ansonsten aus Anlass des Bankenpaketes vorgenommen und steuerlich unentdeckt bleiben würden.¹⁾ Das Gesetz ist befristet (§ 16 KapMeldeG letztmalig für Kapitalabflüsse im Dezember 2022) und als Begleitgesetz zum Bankenpaket erlassen. Es sieht Meldepflichten für bestimmte Kapitalabflüsse sowie Kapitalzuflüsse (aus der Schweiz und Liechtenstein) vor. Die Meldung hat neben der Konto-/Depotnummer und dem jeweiligen Betrag das verschlüsselte bereichsspezifische Personenkennzeichen für Steuern und Abgaben (vbPK SA) zu enthalten. Meldepflichtig sind *Kapitalabflüsse* (Auszahlungen und Überweisungen von Konten und Spareinlagen, Übertragung von Eigentum an Wertpapieren mittels Schenkung im Inland sowie Verlagerung von Wertpapieren in ausländische Depots) von mindestens 50.000 Euro von natürlichen Personen. Die Meldepflicht tritt unabhängig davon ein, ob der Kapitalabfluss in einem einzigen oder in mehreren Vorgängen, zwischen denen eine Verbindung offenkundig gegeben ist, getätigt wird. Ausgenommen von dieser Meldepflicht sind Kapitalabflüsse von Geschäftskonten von Unternehmen.

§ 12 KapMeldeG enthält auch eine an die Abgabenbehörden gerichtete Bestimmung.²⁾ Dabei ist eine unterschiedliche Vorgehensweise für Zu- und Abflüsse vorgesehen:

- Die Abgabenbehörden haben einlangende Meldungen von *Kapitalabflüssen* dem Dokumentationsregister (§ 114 Abs 2 BAO) hinzuzufügen. Daneben dürfen die Meldungen ausschließlich für eine Analyse für Zwecke der *Betrugsbekämpfung* unter

*) Dr. Roman Thunshirn ist Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Partner der Merkur Treuhand AG in Wien. Der Autor dankt StB Dr. Ilse Gössinger und StB Mag. Christoph Hohenecker für ihre wertvollen Anregungen und die kritische Durchsicht und Diskussion des Artikels.

¹⁾ EriRV 685 BigNR 25. GP.

²⁾ *Knechtl*, Lückenlose Überprüfung von Kapitalzuflüssen, SWK 35/2017, 1499.

Ableich der über den Steuerpflichtigen im Abgabenaht vorhandenen Daten und für damit in Zusammenhang stehende allgemeine Aufsichtsmaßnahmen (§§ 143 und 144 BAO) oder Außenprüfungen (§ 147 BAO) herangezogen werden.

- Die Abgabenbehörden haben einlangende Meldungen von *Kapitalzuflüssen* dem Dokumentationsregister hinzuzufügen und iSd § 115 Abs 1 BAO lückenlos zu prüfen.

Die Rechtsgrundlage für das Dokumentationsregister findet sich in § 114 Abs 2 BAO. Es handelt sich hier um eine Spezifizierung der Erhebungspflichten gem § 114 Abs 1 BAO.³⁾ Das Register hat insb Daten betreffend die Identität des Abgabepflichtigen und die Klassifizierung seiner Tätigkeit zu umfassen. Es ist bloß deklarativ, dh, die Bestimmung wendet sich ausschließlich an die Abgabenbehörde.

Weitere steuerliche Bestimmungen, insb über den genauen Umfang der Auskunftspflichten enthält das KapMeldeG nicht. Auffallend ist, dass das § 12 KapMeldeG wörtlich von „Zwecken der Betrugsbekämpfung“ spricht, was sich aus der Zwecksetzung des Bankenpakets wohl auch zumindest als Absicht des Gesetzgebers erschließt. Bisherige Rechtsgrundlagen für die Betrugsbekämpfung durch die Abgabenbehörden waren die Abzugsverbote der § 20 Abs 1 Z 5 lit a und c EstG, § 12 Abs 1 Z 4 lit a und c KStG⁴⁾ sowie § 78 StPO, der eine Anzeigeverpflichtung der Abgabenbehörden bei Verdacht des Vorliegens einer Straftat vorsieht.⁵⁾ Insofern liegt die gesetzgeberische Vorgabe der Betrugsbekämpfung an die Abgabenbehörden im internationalen Trend.⁶⁾ Die gesetzliche Wortfolge lässt darauf schließen, dass es sich bei der in § 12 KapMeldeG angesprochenen Analyse um eine an die Abgabenbehörden gerichtete Bestimmung zum Zweck der Betrugsbekämpfung und nicht (primär) zum Zweck der Abgabeneinhebung handeln dürfte. Insofern mutet es etwas befremdlich an, dass weder ein Verweis auf die Bestimmungen der StPO, welche die Tätigkeiten der Strafverfolgung normieren, erfolgt ist noch eine eingehende Regelung, wie diese Betrugsbekämpfungsaufgabe und mit welchen Methoden diese auszuüben ist. Auch das Organisationshandbuch der Finanzverwaltung (OHV) enthält keinerlei Bestimmungen über eine auf § 12 KapMeldeG gestützte Vorgehensweise. Darauf wird noch in weiterer Folge einzugehen sein.

2. Rechtliche Grundlagen für Auskunftsbegehren der Abgabenbehörden

2.1. Allgemeine Auskunftspflichten

Die Bestimmung über das Dokumentationsregister findet sich in der programmatischen Regelung des § 114 BAO. Gemäß Abs 1 haben die Abgabenbehörden darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. Sie haben alles, was für die Bemessung der Abgaben wichtig ist, sorgfältig zu erheben und die Nachrichten darüber zu sammeln, fortlaufend zu ergänzen und auszutauschen. Die Behörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Im Abgabeverfahren gilt somit der Untersuchungsgrundsatz, dem zufolge die materielle Wahrheit zu erforschen ist.⁷⁾ Die amtswegige Ermittlungspflicht besteht jedoch nur innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwands. Sie findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falls nur die Partei Angaben zum Sachverhalt

³⁾ Knechtl, SWK 25/2017, 1499, unter Hinweis auf Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 114 E 1, und Ritz, BAO⁶ (2017) § 114 Tz 1.

⁴⁾ Achatz, Abgabenbehördliche Prüfungen als Speerspitze der Korruptionsbekämpfung in Österreich, in Dannecker/Leitner (Hrsg), Handbuch Korruption (2012) 113.

⁵⁾ Achatz in Dannecker/Leitner, Korruption, 113 (122).

⁶⁾ Achatz in Dannecker/Leitner, Korruption, 113 (113 ff).

⁷⁾ Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 115 Anm 1; Knechtl, SWK 35/2017, 1499.

machen kann.⁸⁾ Maßnahmen iSd § 114 Abs 1 BAO können sowohl in einem konkreten Abgabeverfahren als auch im Vorfeld eines solchen gesetzt werden.⁹⁾

Abgesehen von der programmatischen Bestimmung des § 114 BAO enthält § 12 KapMeldeG eine Anordnung, wie die Meldungen von Kapitalabflüssen (ausschließlich) zu verwenden sind:

- Analyse für Zwecke der Betrugsbekämpfung unter Abgleich der über den Steuerpflichtigen im Abgabenakt vorhandenen Daten und
- damit in Zusammenhang stehende allgemeine Aufsichtsmaßnahmen nach §§ 143 und 144 BAO oder Außenprüfungen nach § 147 BAO.

§ 12 KapMeldeG geht als *lex specialis* § 114 BAO vor. Weitere Regelungen über die konkrete (verfahrensrechtliche) Umsetzung der Aufgabe der Betrugsbekämpfung, wie sie etwa die StPO enthält, fehlen allerdings, was weder der Effizienz zuträglich ist noch ein rechtsstaatlich eindeutig adäquates Vorgehen durch die Abgabenbehörden erlaubt.¹⁰⁾ Insbesondere fehlen Bestimmungen über die Rahmenbedingungen der Tätigkeiten von Strafverfolgungsbehörden, wie sie die StPO enthält (zB §§ 5 und 7 StPO).

Die Heranziehung von Daten über *Abflüsse* unterscheidet sich eindeutig von jenen über *Zuflüsse*: Unter Beachtung der Intention der §§ 6 ff KapMeldeG kann die Vorschrift, dass Kapitalzufluss-Meldungen lückenlos iSd § 115 Abs 1 BAO zu prüfen sind, nur bedeuten, dass der Abgabepflichtige hinsichtlich jeder einzelnen Meldung anzugeben hat, wie das zugeflossene Vermögen erworben wurde und ob der Vermögenserwerb bzw die Erträge gegebenenfalls einer korrekten Besteuerung unterzogen wurden. Begründet ist dies darin, dass in Abgabenerklärungen lediglich Bemessungsgrundlagen einzutragen sind und die Behörde ohne nähere Überprüfung nicht nachvollziehen kann, ob Erträge, die aus dem zugeflossenen Vermögen stammen, bereits in der Vergangenheit in Österreich besteuert wurden.

Eine Beweislastumkehr oder erhöhte Mitwirkungspflicht ist aus § 12 KapMeldeG bzw § 114 BAO nicht abzuleiten. Eine Beweislastumkehr im Abgabenrecht bedarf im Übrigen auch einer ausdrücklichen Bestimmung, wie sie sich etwa in § 121a Abs 8 BAO findet.

Die rechtliche Grundlage für allgemeine Aufsichtsmaßnahmen findet sich in §§ 143 ff BAO. § 143 Abs 1 BAO knüpft iZm der Berechtigung der Abgabenbehörde, über alle für die Erhebung von Abgaben maßgebenden Tatsachen Auskunft zu verlangen, ausdrücklich auf die Erfüllung der in § 114 BAO bezeichneten Aufgaben an. Gemäß § 143 Abs 1 und 2 BAO hat jede Person auf Verlangen der Abgabenbehörde Auskunft über alle für die Abgabenerhebung maßgebenden Tatsachen zu geben sowie Urkunden und andere schriftliche Unterlagen zur Einsichtnahme vorzulegen. Die Einvernahme von Auskunftspersonen kann nicht nur in Abgabeverfahren gegen bestimmte Abgabepflichtige, sondern auch im „Vorfeld“ solcher Verfahren erfolgen. Die Auskunftspflicht besteht unabhängig davon, ob die Umstände für die von der Auskunftsperson geschuldeten Abgaben oder für Abgaben Dritter bedeutsam sind. Für Auskunftspersonen gelten aber die für Zeugen geltenden Prinzipien (Vernehmungsverbote [§ 170 BAO], Aussageverweigerungsrechte [§ 171 BAO], Bestimmungen über Zeugenbelehrung [§ 174 BAO]). Bei Auskunftserteilung in eigener Sache gelten die Aussageverweigerungsrechte jedoch nicht. Auch berufsrechtliche Verschwiegenheitsverpflichtungen können einer Auskunftspflicht entgegenstehen.¹¹⁾ Gegebenenfalls gelten die einschlägigen strafrechtlichen Verfahrensbestimmungen.

Auskunftsverlangen gelten als Vorhalt iSd § 161 BAO. Ein Vorhalt wird zur Klärung von Sachverhalten (Bedenkenvorhalt) und zur Anforderung von Unterlagen (Ergänzungsauf-

⁸⁾ VwGH 29. 5. 2015, 2012/17/0197; *Knechtl*, SWK 35/2017, 1499.

⁹⁾ *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³, § 114 Anm 8.

¹⁰⁾ Schon zur bisherigen Rechtslage sehr kritisch *Achatz* in *Dannecker/Leitner*, Korruption, 113 (113 ff).

¹¹⁾ Zum Rechtsanwalt: EGMR 27. 4. 2017, Bsw-Nr 73607/13, *Sommer* gg Deutschland, *ecolex* 2017, 901 (*Kristoferitsch/Struth*).

trag) im Zuge des Ermittlungsverfahrens verwendet. Nach § 143 BAO bzw der Literatur¹²⁾ kann die Einvernahme von Auskunftspersonen aber auch im Vorfeld von Verfahren erfolgen. Vorhalte sind verfahrensleitende Verfügungen iSd §§ 94 und 244 BAO, wogegen ein gesondertes Rechtsmittel nicht zulässig ist.¹³⁾ Die Auskunftserteilung kann nur durch Zwangsstrafe (§ 111 BAO) erzwungen werden. Die Festsetzung der Zwangsstrafe ist jedoch unzulässig, wenn die Leistung unmöglich oder unzumutbar ist (§ 111 BAO). Zweck der Zwangsstrafe ist es, die Abgabenbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten.¹⁴⁾ Es erscheint fraglich, ob es überhaupt eine Rechtsgrundlage für die in der Einleitung angeführten Auskunftsbegehren (Vorhalte) gibt, da § 161 BAO die Prüfung von Abgabenerklärungen zum Inhalt hat. Nur wenn die Abgabenbehörde Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung hegt, hat sie die Ermittlungen vorzunehmen, die sie zur Erforschung des Sachverhalts für nötig hält. Ob das gem § 114 BAO zu führende Dokumentationsregister ohne weitere Analysen eine Basis für die zitierten Auskunftsbegehren ist, erscheint fraglich, da es sich bei den eingespeisten Daten um private Auszahlungen handelt, denen nicht von vornherein Betrugsinhalt unterstellt werden darf.

2.2. Außenprüfung

Bei jedem, der zur Führung von Büchern oder von Aufzeichnungen verpflichtet ist, kann die Abgabenbehörde jederzeit alle für die Erhebung der Abgaben bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse prüfen (§ 147 Abs 1 BAO). Der Prüfungsauftrag hat den Gegenstand der Prüfung sowie die zu prüfenden Abgabenarten und Zeiträume zu enthalten. Gegen den Prüfungsauftrag ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig (§ 148 Abs 4 BAO). Die Durchsetzung der Duldungs- und sonstigen Pflichten ist mit Zwangsstrafe erzwingbar. Hält ein Abgabepflichtiger den Prüfungsauftrag für rechtswidrig, so ist die Verweigerung der Mitwirkung, somit die „Provokation“ einer Zwangsstrafe ein geeigneter Weg, die Frage der Rechtmäßigkeit des Prüfungsauftrages im Rechtsmittelverfahren zu klären.

3. Rechtliche Schranken für Auskunftspflichten

3.1. Einfachgesetzliche Bestimmungen (Abgabenrecht)

Welche Schranken bestehen für den Eingriff in private Umstände, wozu Kapitalabflüsse von Privatkonten zählen? Bietet das Abgabenrecht die Möglichkeit für die Abgabenbehörden, die Offenlegung von Kapitalabflüssen und Zuflüssen von Privatkonten zu verlangen? Wenn ja: Welche Bedingungen müssen hierfür vorliegen?

Die rechtlichen Schranken über den Umfang von Auskunftspflichten finden sich zunächst in der BAO selbst. Der Umfang der Befugnisse der Abgabenbehörde ist auf die Ermittlung von „Abgaben“ beschränkt. Keinesfalls hat die Abgabenbehörde das Recht, das Privatleben zu erforschen, es sei denn, es sprechen besondere Umstände dafür, worauf in weiterer Folge noch eingegangen wird. Nahezu alle Bestimmungen der BAO, die den Umfang der Ermittlungs- wie auch der Mitwirkungspflicht betreffen, beziehen sich ausdrücklich immer nur auf (die Erhebung von) „Abgaben“:

- Gemäß § 1 BAO ist diese in Angelegenheiten der „*öffentlichen Abgaben*“ iSd § 3 BAO anzuwenden.
- Gemäß § 115 Abs 1 BAO haben Abgabenbehörden die „*abgabepflichtigen Fälle*“ zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln.

¹²⁾ Ritz, BAO⁶, § 143 Tz 4.

¹³⁾ Ritz, BAO⁶, § 94 II.

¹⁴⁾ Ritz, BAO⁶, § 111 II; UFS 9. 4. 2008, RV/0639-1/07, ecolex 2008/253, 674 (Koppensteiner).

- Gemäß § 119 Abs 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer „Abgabepflicht“ bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen.
- Gemäß § 120 Abs 1 BAO haben die Abgabepflichtigen dem Finanzamt alle Umstände anzuzeigen, die hinsichtlich der „Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer, der Umsatzsteuer oder Abgaben vom Vermögen“ die persönliche Abgabepflicht begründen, ändern oder beenden.
- Gemäß § 121a BAO sind „Schenkungen“ sowie „Zweckzuwendungen“ unter Lebenden dem Finanzamt anzuzeigen.
- Gemäß § 143 BAO ist die Abgabenbehörde zur Erfüllung der in § 114 BAO bezeichneten Aufgaben berechtigt, Auskunft über „alle für die Erhebung von Abgaben maßgebenden Tatsachen“ zu verlangen. Die Auskunftspflicht trifft jedermann, auch wenn es sich nicht um seine persönliche Abgabepflicht handelt.
- Gemäß § 161 BAO hat die Abgabenbehörde die „Abgabenerklärungen“ zu prüfen. Soweit nötig, hat sie, tunlichst durch schriftliche Aufforderung, zu veranlassen, dass die Abgabepflichtigen unvollständige Angaben ergänzen und Zweifel beseitigen (Ergänzungsauftrag). Erforderliche Beweise sind aufzunehmen.

Nunmehr fragt sich, ob und unter welchen Umständen private Umstände wie Kapitalabflüsse von Privatkonten auskunftspflichtig sind. Dazu folgender Grundsatz: Effizienter Steuervollzug verlangt, dass steuerungsrelevante Sachverhalte von der Finanzverwaltung nachvollzogen und kontrolliert werden können. Gegenstand der aufkommensstärksten Steuern sind idR entgeltliche Geschäfte. Diesen liegen im Regelfall¹⁵⁾ zweiseitige Rechtsverhältnisse zugrunde, bei denen eine Leistung und eine Gegenleistung ausgetauscht werden. Die Möglichkeit, in Zahlungsströme Einsicht zu nehmen, erleichtert der Finanzverwaltung daher die Kontrolle. Dem steht der Schutz der Privatsphäre (siehe dazu später) entgegen. Einsicht in private Konten wird nur dann adäquat sein, wenn dies besondere Umstände rechtfertigen, denn andernfalls würde die BAO entsprechende Bestimmungen über die Prüfung privater Geldflüsse beinhalten. Zu diesen besonderen Umständen zählen etwa: keine Relation zwischen dem Einkommen und den Auszahlungen („Vermögensdeckungsrechnung“), (begründeter) Verdacht der Verletzung von Abgabepflichten, etwa Nichterklärung von Umsätzen, Verletzung der Bestimmungen über Schenkungsmeldungen (§ 121a BAO), steuerliche „U-Boote“,¹⁶⁾ Korruptionsverdacht uÄ. Dieser Befund wird auch durch § 12 KapMeldeG untermauert, denn dort wird ausdrücklich festgehalten, dass die gesammelten Daten *ausschließlich* für die Betrugsbekämpfung herangezogen werden dürfen: „[...] ausschließlich für eine Analyse für Zwecke der Betrugsbekämpfung [...]“.

Die Wortfolge „Nach Maßgabe der Abgabenvorschriften“ (§ 119 BAO) bedeutet, dass die Offenlegungspflicht nur in den Fällen entsprechender gesetzlicher Anordnungen besteht.¹⁷⁾ Dazu zählen etwa die Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen, Anträge auf Nachsicht (§ 236 BAO) oder auf Entlassung aus der Gesamtschuld (§ 237 BAO). Die Offenlegungspflicht erstreckt sich nur auf Umstände iSd § 119 Abs 1 BAO.¹⁸⁾ Diese Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen, wobei von diesen Kriterien auch die Klarheit über die bedeutsamen Umstände umfasst ist.¹⁹⁾ Die Grenzen der Offenlegungspflicht, insb die Abgrenzung gegenüber der amtswegigen

¹⁵⁾ Ehrke-Rabel/Hödl, Effizienter Steuervollzug im Lichte des Datenschutzes unter Berücksichtigung von Kryptowährungen, in *Jahnel* (Hrsg), Jahrbuch Datenschutzrecht 2016, 231.

¹⁶⁾ *Scheiblaue*, Steuerprüfung: quo vadis? (Teil X), AFS 2014, 162.

¹⁷⁾ *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 119 Anm 8; *Althuber* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG (Stand 1. 7. 2014, rdb.at) § 50.

¹⁸⁾ *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 119 Anm 9.

¹⁹⁾ *Althuber* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG (Stand 1.7.2014, rdb.at) § 50 Rz 9, mit Hinweis auf die Judikatur, etwa VwGH 25. 1. 1999, 93/17/0313.

Wahrheitsermittlungspflicht (§ 115 Abs 1 und 3 BAO), ergeben sich aus der Zumutbarkeit, Geeignetheit, Verhältnismäßigkeit, Möglichkeit und Notwendigkeit.²⁰⁾ § 119 BAO ist als allgemeine Offenlegungsbestimmung und daher inhaltlich sehr weit konzipiert. Die konkreten Offenlegungspflichten sind in den einzelnen Tatbeständen der BAO sowie den jeweiligen Materiengesetzen normiert.²¹⁾

Die Offenlegungspflicht beschränkt sich auf abgabenrelevante Umstände.²²⁾ Darüber hinausgehende für den Steuertatbestand nicht maßgebliche Informationen sind für die Steuerbemessung irrelevant und vom Abgabepflichtigen daher nicht gefordert.²³⁾ Was im konkreten Fall zu einer vollständigen Offenlegung gehört, hat der Abgabepflichtige selbst nach bestem Wissen und Gewissen zu beurteilen. Objektiv setzt die Vollständigkeit die Offenlegung aller für eine ordnungsgemäße Feststellung des Sachverhalts notwendigen Tatsachen voraus. Weder das KapMeldeG noch § 114 Abs 2 BAO enthalten eine § 119 BAO vergleichbare Offenlegungspflicht für Kapitalabflüsse.

Zwischenfazit

Vordergründig bietet die BAO keine Grundlage für ein unbegründetes Auskunftsbegehren über *Kapitalabflüsse* von Privatkonten, weil sich die BAO auf „*Abgaben*“ und nicht auf private Umstände, wozu Kapitalabflüsse von Privatkonten zählen, bezieht. Auskunftsbegehren hinsichtlich Kapitalabflüssen privater Konten und Depots sind daher nur in begründeten Ausnahmefällen und dann zulässig, wenn dies der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und von Betrug dient, was einen objektiv vorliegenden Verdacht voraussetzt. Ein unspezifiziertes Abverlangen von Auskünften über Kapitalabflüsse ist ohne begründeten Verdacht nicht zulässig. Für *Kapitalzuflüsse* findet sich hingegen eine ausdrückliche Regelung in § 12 KapMeldeG, die eine lückenlose Überprüfung vorsieht.

3.2. Verfassungsrechtliche Schranken: Datenschutzrecht

Das Grundrecht auf Datenschutz ist ein Menschenrecht (arg: „*jedermann hat*“). Seine Verankerung findet sich im DSGVO 2000. Die Verfassungsbestimmung des § 1 DSGVO spricht dabei insb vom Geheimhaltungsanspruch bzw Geheimhaltungsinteresse. Das Grundrecht auf Datenschutz ist außerdem in Art 16 Abs 1 AEUV, Art 8 EU-GRC sowie in der Datenschutz-RL²⁴⁾ verankert. Es findet sich weiters bereits vor EU-Beitritt in Art 8 EMRK (Schutz der Privatsphäre). Die staatliche Kontrolle zu Steuerzwecken, die der Beschaffung personenbezogener Daten dient, stellt unstrittig einen Eingriff in das Grundrecht auf Datenschutz dar.²⁵⁾

Die internationale Entwicklung der letzten Jahre hat eine gesteigerte Aufmerksamkeit für das Erfordernis einer effizienten Kontrolle von steuerrelevanten Vorgängen mit sich gebracht.²⁶⁾ Beispiel hierfür sind die Amtshilfe-RL²⁷⁾, das KapMeldeG, das Kontenregister-Gesetz und das Gemeinsame-Meldestandard-Gesetz.²⁸⁾ Die gesetzlichen Aktivitäten seit dem Jahr 2009 betreffend die Zugriffs- und Kontrollrechte der Finanzverwaltung iZm Geldflüssen von Steuerpflichtigen zeigt, dass die Eingriffsmöglichkeiten des Staates in die Privatsphäre des Einzelnen kontinuierlich ausgedehnt worden sind.²⁹⁾

²⁰⁾ Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³, § 119 10); Ritz, BAO⁶, § 119 Rz 4 mwN.

²¹⁾ Althuber in Tannert/Kotschnigg, FinStrG (Stand 1.7.2014, rdb.at) § 50 Rz 10.

²²⁾ Ritz, BAO⁶, § 119 Rz 1 mwN.

²³⁾ Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³, § 119, E 6a mit Hinweis auf VwGH 26. 11. 2002, 99/15/0154, sowie E 17 mwN sowie die Rechtsprechung des OGH.

²⁴⁾ RL 95/46/EG, ABI L 281 vom 23. 11. 1995, S 31.

²⁵⁾ Ehrke-Rabel/Hödl in Jahnel, Jahrbuch Datenschutzrecht 2016, 231.

²⁶⁾ Ehrke-Rabel/Hödl in Jahnel, Jahrbuch Datenschutzrecht 2016, 231.

²⁷⁾ RL 2014/107/EU des Rates vom 9. 12. 2014, ABI L 359 vom 16. 12. 2014, S 1.

²⁸⁾ GMSG, BGBl I 2015/163 idF EU-AbgÄG 2016; dazu Ehrke-Rabel, Geheimhaltungs- und Informationsinteressen beim automatischen Informationsaustausch nach dem GMSG, SWI 2016, 67 (67 ff).

²⁹⁾ Ehrke-Rabel/Hödl in Jahnel, Jahrbuch Datenschutzrecht 2016, 231.

Staatliche Kontrolle von bargeldlosen Zahlungsvorgängen mithilfe der Einsichtnahme in Bankkonten zur Sicherung des Steueraufkommens ist nunmehr auch ohne den Verdacht einer strafbaren Handlung möglich. Damit haben die Möglichkeiten eines Eingriffs in das Grundrecht auf Datenschutz zugenommen. Daher sind diese Gesetze im Hinblick auf das Datenschutzgrundrecht sensibel: Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit ist generell kritisch zu hinterfragen.³⁰⁾

Nach den unionsrechtlichen Vorgaben wie auch den verfassungsrechtlichen Grundsätzen gilt, dass Beschränkungen des Geheimhaltungsrechts ua nur zur Wahrung überwiegender berechtigter Interessen eines anderen zulässig sind.³¹⁾ Gesetzlich gedeckte Eingriffe in das Grundrecht auf Datenschutz müssen in einer Abwägung zwischen der Schwere des Eingriffs und der Bedeutung der mit ihnen verfolgten Ziele verhältnismäßig sein.³²⁾ Darüber hinaus dürfen Eingriffe auch im Fall zulässiger Beschränkungen nur in der gelindesten zum Ziel führenden Art vorgenommen werden (§ 1 Abs 2 DSGVO).³³⁾ Der EuGH verlangt in diesem Zusammenhang, dass sich die Ausnahmen vom Schutz des Grundrechts auf Datenschutz und dessen Einschränkungen auf das absolut Notwendige beschränken. An die Verhältnismäßigkeit eines Eingriffs ist ein strenger Maßstab anzulegen.

Eingriffe der Finanzverwaltung in die Privatsphäre sind Maßnahmen, die für das wirtschaftliche Wohl des Landes und zur Verhinderung strafbarer Handlungen erforderlich sind. Dem Grunde nach sind sie daher gerechtfertigt, sofern sie auf einer gesetzlichen Grundlage erfolgen und verhältnismäßig sind.³⁴⁾ Die Geheimhaltungsinteressen der Betroffenen erscheinen insofern geschützt, als das Steuergeheimnis (§ 48a BAO) die Abgabenbehörden dazu verpflichtet, ihnen im Rahmen ihrer Amtsführung bekannt gewordene Informationen geheim zu halten. Allerdings sind aus datenschutzrechtlicher Sicht verschiedene Eingriffsmöglichkeiten der Abgabenbehörden etwa nach dem KontRegG nicht unstrittig: Kritisiert wird insb die Unbestimmtheit des Gesetzes hinsichtlich der Dateneinschau.³⁵⁾ *Ehrke-Rabel/Hödl*³⁶⁾ kommen zwar zum Befund, dass die Bestimmungen des KontRegG unbedenklich, weil verhältnismäßig sind. Die Autorinnen halten aber gleichzeitig fest, dass Auskunftersuchen der Finanzverwaltung an Dritte – etwa Internetplattformen –, die keine Kreditinstitute sind, so sie unspezifiziert „ins Blaue“ ergehen, einen unverhältnismäßigen Eingriff in das Grundrecht auf Datenschutz bedeuten würden.

Die Einhaltung der Grundrechte richtet sich nicht nur an den einfachen Gesetzgeber, sondern auch an die Verwaltung und somit an die Abgabenbehörden. Die von den Abgabenbehörden verlangten Auskünfte über den Empfänger des Kapitalabflusses sind geeignet, das Grundrecht auf Datenschutz des Empfängers des privaten Kapitalabflusses zu verletzen: Da das Datenschutzgrundrecht nicht nur den Staat (und somit die Abgabenbehörde) bindet, sondern auch sonst jedermann, kann die Erfüllung des Auskunftsbegehrens, also die Bekanntgabe des *Empfängers* der Zahlung und ihres Zwecks, dessen Grundrecht auf Datenschutz verletzen.

Zwischenfazit

Ungeachtet der hier nicht diskutierten Verfassungskonformität des § 12 KapMeldeG sind auch die Abgabenbehörden verpflichtet, das Grundrecht auf Datenschutz zu respektieren. Das Verlangen auf Auskunft über Kapitalabflüsse ist daher nicht nur am Rahmen des

³⁰⁾ VfGH 11. 10. 2012, B 1369/11; 8. 10. 2015, G 264/2015; zur Konteneinschau vgl zuletzt umfassend *Rauscher*, Die Bewilligung von Auskunftsverlangen an das Bundesfinanzgericht, SWK 7/2018, 370; *Grill*, (Rechtsschutz)Verfahren bei Konteneinschau missglückt? taxlex 2015, 372.

³¹⁾ EGMR 27. 4. 2017, Bsw-Nr 73607/13, *Sommer* gg Deutschland, ecolex 2017, 901 (*Kristoferitsch/Struth*); VfGH 8. 10. 2015, G 264/2015.

³²⁾ *Ehrke-Rabel/Hödl* in *Jahnel*, Jahrbuch Datenschutzrecht 2016, 231.

³³⁾ VfGH 11. 10. 2012, B 1369/11.

³⁴⁾ *Ehrke-Rabel/Hödl* in *Jahnel*, Jahrbuch Datenschutzrecht 2016, 231.

³⁵⁾ *Grill*, taxlex 2015, 372.

³⁶⁾ *Ehrke-Rabel/Hödl* in *Jahnel*, Jahrbuch Datenschutzrecht 2016, 231.

§ 12 KapMeldeG sowie der BAO, sondern auch am Datenschutzgrundrecht zu messen. Dies erfordert neben der Einhaltung der Bestimmungen der BAO auch die Beachtung, dass der Eingriff in die Privatsphäre, wozu Auskunftsverlangen über private Kapitalabflüsse zählen, nicht nur verhältnismäßig sein muss, sondern sich auch als das gelindeste zum Ziel führende Instrument darstellen muss. Der Eingriff in die Privatsphäre muss sich auf das absolut Notwendige beschränken. Das setzt voraus, dass ein nachvollziehbarer Grund für das Auskunftsverlangen vorhanden und dokumentiert sein muss. Das Begehren, sämtliche Kapitalabflüsse seit dem Jahr X zu erklären, ist ohne ausreichenden Verdacht auf eine Abgabenverkürzung in diesem Zeitraum weder verhältnismäßig noch das gelindeste Mittel, den Eingriff in das Grundrecht zu rechtfertigen. Des Weiteren kann auch der Auskunftspflichtige selbst durch Bekanntgabe von Informationen über den Zahlungsempfänger dessen Datenschutzgrundrecht verletzen.

3.3. Verfassungsrechtliche Schranken: EMRK

Gemäß Art 8 EMRK (Recht auf Achtung des Privat- und Familienlebens) hat jedermann Anspruch auf Achtung seines Privat- und Familienlebens, seiner Wohnung und seines Briefverkehrs. Der Eingriff einer öffentlichen Behörde in dieses Recht ist nur statthaft, insoweit dieser Eingriff gesetzlich vorgesehen ist und eine Maßnahme darstellt, die in einer demokratischen Gesellschaft für die nationale Sicherheit, die öffentliche Ruhe und Ordnung, das wirtschaftliche Wohl des Landes, die Verteidigung der Ordnung und zur Verhinderung von strafbaren Handlungen, zum Schutz der Gesundheit und der Moral oder zum Schutz der Rechte und Freiheiten anderer notwendig ist. Die in der EMRK beschriebenen Menschenrechte und Grundfreiheiten werden grundsätzlich bedingungslos gewährleistet. Einschränkungen sind nur ausnahmsweise und nur insoweit zulässig, als sie in der EMRK ausdrücklich vorgesehen sind. Einschränkungen sind als Ausnahmen restriktiv auszulegen und unterliegen einem Übermaßverbot. Einschränkungen sind insoweit zulässig, als sie unumgänglich erforderlich sind. Der EGMR hat entschieden, dass Bankunterlagen grundsätzlich Teil der von Art 8 EMRK geschützten Privatsphäre sind, und zwar unabhängig vom Inhalt und unabhängig davon, wem die Datenträger gehören oder wo sie sich befinden.³⁷⁾

Zwischenfazit

Das Auskunftsverlangen der Abgabenbehörden verletzt – soweit es nicht objektiv begründet ist und die angefragten Kapitalabflüsse spezifiziert sind – das Grundrecht des Art 8 EMRK.

3.4. Bankgeheimnis

Gemäß § 38 BWG (Verfassungsbestimmung) besteht umfassender Schutz für Geheimnisse, die Kreditinstituten ausschließlich aufgrund der Geschäftsverbindungen mit Kunden oder aufgrund des § 75 Abs 3 BWG anvertraut oder zugänglich gemacht worden sind (Bankgeheimnis). Werden Organen von Behörden bei ihrer dienstlichen Tätigkeit Tatsachen bekannt, die dem Bankgeheimnis unterliegen, so haben sie das Bankgeheimnis als Amtsgeheimnis zu wahren, von dem sie nur in den Fällen des § 38 Abs 2 BWG entbunden werden dürfen. Die Geheimhaltungsverpflichtung gilt zeitlich unbegrenzt. Gemäß § 38 Abs 2 BWG besteht das Bankgeheimnis ua nicht (i) in einem Strafverfahren wegen vorsätzlicher Finanzvergehen, ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten, gegenüber den Finanzstrafbehörden, (ii) gegenüber Abgabenbehörden des Bundes auf ein Auskunftsverlangen gem § 8 KontRegG, (iii) hinsichtlich der Übermittlungspflicht des § 3 KontRegG und der Auskunftserteilung nach § 4 KontRegG sowie (iv) hinsichtlich der Datenübermittlung nach dem KapMeldeG.

³⁷⁾ EGMR 27. 4. 2017, Bsw-Nr 73607/13, *Sommer* gg Deutschland, ecolex 2017, 901 (*Kristoferitsch/Struth*); 7. 7. 2015, Bsw-Nr 28007/12, *M.N.* ua gg San Marino.

Zwischenfazit

Die Abgabenbehörden sind an das Bankgeheimnis gebunden. Zwar wird durch § 48a BAO gewährleistet, dass Bankdaten dem Amtsgeheimnis unterliegen, dennoch erscheint es gesetzlich weder gedeckt noch gewollt, dass Abgabenbehörden über den „Umweg“ von (auf das KapMeldeG gestützten) Auskunftsbegehren Bürger (und Abgabepflichtige) zwingen, die geschützten Daten durch Zwang (§ 111 BAO) selbst herauszugeben.

3.5. Parallele zum Kontenregister- und Konteneinschaugesetz?

Anders als das KapMeldeG enthält das KontRegG präzise Bestimmungen über die Zulässigkeit und den Umfang von Abfragen bzw. Einschaueinrichtungen in das Kontenregister sowie von Auskunftsverlangen an Kreditinstitute. Gemäß § 4 Abs 1 KontRegG (Verfassungsbestimmung) dürfen Auskünfte aus dem *Kontenregister* ua nur in folgenden Fällen erteilt werden: (i) für finanzstrafrechtliche Zwecke überdies den Finanzstrafbehörden und dem BFG, wenn es im Interesse der Abgabenerhebung zweckmäßig und angemessen ist, (ii) für abgabenrechtliche Zwecke den Abgabenbehörden des Bundes und dem BFG. Suchbegriffe dürfen überdies nur konkrete Personen oder Konten sein. Jede Abfrage und Übermittlung personenbezogener Daten aus dem Kontenregister sind so zu protokollieren, dass eine Zuordnung der Abfrage oder Übermittlung zu einem bestimmten Organwalter möglich ist. Die Protokollaufzeichnungen sind zehn Jahre aufzubewahren und dann zu löschen. Gemäß § 4 Abs 5 KontRegG sind im Verfahren zur Veranlagung der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer Auskünfte aus dem Kontenregister nicht zulässig, außer wenn die Abgabenbehörde Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung hat, ein Ermittlungsverfahren gem § 161 Abs 2 BAO einleitet und der Abgabepflichtige vorher Gelegenheit zur Stellungnahme hatte. Die Würdigung der Stellungnahme ist aktenkundig zu machen.

Die Bestimmungen über die *Konteneinschau* sind noch restriktiver: Gemäß § 8 Abs 1 KontRegG ist die Abgabenbehörde berechtigt, in einem Ermittlungsverfahren nach Maßgabe des § 165 BAO über Tatsachen einer Geschäftsverbindung von Kreditinstituten Auskunft zu verlangen, wenn begründete Zweifel an der Richtigkeit der Angaben des Abgabepflichtigen bestehen, wenn zu erwarten ist, dass die Auskunft geeignet ist, die Zweifel aufzuklären, und wenn zu erwarten ist, dass der mit der Auskunftserteilung verbundene Eingriff in die schutzwürdigen Geheimhaltungsinteressen des Kunden des Kreditinstitutes nicht außer Verhältnis zu dem Zweck der Ermittlungsmaßnahme steht. Gemäß Abs 2 bedürfen Auskunftsverlangen der Schriftform und sind vom Leiter der Abgabenbehörde zu unterfertigen. Auskunftersuchen und ihre Begründung sind im Abgabenakt zu dokumentieren. Gemäß § 8 Abs 3 KontRegG sind im Verfahren zur Veranlagung der ESt, KöSt und USt Auskunftsverlangen nicht zulässig, außer wenn – nach Ausräumung von Zweifeln durch einen Ergänzungsauftrag nach § 161 Abs. 1 BAO – die Abgabenbehörde Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung hat, ein Ermittlungsverfahren gem § 161 Abs 2 BAO einleitet und der Abgabepflichtige vorher Gelegenheit zur Stellungnahme hatte.³⁸⁾ Die Würdigung der Stellungnahme ist aktenkundig zu machen.³⁹⁾

§ 9 KontRegG sieht überdies einen erhöhten Rechtsschutz vor: Auskunftsverlangen bedürfen der Bewilligung durch das BFG. Weiters besteht ein Beweisverwertungsverbot bei zu Unrecht vorgenommener Konteneinschau (§ 9 Abs 5 KontRegG).⁴⁰⁾ § 10 KontRegG sieht einen eigenen Rechtsschutzbeauftragten vor. Zur Wahrnehmung des besonderen Rechtsschutzes im Abgabenverfahren iZm Auskünften aus dem Kontenregister (§ 4 Abs 1 Z 3) hat die Abgabenbehörde gegenüber dem gem § 74a FinStrG be-

³⁸⁾ Heller, Kontenregistereinsicht und Konteneinschau, ZWF 2017, 23 (24); Fried, Kontenregistereinsicht und Konteneinschau, ZWF 2017, 25; Flora, Das Kontenregister- und Konteneinschaugesetz und die (finanz)strafrechtlichen Indikationen des „Bankenpakets“, ZWF 2015, 179 (181).

³⁹⁾ Fried, ZWF 2017, 25.

⁴⁰⁾ Fried, ZWF 2017, 25 (29).

stellten Rechtsschutzbeauftragten bei der Wahrnehmung seiner Aufgaben folgende Pflichten: jederzeit Einblick in alle erforderlichen Unterlagen und Aufzeichnungen zu gewähren, ihm auf Verlangen Abschriften (Ablichtungen) einzelner Aktenstücke unentgeltlich auszufolgen, ihm die Protokollaufzeichnungen der Kontenregisterabfragen (§ 4 Abs 3 KontRegG) zugänglich zu machen und alle erforderlichen Auskünfte zu erteilen. Systemkonform enthält auch § 116 StPO ähnliche restriktive Bestimmungen betreffend Kontenregister und Konteneinschau.

Aus abgabenrechtlicher Sicht stellt die Konteneinschau eine subsidiäre Ermittlungsmaßnahme dar.⁴¹⁾ Es handelt sich hierbei um einen erheblichen Eingriff in das Bankgeheimnis, weil nicht nur das bloße Bestehen eines Kontos, sondern auch inhaltliche Kontodaten abgefragt werden. Dem hat der Gesetzgeber durch strenge Regelungen Rechnung getragen.⁴²⁾ Mangels vergleichbarer gesetzlicher Schutzbestimmungen entspricht es den rechtsstaatlichen Grundsätzen, bei Auskunftsverlangen über Kapitalabflüsse, die sich auf das KapMeldeG stützen, die Grundsätze der Konteneinschau zu beachten.

Zwischenfazit

Die in der Praxis jüngst beobachteten (unspezifischen) auf das KapMeldeG gestützten Auskunftsverlangen der Abgabenbehörden hinsichtlich Kapitalabflüssen sind im Vergleich zum KontRegG überschießend und bieten auch keinen dem KontRegG vergleichbaren Rechtsschutz. Der Abgabepflichtige würde dadurch zu Auskünften gezwungen, die nach dem KontRegG unzulässig und gar nicht vorgesehen sind. Es erscheint rechtswidrig, dass die Behörden – ohne Vorliegen weiterer Gründe wie etwa eines konkreten Verdachts – über diesen „Umweg“ generell und unspezifisch Auskünfte über private Kontoabflüsse erhalten.

4. Verletzung der Bestimmungen über Auskunftspersonen und Zeugen

Die von den Finanzbehörden verlangten Auskünfte führen dazu, dass der Auskunftsgewer hinsichtlich der Nennung des *Dritten* (Empfängers) und des *Verwendungszwecks* als Auskunftsperson (§ 143 BAO) anzusehen ist. Gemäß § 143 Abs 3 BAO finden §§ 170 bis 174 BAO auf Auskunftspersonen sinngemäß Anwendung. Der Autor kennt bisher kein konkretes Auskunftsbegehren, das diesen Bestimmungen entspricht. Gemäß § 174 BAO ist jeder Zeuge (und somit jede Auskunftsperson) zu Beginn der Vernehmung über die gesetzlichen Weigerungsgründe zu belehren und zu ermahnen, dass er die Wahrheit anzugeben habe und nichts verschweigen dürfe. Entsprechendes gilt, wenn die Vernehmung durch Einholung einer Zeugenaussage auf schriftlichem Weg erfolgt.

5. Unklarheiten über die Befugnisse der Abgabenbehörden als Strafverfolgungsorgan (?) und den jeweiligen Verfahrensstand

Wie in Pkt 1 dargestellt, haben die Abgabenbehörden einlangende Meldungen von Kapitalabflüssen dem Dokumentationsregister (§ 114 Abs 2 BAO) hinzuzufügen. Daneben dürfen die Meldungen ausschließlich für eine Analyse für Zwecke der Betrugsbekämpfung unter Abgleich der über den Steuerpflichtigen im Abgabenakt vorhandenen Daten und für damit in Zusammenhang stehende allgemeine Aufsichtsmaßnahmen (§§ 143 und 144 BAO) oder Außenprüfungen (§ 147 BAO) herangezogen werden. Es stellt sich die Frage, ob eine weiter gehende Tätigkeit der Abgabenbehörden, wie zB die zitierten Auskunftsersuchen über Kapitalabflüsse, am Regime der StPO zu messen wären. Die StPO (ebenso wie das FinStrG) enthält eine Reihe von Bestimmungen darüber, wie die Strafverfolgungsbehörden zur Gewährleistung der rechtsstaatlichen Grundsätze vorgehen müssen. Die beschriebene „proaktive“ Tätigkeit von Abgabenbehörden, die sich auf § 12 KapMeldeG

⁴¹⁾ *Flora*, ZWF 2015, 179 (181); *Fried*, ZWF 2017, 25 (29).

⁴²⁾ *Fried*, ZWF 2017, 25 (29).

stützt, scheint den durch die StPO und das FinStrG geschaffenen Rechtsschutz erheblich zu beeinträchtigen. Alleine schon das Verbot des Zwangs der Selbstbezeichnung kommt generell „in einem Stadium vor Einleitung eines Strafverfahrens“ zur Anwendung.⁴³⁾ Dasselbe muss daher auch für die Abgabenbehörden iZm der gem § 12 KapMeldeG vorgesehenen Analyse gelten.

6. Ergebnis

Allgemein gehaltene Auskunftsbegehren (Ergänzungsaufträge, Vorhalte) von Abgabenbehörden über *Kapitalabflüsse*, die sich auf das KapMeldeG stützen, erscheinen im Lichte der aktuellen Rechtslage und der Grundrechte unzulässig. Sie sind weder durch § 12 KapMeldeG noch durch die BAO gedeckt. Solche Auskunftsbegehren erscheinen nur dann zulässig, wenn sie auf einer begründeten Analyse oder einem begründeten Verdacht basieren. Auskunftsbegehren über Kapitalabflüsse können auch die Grundrechte (Recht auf ein faires Verfahren, Verbot des Zwangs der Selbstbezeichnung, Zeugenbelehrung, Recht auf Datenschutz, Schutz der Privatsphäre usw) verletzen. Deswegen verletzen die Einleitung einer Betriebsprüfung als Reaktion der Verweigerung und die Verhängung einer Zwangsstrafe die Grundrechte. Auskunftsbegehren über *Kapitalzuflüsse* aus der Schweiz und aus Liechtenstein auf Privatkonten sind hingegen gesetzlich ausdrücklich gedeckt.



Auf den Punkt gebracht

Vorhalte der Abgabenbehörden, die allgemein gehaltene Auskunftsbegehren über Kapitalabflüsse von Privatkonten beinhalten, erscheinen gesetzlich nicht gedeckt. Weder die BAO noch das KapMeldeG bieten eine geeignete Rechtsgrundlage, es sei denn, es liegen ausreichende (Verdachts-)Gründe für ein derartiges Vorgehen vor. Weder die Verhängung einer Zwangsstrafe bei Verweigerung der Auskunft noch eine Schätzbefugnis scheinen rechtlich gedeckt zu sein. Verweigert der Abgabepflichtige die Auskunft und wird (deswegen) eine Betriebsprüfung eingeleitet, existiert kein gesondertes Rechtsmittel dagegen. Es erscheint sinnvoll, sich gegebenenfalls bei Verweigerung auf die zitierten (verfassungs- und unionsrechtlichen) Rechtsgrundlagen zu stützen und dies ausdrücklich zu erklären. Es wäre rechtswidrig, wenn die Behörde nur aus diesem Grund eine Prüfung einleitet. Der pragmatische Weg besteht hingegen darin, die Anfragen der Abgabenbehörden zu beantworten. Allerdings besteht dann die Gefahr, dass der Auskunftgeber das DSG verletzt, da dieses auch Wirkung gegenüber Nicht-Staatsorganen und somit gegenüber dem Kapitalempfänger hat. Es ist zu hoffen, dass seitens der Interessenvertretungen „Widerstand“ gegen diese Vorgehensweise erhoben wird mit dem Ziel, klare Vorgaben an die Abgabenbehörden zu schaffen, wie mit § 12 KapMeldeG konkret und präzise umzugehen ist.

Nicht zuletzt ergeben sich auch für den Berufsstand schwierige Probleme, da die Beantwortung derartiger Auskunftsbegehren eine Verschwiegenheitsverletzung bewirken könnte, selbst wenn der Klient seine Zustimmung (möglicherweise ohne Bewusstsein über seine Rechtsbehelfe und Konsequenzen der Offenlegung) erteilt hat und nach § 80 WTBG 2017 eine Entbindung auch bei Verletzung der Interessen des Mandanten möglich ist.⁴⁴⁾ Dennoch könnten auch bei Entbindung Schadenersatzansprüche entstehen. Es empfiehlt sich, den Klienten nachweislich ausreichend über die Rechtslage und die möglichen Folgen der Auskunft (oder Nichtauskunft) zu belehren.

⁴³⁾ VwGH 24. 2. 2014, 2013/17/0834; Mayer, Zwang zur Selbstbeschuldigung? *ecollex* 2014, 745.

⁴⁴⁾ Vgl OGH 21. 12. 2004, 4 Ob 228/04i; zum Unterschied von der Verschwiegenheitspflicht des Rechtsanwalts siehe *Manhart*, Verschwiegenheitsverpflichtung – ein Rechtsvergleich, *AnwBl* 2002, 616.

SWK-JAHRESABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD



BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle Exemplare

SWK-Jahresabo 2018 inkl. Online Zugang und App

(93. Jahrgang 2018, Heft 1-36)

EUR 348,-

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abpreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma Kundennummer

Straße/Hausnummer

PLZ/Ort E-Mail

Telefon (Fax) Newsletter: ja nein

Datum/Unterschrift

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Linde Verlag Ges.m.b.H.
Scheydgasse 24
PF 351, 1210 Wien
Tel: 01 24 630-0
Bestellen Sie online unter
www.lindeverlag.at
oder via E-Mail an
office@lindeverlag.at
oder per Fax
01/24 630-53