

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache A.M. (Bf.), vertreten durch PWB Wirtschaftsprüfungs- u. Steuerberatungs GmbH, Adr., über die Beschwerde vom 02.05.2016 gegen den Bescheid des Finanzamt Baden Mödling vom 25.04.2016 über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird insoweit stattgegeben, dass die Abgabenerhöhung auf € 4.683,90 herabgesetzt wird.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 25. April 2016 setzte die Abgabenbehörde gemäß § 29 Abs. 6 Finanzstrafgesetz (FinStrG) eine Abgabenerhöhung von € 5.115,60 aufgrund nachstehender Bemessungsgrundlagen fest:

Abgabenart Zeitraum Mehrbetrag

Einkommensteuer 2011 € 10.128,00

Einkommensteuer 2012 € 18.211,00

Einkommensteuer 2013 € 5.765,00

Summe der Mehrbeträge 34.104,00

davon Abgabenerhöhung 15 % = € 5.115,60

Zur Begründung wurde ausgeführt:

Gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG tritt strafbefreiende Wirkung von anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen erstatteten Selbstanzeigen hinsichtlich zumindest grob fahrlässig begangener Finanzvergehen nur insoweit ein, als neben den verkürzten Abgaben auch eine festzusetzende Abgabenerhöhung rechtzeitig entrichtet wird. Die Höhe dieser Abgabenerhöhung bemisst sich mit einem Prozentsatz der Summe der sich aus der Selbstanzeige ergebenden Mehrbeträge Sie beträgt bis zu einer Summe von 33.000 Euro 5 %, bis zu einer Summe von 100.000 Euro 15 %, bis zu einer Summe von 250.000 Euro 20 % und bei einer darüber hinausgehenden Summe 30 %.

Die gegenständliche Selbstanzeige wurde am 14.03.2016 anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau / Beschau / Abfertigung / Prüfung von Büchern oder

Aufzeichnungen nach deren am 29.02.2016 erfolgten Anmeldung erstattet. Die Abgabenerhöhung war festzusetzen, da sich aus der Selbstanzeige der Verdacht eines vorsätzlichen/grob fahrlässigen Finanzvergehens ergibt.

Aufgrund der sich aus der Selbstanzeige ergebenden Summe der Mehrbeträge von € 34.104,00 ist die Abgabenerhöhung gem. § 29 Abs. 6 FinStrG mit 15 % zu bemessen.

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 2.5.2016 in der wie folgt ausgeführt wird:

"Die Beschwerde begründen wir wie folgt:

Der angefochtene Bescheid wurde aufgrund der am 14. März 2016 im Zuge einer Außenprüfung selbst angezeigten doppelten Berücksichtigung von Eingangsrechnungen in den Jahren 2011 bis 2013 festgesetzt. Diese Doppelberücksichtigung ist allerdings weder grob fahrlässig noch vorsätzlich erfolgt, sondern ist Ergebnis einer missglückten Abstimmung zwischen der Buchhaltung und unserer Klientin. Wie bereits im Zuge der Außenprüfung erläutert, ist die irrtümliche Doppelverbuchung darauf zurückzuführen, dass die doppelt verbuchten Rechnungen auch tatsächlich doppelt ausgestellt wurden, nämlich einerseits bei Bestellung der Waren in China und andererseits bei Auslieferung der Waren. Zusätzlich kam es zu mehreren Rechnungskorrekturen, sodass für die gleiche Warenlieferung mehrere Rechnungen mit unterschiedlichem Datum ausgestellt wurden. Unsere Mandantin hat diese Rechnungen der Buchhaltung übergeben und darauf vertraut, dass etwaige Doppelausstellungen mangels Zahlungsfluss ohnehin nicht in der Buchhaltung berücksichtigt werden. Eine derartige Kontrolle der übergebenen Rechnungen mit dem Zahlungsfluss wurde in der Buchhaltung aber nicht durchgeführt, wovon unsere Klientin aber nicht ausgehen konnte. Bei der Erstellung einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ist nämlich grundsätzlich auf den Zahlungsfluss abzustellen, weshalb unsere Klientin darauf vertrauen durfte, dass eine Überprüfung des Zahlungsflusses durchgeführt wird.

Von grober Fahrlässigkeit wird dann ausgegangen, wenn jemand in ungewöhnlicher und auffallender Weise sorgfaltswidrig handelt. Ein solches Verhalten kann unserer Klientin im vorliegenden Fall jedoch nicht vorgeworfen werden.

Wie begehren daher, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben und beantragen die Aussetzung der Einhebung der Abgabenerhöhung von EUR 5.115,60 bis zur Erledigung der Beschwerde.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 15.6.2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und dazu ausgeführt:

"Eingangs ist festzuhalten, dass gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG für den Fall, dass Selbstanzeigen anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren Anmeldung oder sonstigen

Bekanntgabe erstattet werden, strafbefreiende Wirkung hinsichtlich vorsätzlich oder grob fahrlässig begangener Finanzvergehen nur unter der weiteren Voraussetzung insoweit eintritt, als auch eine mit einem Bescheid der Abgabenbehörde festzusetzende Abgabenerhöhung unter sinngemäßer Anwendung des Abs. 2 der genannten Bestimmung entrichtet wird.

Das Ausmaß der Abgabenerhöhung ist in diesem Zusammenhang von der Höhe der sich aus der Selbstanzeige ergebenden Abgabenverkürzung abhängig.

Da im vorliegenden Sachverhalt, wie aus dem angefochtenen Bescheid hervorgeht, verfahrensgegenständliche Selbstanzeige von der Beschwerdeführerin ohne Zweifel anlässlich einer finanzbehördlichen Prüfung nach deren mit Datum 29.02.2016 erfolgten Anmeldung vor Prüfungsbeginn am 14.03.2016 erstattet wurde, ist aus Sicht der Abgabenbehörde für den Fall, dass ein nebenanspruchsbegründendes Finanzvergehen im Sinne des § 29 Abs. 6 FinStrG vorliegt, jedenfalls mit der Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach der genannten Bestimmung vorzugehen.

Zum Bestehen eines nebenanspruchsbegründenden Finanzvergehens ist anzumerken, dass im vorliegenden Fall aus Sicht der Abgabenbehörde eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG oder zumindest eine grob fahrlässige Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG vorliegen kann.

Dem Einwand der Beschwerdeführerin, wonach in der mit gegenständlicher Selbstanzeige dargelegten doppelten Berücksichtigung von Eingangsrechnungen in den Jahren 2011 bis 2013 keine grob fahrlässige bzw. vorsätzliche Begehung eines Finanzvergehens zu erblicken sei, ist entgegenzuhalten, dass aus Sicht der Abgabenbehörde angesichts der vorliegenden Umstände sehr wohl von zumindest grober Fahrlässigkeit auszugehen ist. Eine solche liegt nämlich stets dann vor, wenn dem Handelnden eine ungewöhnliche, auffallende Sorglosigkeit zur Last liegt und der Eintritt einer Verkürzung von Abgaben als wahrscheinlich und nicht bloß als entfernt möglich vorhersehbar war. Ob grobe Fahrlässigkeit anzunehmen ist, ist dabei stets nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen.

Die Abgabepflichtige führt im Rahmen ihrer Beschwerde ins Treffen, dass die gegenständliche doppelte Verbuchung der Eingangsrechnungen irrtümlich erfolgt und Konsequenz einer missglückten Abstimmung zwischen ihr und der Buchhaltung sowie der tatsächlich erfolgten doppelten Ausstellung von Rechnungen sei.

Diesem Argument ist aus Sicht der Abgabenbehörde entgegenzuhalten, dass auch nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Büroorganisation stets dem Mindestanforderungsniveau einer sorgfältigen Organisation zu entsprechen hat, deren Ziel es darstellt, gravierende Unzulänglichkeiten voraussichtlich auszuschließen.

Das Fehlen entsprechender Kontroll- bzw. Überwachungsmaßnahmen ist somit aus Sicht der Abgabenbehörde stets dem Abgabepflichtigen zuzurechnen und somit jedenfalls unter dem Begriff der groben Fahrlässigkeit zu subsumieren.

Wenn die Beschwerdeführerin im Zuge ihres Rechtsmittels nunmehr ausführt, dass sie sämtliche Rechnungen der Buchhaltung übergeben und darauf vertraut habe, dass etwaige Doppelausstellungen ohnehin nicht in die Abgabenerklärungen Eingang finden

würden, ist dem aus Sicht der Abgabenbehörde entgegenzuhalten, dass seitens der Abgabepflichtigen jedenfalls ein entsprechender Hinweis an die Buchhaltung auf den Umstand der erfolgten Doppelausstellungen erforderlich gewesen wäre. Dies insbesondere unter dem Blickwinkel, dass wie in der Beschwerde ausgeführt in diesem Zusammenhang mehrere Rechnungskorrekturen stattgefunden haben und dadurch offensichtlich eine bestimmte Unübersichtlichkeit im Rechenwerk eingetreten ist. Abschließend ist noch darauf hinzuweisen, dass im gegenständlichen Sachverhalt zusätzlich zu den dargestellten Mängeln im Büroorganisations- bzw. Kontrollsystem zudem auch die zum Teil hohen Beträge aus den betreffenden Eingangsrechnungen und der Umstand, dass sich die gegenständliche Doppelverbuchung über einen längeren Zeitraum erstreckt hat, jedenfalls auf das Vorliegen von zumindest grober Fahrlässigkeit schließen lassen.

Infolge der dargestellten Sachlage, wonach hinsichtlich der von gegenständlicher Selbstanzeige umfassten Verfehlungen aus Sicht der Abgabenbehörde jedenfalls grobe Fahrlässigkeit vorliegt, war im vorliegenden Sachverhalt von der abgabenbehördlichen Prüfung völlig zu Recht mit der Festsetzung einer entsprechenden Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG vorzugehen und war spruchgemäß zu entscheiden."

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 23.6.2016, in dem wie folgt vorgebracht wird:

"Namens und auftrags unserer im Betreff genannten Mandantschaft ersuchen wir die Beschwerde gegen den Bescheid gemäß § 29 Abs. 6 Finanzstrafgesetz vom 25. April 2016 über eine Abgabenerhöhung von EUR 5.115,60 dem Bundesfinanzgericht vorzulegen (Vorlageantrag) und die Einhebung dieser Abgabe bis zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht auszusetzen.

Ergänzend zum Beschwerdevorbringen möchten wir Folgendes festhalten:

Grob fahrlässig handelt, wer ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war. Derartige Sachverhaltsfeststellungen hat das Finanzamt jedoch nicht getroffen. Richtig ist, dass unsere Klientin die gewöhnliche Sorgfalt einer Unternehmerin insofern außer Acht gelassen hat, dass ihr die doppelte Rechnungsausstellung des chinesischen Lieferanten unter Vergabe einer neuen Rechnungsnummer nicht aufgefallen ist. Die Tatsache, dass das aber selbst einer erfahrenen Buchhaltungskraft des Wirtschaftstreuhänders nicht aufgefallen ist zeigt jedoch, dass dies im konkreten Fall äußerst schwierig zu erkennen war. Von einer ungewöhnlichen und auffallenden Sorgfaltswidrigkeit kann daher hier nicht die Rede sein. Das Finanzamt hat zur Frage des Verschuldens auch gar keine Untersuchungen angestellt oder Feststellungen getroffen, so dass es sich lediglich um eine Vermutung bzw. einen Verdacht handeln, der aber einer näheren Untersuchung bedürfte, die bislang unterlassen wurde und den Verdacht des Finanzamtes entkräften würde."

Über die Beschwerde wurde erwogen

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

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

Abs. 3: Straffreiheit tritt nicht ein,

a) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3) gegen den Anzeiger, gegen andere an der Tat Beteiligte oder gegen Hehler gesetzt waren,

b) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war oder die Entdeckung der Verletzung einer zollrechtlichen Verpflichtung hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale unmittelbar bevorstand und dies dem Anzeiger bekannt war, oder

c) wenn bei einem vorsätzlich begangenen Finanzvergehen die Selbstanzeige anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nicht schon bei Beginn der Amtshandlung erstattet wird, oder

d) bereits einmal hinsichtlich desselben Abgabenanspruches, ausgenommen Vorauszahlungen, eine Selbstanzeige erstattet worden ist.

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

Abs. 6: Werden Selbstanzeigen anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe erstattet, tritt strafbefreiende Wirkung hinsichtlich vorsätzlich oder grob fahrlässig begangener Finanzvergehen nur unter der weiteren Voraussetzung insoweit ein, als auch eine mit einem Bescheid der Abgabenbehörde festzusetzende Abgabenerhöhung unter sinngemäßer Anwendung

des Abs. 2 entrichtet wird. Die Abgabenerhöhung beträgt 5 % der Summe der sich aus den Selbstanzeigen ergebenden Mehrbeträgen. Übersteigt die Summe der Mehrbeträge 33 000 Euro, ist die Abgabenerhöhung mit 15 %, übersteigt die Summe der Mehrbeträge 100 000 Euro, mit 20 % und übersteigt die Summe der Mehrbeträge 250 000 Euro, mit 30 % zu bemessen. Insoweit Straffreiheit nicht eintritt, entfällt die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabenerhöhung, dennoch entrichtete Beträge sind gutzuschreiben. Die Abgabenerhöhung gilt als Nebenanspruch im Sinne des § 3 Abs. 2 lit. a BAO.

Unstrittig ist, dass am 14.3.2016 vor Prüfungsbeginn einer für 2011 bis 2013 angesetzten Prüfung der Bf. für Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Zusammenfassende Meldungen durch den Betriebsprüfer eine schriftliche Selbstanzeige mit dem Datum 14.3.2016 übernommen wurde.

Dieser Schriftsatz weist folgende Textierung auf:

"StNr. 1, Frau M, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG

Namens und Auftrags unserer oben genannten Mandantin erstatten wir hiermit Selbstanzeige nach § 29 FinStrG betreffend Einkommensteuer der Jahre 2011, 2012 und 2013.

In Wahrnehmung der gebotenen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht geben wir folgenden Sachverhalt bekannt:

Frau M ermittelt den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 durch Einnahmen-Ausgabenrechnung. Dabei kam es in den Jahren 2011 bis 2013 versehentlich zu einer doppelten Berücksichtigung von mehreren Rechnungen, weil einerseits die unterjährige Bezahlung und andererseits - im Zuge der Abschlussarbeiten - die Rechnungen als Betriebsausgaben geltend gemacht wurden. Zu diesen unbeabsichtigten Doppelberücksichtigungen kam es, weil die fraglichen Rechnungen mehrmals korrigiert und in Teilbeträgen entrichtet wurden, sodass eine eindeutige Zuordnung der Zahlungen zu Rechnungen nur schwer möglich war und der Irrtum erst im Zuge der Vorbereitung dieser Betriebsprüfung bekannt wurde.

Eine detaillierte Auflistung der irrtümlich doppelt berücksichtigten Rechnungen ist der Anlage dieses Schreibens zu entnehmen. Daraus ergibt sich für das Jahr 2011 eine Korrektur von doppelt berücksichtigten Betriebsausgaben in Höhe von € 22.892,25, für das Jahr 2012 eine Korrektur von € 39.058,33 und für 2013 eine Korrektur von € 12.594,42.

In der Anlage erhalten Sie die doppelt berücksichtigten Rechnungen sowie die korrigierten Einkommensteuererklärungen der Jahre 2011 bis 2013, in denen diese Rechnungen nicht mehr doppelt enthalten sind (Berichtigung der Kennzahl 9100).

Diese Selbstanzeige soll gemäß § 29 FinStrG strafbefreiend für folgende Personen wirken, M, SteuerberaterGmbH als steuerlicher Vertreter, M.S., als mit der Erstellung der Steuererklärungen befasste Geschäftsführerin der SteuerberaterGmbH und O. als mit der laufenden Buchhaltung befasster Berufsanwärter der SteuerberaterGmbH."

Dazu wurde auch eine Aufstellung zu Rechnungen für 2011: 18.8.2011 € 18.339,75 und 18.9.2011 € 4.552,50, für 2012: 25.9.2012 € 8.135,23 und 5.11.2012 € 30.923,10 und für 2013: 30.11.2013 € 4.464,58 und 15.8.2013 € 8.129,84 vorgelegt.

Unstrittig ist, dass die Selbstanzeige aus Anlass der Prüfung erstattet wurde, eine Verfehlung einbekannt wurde und Täternennungen vorliegen. Die Beschwerde enthält auch keine Einwendungen zu den Bemessungsgrundlagen für die Abgabenerhöhung. Strittig ist nach dem Beschwerdevorbringen allein die Frage, ob die für die Festsetzung einer Abgabenerhöhung geforderte subjektive Tatseite vorliegt oder nicht.

Als weitere Voraussetzung zur Erzielung einer strafaufhebenden Wirkung einer Selbstanzeige, die anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung erstattet wird, ist nach § 29 Abs. 6 FinStrG eine Abgabenerhöhung zu entrichten, die nach § 3 Abs. 2 lit. a BAO als Nebenanspruch gilt.

Als Vorfrage nach § 116 BAO ist dabei in einem Abgabenverfahren zu prüfen, ob die gesetzlich geforderte subjektive Tatseite für eine Abgabenerhöhung - Vorsatz oder grobes Verschulden - vorliegt.

Für das Jahr 2011 erging am 27. Februar 2013 ein Einkommensteuerbescheid mit einer Abgabefestsetzung von € 8.520,00, wobei die Einkünfte mit € 35.522,71 angegeben wurden.

Nach der Prüfung erging für dieses Jahr am 27.4.2016 ein Einkommensteuerbescheid mit einer Steuerfestsetzung von € 20.270,00, wobei die Einkünfte mit € 61.908,34 angesetzt wurden.

Der Nachforderungsbetrag auf Grund der Selbstanzeige (€ 10.128,00) macht somit mehr aus, als an Einkommensteuer dem Erstbescheid zugrundeliegend erklärt wurde.

Für das Jahr 2012 erging am 25. April 2014 ein Erstbescheid mit einer Abgabefestsetzung von € 10.549,00, bei Einkünften von € 38.490,79.

Der Bescheid nach der Prüfung vom 27. April 2016 beinhaltet Einkünfte von € 79.040,76 und ergibt Einkommensteuer 2012 von € 29.505.

Der Nachforderungsbetrag auf Grund der Selbstanzeige (€ 18.211,00) macht somit in diesem Jahr fast das Doppelte von dem Betrag aus, der zunächst basierend auf der Erklärung an Einkommensteuer für 2012 vorgeschrieben wurde (es wurde grob bezeichnet, fast nur ein Drittel erklärt).

Für das Jahr 2013 erging am 26. März 2015 ein Erstbescheid mit einer Einkommensteuerfestsetzung von € 9.142,00 bei erklärten Einkünften von € 37.877,19.

Mit Bescheid nach der Prüfung vom 27. April 2016 wurde Einkommensteuer von € 15.968,00 vorgeschrieben, dem lagen Einkünfte von € 51.673,62 zugrunde.

Der Nachforderungsbetrag auf Grund der Selbstanzeige (€ 5.765,00) beträgt demnach ca. 50 % der zuvor mittels Jahreserklärung einbekannten Einkommensteuer.

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.

Ein Unternehmer/ eine Unternehmerin, der/die im Wirtschaftsleben steht und Handel mit Warenbezug aus dem Ausland betreibt, hat stets ungefähre Vorstellungen von seinem/ihrer Geschäftsumfang und vom erzielten Einkommen. Abweichungen in der festgestellten Größenordnung zwischen tatsächlichem Einkommen und Erklärungsinhalten können demnach bei Erklärungserstattung einem sorgfältig handelnden Steuerpflichtigen nicht verborgen bleiben.

Mag es zutreffen, dass die Bf. bei Belegweitergabe einmal der Meinung gewesen sein möge, allfällige Doppelrechnungslegungen würden ohnehin durch die Buchhaltung bei Vergleich mit dem Zahlungseingang korrigiert werden, was ihr zunächst noch als leichte Fahrlässigkeit angerechnet werden könnte, so musste ihr jedoch spätestens bei Erklärungslegung die enorme Differenz zwischen ihrem tatsächlichen Geschäftsumfang und der einbekannten Steuer auffallen. Entsprechende Differenzwahrnehmungen haben somit zu drei Jahreserklärungsterminen nicht zu einer Änderung im Prüfungs- bzw. Erklärungsverhalten geführt oder wurde auffallend sorgfaltswidrig irgendein gänzlich ungeprüftes Zahlenmaterial durch die Bf. zur Erklärung gegenüber der Abgabenbehörde freigegeben.

Dass es unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch die Einreichung unrichtiger Einkommensteuerjahreserklärungen in drei aufeinanderfolgenden Jahren zu einer Verkürzung von Einkommensteuer kommen würde, hat die Bf. demnach ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden oder sie hat zumindest ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig gehandelt, falls sie die Erklärungen eben gänzlich unüberlegt und ungeprüft eingereicht hat und somit grob fahrlässig Abgabenverkürzungen bewirkt.

Die Voraussetzungen für die Festsetzung einer Abgabenerhöhung sind demnach auch nach Rechtsansicht des BFG gegeben, da zumindest bei einer als Täter(in) genannten Person auch die geforderte subjektive Tatseite vorliegt.

Maßgeblich für den Entscheidungsspruch des BFG ist jedoch die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Entscheidung, daher war auch zu prüfen, ob durch die Bestätigung der Rechtmäßigkeit der Festsetzung einer Abgabenerhöhung eine straufhebende Wirkung erzielt werden kann, da nach § 29 Abs. 6 FinStrG insoweit Straffreiheit nicht eintritt, die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabenerhöhung (wieder) entfällt.

In § 29 Abs. 2 FinStrG wurde mit der Finanzstrafgesetznovelle 2010, BGBl I Nr. 104/2010, in Kraft getreten am 1.1.2011 eine eigenständige Entrichtungsvorschrift normiert, die sich gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG in der Fassung der Finanzstrafgesetznovelle 2014, BGBl I Nr. 65/2014 in Kraft getreten mit 1.10.2014 auch auf Abgabenerhöhungen für Selbstanzeigen, die anlässlich einer Prüfung erstattet werden, bezieht.

Eine mit Bescheid festzusetzende Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG ist demnach unter sinngemäßer Anwendung des § 29 Abs. 2 FinStrG ebenfalls binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des Bescheides tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung zu entrichten. Die Entrichtungsfrist kann durch Gewährung von Zahlungserleichterungen (§ 212 BAO) auf höchstens zwei Jahre verlängert werden.

Der Bescheid über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung erging am 26. April 2016, die Abgabenbescheide nach der Prüfung ergingen am 27. April 2016.

Dazu ist festzustellen, dass elektronisch am 23. Mai 2016 (somit innerhalb der zustehenden Monatsfrist) zu einem Rückstand am Abgabenkonto von € 50.836,77 betreffend die Umsatzsteuernachzahlungen für 2011 bis 2014, die Einkommensteuer und die Abgabenerhöhung ein Ratenansuchen eingebracht wurde und mit Bescheid vom 20. Juni 2016 beginnend mit 20.7.2016 Ratenzahlungen von € 4.000,00/ Monat bewilligt wurden (letzter Zahlungstermin 20.6.2017 € 6.048,72). Im Ratenansuchen wird auch festgehalten, dass bereits ein Teilbetrag von € 3.774,79 einbezahlt worden sei.

In der Beschwerde vom 22.5.2016 gegen den Bescheid über die Festsetzung der Abgabenerhöhung wurde jedoch auch ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO eingebracht, der zu einer mit 7.7.2016 verbuchten Aussetzung der Einhebung eines Teilbetrages der Abgabenerhöhung von € 1.340,81 führte.

Nach einer Rückstandsaufgliederung zum 20.6.2016 war zu diesem Termin jedoch nur noch ein Betrag von € 431,70 an Abgabenerhöhung offen (weitere Teilentrichtung durch Gutschriften am Abgabenkonto), der somit am 7.7.2016 von der Einhebung ausgesetzt wurde.

Die Möglichkeit eine Aussetzung der Einhebung zu erwirken ist in § 29 Abs. 2 FinStrG , der eine eigenständige Entrichtungsvorschrift darstellt, nicht genannt.

Nachdem seit 1.1.2011 eine eigenständige Entrichtungsvorschrift hinsichtlich der Abgabennachforderungen im Zusammenhang mit einer Selbstanzeige vorliegt sowie seit 1.10.2014 eine sinngemäße Anwendung dieser Bestimmung auf die Entrichtungsvorgaben für Abgabenerhöhungen nach § 29 Abs. 6 FinStrG bei Selbstanzeigen anlässlich einer Prüfung geboten ist, wurde im Umfang des offenen, ausgesetzten Betrages an Abgabenerhöhung von € 431,70 den gesetzlichen Vorschriften nicht Folge geleistet.

Selbstanzeigen können nur dann strafaufhebende Wirkung erzielen, wenn oder "insoweit" den Entrichtungsvorschriften entsprochen wird.

In dem Ausmaß, in dem die Abgabenerhöhung nicht entsprechend den Vorschriften entrichtet wurde, kann nunmehr auch (insoweit) die Selbstanzeige keine strafaufhebende Wirkung mehr erzielen.

Dies betrifft eine Bemessungsgrundlage von € 6.475,50, hinsichtlich derer mangels strafbefreiender Wirkung der Selbstanzeige finanzstrafrechtliche Konsequenzen zu prüfen sind.

Insoweit Straffreiheit nicht eintritt, entfällt auch die Verpflichtung zur Entrichtung einer Abgabenerhöhung, daher war der Beschwerde, unter Berücksichtigung der geänderten Sachlage seit Festsetzung der Abgabenerhöhung, dahingehend teilweise stattzugeben, dass die Abgabenerhöhung um das Ausmaß zu dem nunmehr strafbefreiende Wirkung nicht mehr erzielt werden kann, vermindert wurde.

Die Beschwerde war spruchgemäß zu entscheiden.

Informativ wird festgehalten, dass diese Entscheidung in einem Abgabenverfahren nach dem Verfahrensrecht der Bundesabgabenordnung rein die Prüfung einer Erfüllung der gesetzlichen Vorgaben für die Festsetzung einer Abgabenerhöhung und deren Höhe betrifft und nicht die Frage der Wirksamkeit der Selbstanzeige.

Zu den der Abgabenerhöhung zu Grunde liegenden Abgabennachforderungen sind noch bis 20.6.2017 Ratenzahlungstermine offen. Sollte aus dem Grund eines Terminverlustes wegen Nichtentrichtung einer Rate in einem weiteren Umfang strafaufhebende Wirkung nicht erzielt werden können und eine höhere Bemessungsgrundlage für ein Finanzstrafverfahren anfallen, wäre nach § 29 Abs. 6 FinStrG mit einer weiteren Anpassung der Abgabenerhöhung vorzugehen. Bei einer derartigen Fallkonstellation wird wohl die den Eintritt der Wirksamkeit einer Selbstanzeige überwachende und prüfende Finanzstrafbehörde eine Anpassung der Abgabenerhöhung durch die Abgabenbehörde initiieren.

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.

Zur Rechtsfrage, ob § 212a BAO trotz eigenständiger Entrichtungsvorschrift im § 29 Abs. 2 FinStrG dennoch im Analogieweg anzuwenden ist, weil bis zur FinStrG-Novelle 2010 hinsichtlich der Schadensgutmachung auf die Abgaben- und Monopolvorschriften verwiesen wurde und auch für den Fall der Einbringung einer Selbstanzeige eine Beschwerde gegen die Abgabenfestsetzung, wie auch eine Festsetzung einer Abgabenerhöhung zulässig ist, wird, da bisher keine Rechtsprechung des VwGH dazu vorliegt, die ordentliche Revision zugelassen.

Zur weiteren Rechtsfrage, ob zur Erzielung einer strafbefreienden Wirkung einer Selbstanzeige eine Abgabenerhöhung stets gänzlich entrichtet werden muss oder die Formulierung "tritt strafbefreiende Wirkung hinsichtlich vorsätzlich oder grob fahrlässig begangener Finanzvergehen nur unter der weiteren Voraussetzung insoweit ein" so auszulegen ist, dass eine anteilige vorschriftskonforme Entrichtung einer Abgabenerhöhung auch eine anteilige Wirksamkeit einer Selbstanzeige hinsichtlich des ebenfalls vorschriftskonform entrichteten Abgabebetrages nach sich zieht, wird keine

o. Revision zugelassen, da durch das BMF die für den Abgabepflichtigen günstigere Auslegung dieser Norm, wie auch verfahrensgegenständlich durch das BFG entschieden wurde, vertreten wird.

Wien, am 8. September 2016