

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache R.GmbH, (Bf.) vertreten durch PWB Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, Wolfholzgasse 1, 2345 Brunn am Gebirge, über die Beschwerde vom 13.02.2019 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Baden Mödling vom 25.01.2019, betreffend Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird – ersatzlos – aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 25.1.2019 wurde gemäß § 29 Abs. 6 Finanzstrafgesetz (FinStrG) eine Abgabenerhöhung von € 10.708,80 aufgrund nachstehender Bemessungsgrundlage festgesetzt:

Abgabenart	Zeitraum	Mehrbetrag
Umsatzsteuer	2015	€ 5.768,42
Kapitalertragsteuer	2015	€ 7.210,53
Körperschaftsteuer	2015	€ 7.210,53
Umsatzsteuer	2016	€ 11.965,09
Kapitalertragsteuer	2016	€ 16.452,00
Körperschaftsteuer	2016	€ 14.956,37
Umsatzsteuer	2017	€ 3.296,55
Kapitalertragsteuer	2017	€ 4.532,75
Summe der Mehrbeträge		€ 71.392,24
davon Abgabenerhöhung 15 %		€ 10.708,80

Zur Begründung wurde ausgeführt:

"Gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG tritt strafbefreiende Wirkung von anlässlich einer finanzstrafbehördlichen 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.

Die Höhe dieses Prozentsatzes beträgt 5 %. Übersteigt die Summe 33.000,00 €, beträgt der Prozentsatz 15 %, übersteigt sie 100.000,00 €, beträgt der Prozentsatz 20 % und übersteigt die Summe 250.000,00 € beträgt der Prozentsatz 30 %.

Die gegenständliche Selbstanzeige wurde anlässlich einer Außenprüfung gem. § 147 Abs. 1 BAO erstattet. Aufgrund des mit der Selbstanzeige dargelegten Fehlverhaltens liegt zumindest grob fahrlässige Tatbegehung vor."

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 13.2.2019, in der wie folgt vorgebracht bzw. beantragt wurde:

"Namens und auftrags unserer oben bezeichneten Mandantin erheben wir binnen offener Frist gegen den oben genannten Bescheid vom 25. Jänner 2019 das Rechtsmittel der Beschwerde und begründen dies wie folgt:

Die telefonische Ankündigung der Betriebsprüfung bezog sich lediglich auf die Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer der Jahre 2014 bis 2016. Eine Bekanntgabe der Prüfung der Kapitalertragsteuer der Jahre 2014 bis 2017 und der Umsatzsteuer 2017 ist jedoch nicht erfolgt. Die Bekanntgabe der Prüfung der Kapitalertragsteuer 2014 bis 2016 und der Umsatzsteuer 2017 ist erst mit Übergabe des schriftlichen Prüfungsauftrags am 19. September 2018 erfolgt. Die Bekanntgabe der Prüfung der Kapitalertragsteuer 2017 ist nie erfolgt. Die Selbstanzeigen betreffend Umsatzsteuer 2015 bis 2017, Körperschaftsteuer 2015 und 2016 und Kapitalertragsteuer 2015 bis 2017 sind vor Prüfungsbeginn erstattet worden. Daher kann sich der Erhöhungsbetrag nur auf die Umsatzsteuer und die Körperschaftsteuer der Jahre 2015 und 2016 beziehen, nicht aber auf die Kapitalertragsteuer der Jahre 2015 bis 2017 und auch nicht auf die Umsatzsteuer 2017, weil die Prüfung dieser Abgaben erst mit Übergabe des schriftlichen Prüfungsauftrags bekannt gemacht wurde.

Bei der Berechnung der Abgabenerhöhung muss weiters berücksichtigt werden, dass in den nunmehr nach Abschluss der Außenprüfung erlassenen Körperschaftsteuerbescheiden für die Jahre 2015 und 2016 noch nicht berücksichtigt wurde, dass die Teilwertabschreibung des Darlehens unserer Mandantin an die kroatische O (Tz 8 der Niederschrift vom 15. Jänner 2019) eine Betriebsausgabe darstellt und somit das steuerpflichtige Ergebnis im Jahr 2015 um EUR 113.000 und das steuerpflichtige Ergebnis im Jahr 2016 um EUR 100.000 zu hoch ausgewiesen wird (vgl. Beschwerden vom 31. Jänner 2019 gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2015 und 2016).

Nach richtiger Berücksichtigung dieser Teilwertabschreibungen verbleibt in den Jahren 2015 und 2016 kein körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn, so dass im Bereich der Körperschaftsteuer auch nach Hinzurechnung der selbst angezeigten Beträge keine Basis für eine Abgabenerhöhung im Sinne des § 29 Abs. 6 Finanzstrafgesetz besteht.

Unser Beschwerdebegehren lautet, die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides zu beseitigen und ihn gemäß den obigen Beschwerdepunkten zu korrigieren. Für die Abgabenerhöhung verbleiben sodann die selbst angezeigte Umsatzsteuer 2015 in Höhe von EUR 5.768,42 und die selbst angezeigte Umsatzsteuer 2016 in Höhe von EUR 11.965,09. Die Abgabenerhöhung beträgt somit EUR 886,68.

Wir beantragen die Aussetzung der Einhebung der Abgabenerhöhung in Höhe der Differenz zwischen dem im angefochtenen Bescheid festgesetzten Betrag und der oben ermittelten Abgabenerhöhung. Wir beantragen somit die Aussetzung von EUR 9.822,12 bis zur rechtskräftigen Entscheidung über die Beschwerde."

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 5.6.2019 abgewiesen.

Zur Begründung führte die Abgabenbehörde aus:

"Die Judikatur des VwGH zu § 29 Abs. 6 FinStrG stellt klar, dass das Wort "anlässlich" im Rahmen dieser Bestimmung keine Einschränkung auf angekündigte Steuerarten und Veranlagungszeiträume darstellt (s VwGH vom 26.3.2019, Ro 2019/16/0003). Vielmehr ist im Rahmen freier Beweiswürdigung festzustellen, ob ein Zusammenhang zwischen Prüfungsmaßnahme und Selbstanzeige gegeben ist. Das Finanzamt bejaht diesen Zusammenhang, da sämtliche angezeigte Verkürzungsbeträge im Rahmen der Betriebsprüfung zu entdecken waren; die Selbstanzeige wird daher zur Gänze als „anlässlich der angekündigten Prüfung erstattet“ beurteilt.

Außerdem vertritt das Finanzamt den Standpunkt, dass die Vornahme einer Teilwertabschreibung (die außerdem in den den Beschwerden gegen die Körperschaftsteuerbescheide beigelegten Steuererklärungen erneut steuerlich neutralisiert wurde) nicht zu einer Gegenrechnung mit offengelegten Abgabenverkürzungen und damit zum Wegfall des Erhöhungsbetrages nach § 29 Abs. 6 FinStrG führen kann. Das Wesen der Selbstanzeige besteht ja in der Offenlegung einer bisher zu niedrig erklärten Bemessungsgrundlage und ist insoweit unabhängig von etwaigen anderen Bescheidänderungen (zB Berichtigungen)."

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 19.6.2019 mit folgenden Ausführungen:

"Namens und auftrags unserer oben bezeichneten Mandantin haben wir binnen offener Frist gegen den Bescheid über eine Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 Finanzstrafgesetz vom 25. Jänner 2019 das Rechtmittel der Beschwerde erhoben und diese wie folgt begründet:

1. Die Abgabenerhöhung kann nur für jene Abgaben in Betracht kommt, deren Prüfung im Zeitpunkt der Selbstanzeige bereits angekündigt war. Das Finanzamt vertritt in der Beschwerdevorentscheidung die Ansicht, dass eine Abgabenerhöhung auch für Abgaben festzusetzen ist, deren Prüfung im Zeitpunkt der Selbstanzeige noch nicht angekündigt war.

Bemessungsgrundlage für die Abgabenerhöhung sind die in der Selbstanzeige deklarierten Mehrbeträge. Werden in der Selbstanzeige Abgabenarten und -Zeiträume offengelegt, die in der Prüfungsanmeldung nicht angeführt sind, ist fraglich, ob die Mehrbeträge aller Abgabenarten und -Zeiträume laut Selbstanzeige oder nur jene Abgaben, welche auch in der Prüfungsanmeldung genannt sind, für die Berechnung heranzuziehen sind. § 29 Abs. 6 FinStrG selbst enthält keine eindeutige Regelung, welche Abgabenansprüche betroffen sein sollen.

Das Finanzamt hat nachzuweisen und zu begründen, dass die Selbstanzeige anlässlich der entsprechenden Prüfungsmaßnahme erstattet wurde. Dazu ist der kausale Zusammenhang zwischen der Anmeldung und der Selbstanzeige darzulegen. Dies ist bislang nicht erfolgt.

2. Wenn in einem Veranlagungsjahr kein Abgabenanspruch besteht, kann für eine Selbstanzeige (mangels Abgaben) keine Abgabenerhöhung anfallen.

Das Finanzamt ist offenbar der Ansicht, dass eine Abgabenerhöhung auch festzusetzen ist, wenn für einen Veranlagungszeitraum gar kein Abgabenanspruch des Fiskus besteht (mangels positiver Steuerbemessungsgrundlage).

Dies betrifft im vorliegenden Fall die Jahre 2015 und 2016, in denen gar keine Körperschaftsteuer festzusetzen ist.

Vor dem Hintergrund der Intention des § 29 Abs. 6 FinStrG, nämlich erst kurz vor Entdeckung einer Straftat erstattete Selbstanzeigen zu vermeiden bzw. ungünstiger zu machen, kann der Sichtweise des Finanzamtes nicht gefolgt werden. Denn wenn gar keine Steuer anfällt, kann auch keine Steuer verkürzt worden sein und kann es daher auch nicht zu finanzstrafrechtlichen Folgen kommen, die durch eine Selbstanzeige „in letzter Minute“ vermieden werden sollen. Es würde zu einer "Bestrafung" (Abgabenerhöhung) jener Personen kommen, die ihre Verfehlung anlässlich einer Prüfung offenlegen, während Steuerpflichtige die keine Selbstanzeige erstatten und deren Verfehlung erst im Zuge der Prüfung entdeckt wird, nicht bestraft werden können, wenn im Veranlagungszeitraum mangels Bemessungsgrundlage gar keine Abgabe festzusetzen ist.

Wir beantragen, diese Beschwerdepunkte dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen (Vorlageantrag).

Weiters beantragen wir, die Einhebung des strittigen Betrages in Höhe von EUR 9.822,12 bis zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht auszusetzen."

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 vor Prüfungsbeginn am 13.9.2018 eine Selbstanzeige i.S.d. § 29 FinStrG erstattet wurde, die die Bekanntgabe einer Verfehlung und eine Täternennung enthält.

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.

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. Aussetzung der Einhebung ist in § 29 Abs. 2 FinStrG jedoch nicht als zulässig genannt.

Der Bescheid über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung erging am 25.1.2019. Der festgesetzte Betrag wäre binnen Monatsfrist zu entrichten gewesen, was jedoch wegen des Antrages auf Aussetzung der Einhebung im dort beantragten Ausmaß letztlich unterblieb (siehe Buchung der Aussetzung der Einhebung am 8.4.2019).

Nachdem eben 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 den gesetzlichen Vorschriften nicht Folge geleistet, da Aussetzung der Einhebung unter den Entrichtungsvorgaben im § 29 Abs. 2 FinStrG nicht genannt wird.

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

Der VfGH hat am 26.11.2018 zu E 2242/2017-8 folgende Aussage zur behaupteten Verfassungswidrigkeit der Bestimmung des § 29 Abs. 6 FinStrG getätigt:

"Dem Gesetzgeber kann im Übrigen nicht entgegengetreten werden, wenn er im Rahmen seines rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes in § 29 Abs. 6 FinStrG im Hinblick auf das Ziel der "Schadenswiedergutmachung" für die Erlangung der Straffreiheit neben der Entrichtung der verkürzten Abgaben auch die Entrichtung der Abgabenerhöhung

voraussetzt und dabei zwar die Möglichkeit der Stundung (§ 212 BAO), nicht aber der Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO) vorsieht.

Demgemäß wurde beschlossen, von einer Behandlung der Beschwerde abzusehen (§ 19 Abs. 3 Z 1 iVm § 31 letzter Satz VfGG)."

Insoweit auf Grund einer Selbstanzeige Straffreiheit nicht eintreten kann, entfällt auch die Verpflichtung zur Entrichtung einer Abgabenerhöhung, daher war der Beschwerde wegen Nichtentrichtung der Abgabenerhöhung, ohne weiteres Eingehen auf das Beschwerdevorbringen, in dem Umfang, in dem der Abgabenerhöhungsbetrag ausgesetzt wurde, stattzugeben.

Es verbleibt demnach hinsichtlich der Umsatzsteuer 2015 und der Umsatzsteuer 2016, deren fristgerechte Entrichtung sowie in der Folge allenfalls auch die fristgerechte Entrichtung der auf die vom Bf. einbekannten Umsatzsteuernachzahlungen von € 5.768,42 für 2015 und € 11.965,09 für 2016 entfallenden Abgabenerhöhung zu prüfen.

Die Nachforderungen an Umsatzsteuer 2015 und 2016 hätten gemäß § 29 Abs. 2 FinStrG als Selbstberechnungsabgaben bereits binnen Monatsfrist nach Selbstanzeigenerstattung entrichtet werden müssen und nicht erst binnen Monatsfrist ab Festsetzung, was unterblieb. Die Umsatzsteuer 2016 ist im vollen Umfang der Nachforderung von € 12.983,09 noch im Rückstandsausweis vom 1.3.2019 enthalten, die Umsatzsteuernachforderung 2016 zwar nur mit einem Restbetrag, aber auch sie wurde nicht binnen Monatsfrist ab Selbstanzeigenerstattung entrichtet.

Somit kann die Selbstanzeige auch in dem vom Bf. im Beschwerdeverfahren zur Festsetzung der Abgabenerhöhung beantragten Ausmaß mangels ordnungsgemäßer Entrichtung der Abgabennachforderungen an Umsatzsteuer 2015 und 2016 schon keine strafaufhebende Wirkung erzielen, daher war der Festsetzungsbescheid letztlich gemäß § 29 Abs. 6 vorletzter Satz FinStrG gänzlich aufzuheben.

Die weitere Prüfung des inhaltlichen Vorbringens obliegt demnach nunmehr der Finanzstrafbehörde.

Zulässigkeit einer Revision

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

Eine solche Rechtsfrage lag verfahrensgegenständlich nicht vor.

