

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R\*\*\*1\*\*\*R\*\*\*1\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch \*\*\*\*, über die Beschwerde vom 8.1.2018 n den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 19. Dezember 2017 betreffend Abgabenerhöhungen gemäß [§ 29 Abs. 6 FinStrG](#), Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird insoweit stattgegeben, dass die Abgabenerhöhungen wie folgt auf die einzelnen Abgaben, die die Anspruchsgrundlage darstellen, aufgelistet und festgesetzt werden.

| Abgabenart      | Zeitraum | Verkürzungsbetrag/Mehrbetrag | Abgabenerhöhung<br>20 % |
|-----------------|----------|------------------------------|-------------------------|
| Einkommensteuer | 2011     | 17.888,00                    | 3.577,60                |
| Einkommensteuer | 2012     | 19.411,00                    | 3.882,20                |
| Einkommensteuer | 2013     | 20.887,00                    | 4.177,40                |
| Einkommensteuer | 2014     | 21.011,00                    | 4.202,20                |
| Einkommensteuer | 2015     | 22.912,00                    | 4.582,40                |
| Umsatzsteuer    | 2011     | 4.366,00                     | 873,20                  |
| Umsatzsteuer    | 2012     | 5.348,00                     | 1.069,60                |
| Umsatzsteuer    | 2013     | 5.616,00                     | 1.123,20                |
| Umsatzsteuer    | 2014     | 5.656,00                     | 1.131,20                |
| Umsatzsteuer    | 2015     | 4.982,00                     | 996,40                  |
| Umsatzsteuer    | 1/2017   | 420,66                       | 84,13                   |
| Umsatzsteuer    | 2/2017   | 497,61                       | 99,52                   |

|              |        |        |        |
|--------------|--------|--------|--------|
| Umsatzsteuer | 3/2017 | 565,12 | 113,02 |
| Umsatzsteuer | 4/2017 | 304,42 | 60,88  |
| Umsatzsteuer | 5/2017 | 878,92 | 175,78 |
| Umsatzsteuer | 6/2017 | 566,84 | 113,37 |
| Umsatzsteuer | 7/2017 | 508,14 | 101,63 |
| Umsatzsteuer | 8/2017 | 553,88 | 110,78 |
| Umsatzsteuer | 9/2017 | 455,52 | 91,10  |

Summe der Abgabenerhöhungen = € 26.565,61

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

## Entscheidungsgründe

Am 19.12.2017 erging ein Bescheid gemäß [§ 29 Abs. 6 Finanzstrafgesetz](#) (FinStrG) über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung aufgrund nachstehender Bemessungsgrundlagen:

| Abgabenart      | Zeitraum | Betrag    |
|-----------------|----------|-----------|
| Einkommensteuer | 2011     | 17.888,00 |
| Einkommensteuer | 2012     | 19.411,00 |
| Einkommensteuer | 2013     | 20.887,00 |
| Einkommensteuer | 2014     | 21.011,00 |
| Einkommensteuer | 2015     | 22.912,00 |
| Umsatzsteuer    | 2011     | 4.366,00  |
| Umsatzsteuer    | 2012     | 5.348,00  |
| Umsatzsteuer    | 2013     | 5.616,00  |

|              |          |          |
|--------------|----------|----------|
| Umsatzsteuer | 2014     | 5.656,00 |
| Umsatzsteuer | 2015     | 4.982,00 |
| Umsatzsteuer | 1-9/2017 | 4.760,00 |

Summe der Mehrbeträge: € 132.837,00, davon 20 % Abgabenerhöhung € 26.567,40

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 30.11.2017 anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau / Beschau / Abfertigung / Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren am 17.10.2017 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 € 132.837,00 ist die Abgabenerhöhung gem. § 29 Abs. 6 FinStrG mit 20 % zu bemessen.

\*\*\*\*

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 8.1.2018 mit folgenden Ausführungen:

"Gegen vorstehend angeführten Bescheid vom 19. Dezember 2017 bringe ich namens und auftrags meines Mandanten innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Beschwerde ein und erlaube mir anschließend dazu begründend auszuführen.

#### 1. Sachverhalt:

Mit Telefonat vom 17.10.2017 wurde eine Betriebsprüfung für meinen Mandanten mit dem Schwerpunkt Überprüfung der im Jahr 2015 durchgeführten Umwandlung der \*\*\*1\*\*\* auf den Alleingesellschafter Herrn Ing.\*\*\*2\*\*\* angekündigt, Gegenstand der Prüfung war demnach für die umgewandelte \*\*\*1\*\*\* GmbH, StNr \*\*\*2\*\*\*\*) das Jahr 2015 (Umwandlungstichtag war der 30. November 2015) und für Herrn Ing.\*\*\*2\*\*\* das Jahr 2015 und die laufende USt-Nachschau. Als Termin für den Prüfungsbeginn wurde der 4.12.2017 vereinbart.

Am 30.11.2017 reichte ich als steuerlicher Vertreter eine Selbstanzeige für Herrn Ing.\*\*\*2\*\*\* bezüglich nicht erklärter Einkünfte aus Vermietung beim Finanzamt ein und übermittelte diese am 1.12.2017 per Mail an die zuständige Prüferin.

Aus diesem Grund erfolgte die Ausstellung des Prüfungsauftrags für Herrn Ing.\*\*\*2\*\*\* für den Zeitraum 2007 bis laufend.

## 2. Rechtliche Würdigung

Gem. § 29 (6) FinStrG hat die Behörde eine Abgabenerhöhung vorzunehmen, wenn eine Selbstanzeige nicht vor der Anmeldung einer Betriebsprüfung bekanntgegeben wird.

Die Anmeldung der Betriebsprüfung stellt gem. § 148 (5) BAO einen Verwaltungsakt dar, der schriftlich, mündlich oder fernmündlich erfolgen kann. Eine erste Kontaktaufnahme seitens der Behörde, die primär darauf gerichtet ist, die anstehende Prüfung zu planen und zeitlich abzustimmen, stellt noch keine Prüfungsanmeldung bzw. -ankündigung dar. Nur wenn die zeitliche Fixierung des Prüfungsbeginns, die zu prüfenden natürlichen oder juristischen Personen sowie die Abgabenarten und Zeiträume feststehen, kann von einer Prüfungsankündigung iSd § 29 (6) FinStrG gesprochen werden.

Aus der Rechtslage nicht klar erkennbar und auch in der Literatur und Judikatur nicht abschließend geklärt ist die Frage, ob die Abgabenerhöhung anhand der letztlich bescheidmäßig vorgeschriebenen Abgaben (Mehrbeträge) zu bemessen ist oder die Abgabenerhöhung ihre Grenze in dem der jeweiligen Betriebsprüfung zugrundeliegenden Prüfungsauftrag bzw. dem angekündigten Prüfungsfokus findet.

Meines Erachtens sollte der Prüfungsfokus maßgeblich sein, für welche Abgaben und Zeiträume eine Abgabenerhöhung zur Anwendung gelangt. Demnach sollte eine Abgabenerhöhung nur dann vorgeschrieben werden, wenn die Anmeldung bzw. Bekanntgabe - ebenso wie bei der Sperrwirkung nach § 29 (3) FinStrG - entsprechend konkret ist. Also den zu prüfenden Abgabepflichtigen sowie die zu prüfenden Abgabenarten und Zeiträume umfasst. In diesem Zusammenhang ist dabei nicht auf den letztlich ausgestellten Prüfungsauftrag abzustellen, sondern auf den tatsächlich angekündigten bzw. sonst bekanntgegebenen Prüfungsfokus. Der letztlich ausgedehnte Prüfungsauftrag ist Folge der eingebrachten Selbstanzeige und nicht ursprünglicher Prüfungsfokus.

Im gegenständlichen Fall erfolgte die Prüfungsankündigung telefonisch am 17.10.2017. Im Fokus des Prüfungsauftrages stand die Prüfung der Umwandlung weshalb auch zwei Prüfungen gleichzeitig angekündigt wurden und der Zeitraum sich auch um den Umwandlungstichtag fügte.

Als Nachweis für den ursprünglichen Prüfungsfokus dient zunächst die Niederschrift über die Schlussbesprechung. Weiters wird - soweit es die Behörde für erforderlich erachtet - die

Befragung der Prüferin, Frau \*\*\*3\*\*\*, sowie die Befragung von Frau \*\*\*4\*\*\*, zuständige Sachbearbeiterin bei der \*\*\*5\*\*\*, beantragt.

Ich stelle daher den Antrag, den oben bezeichneten Bescheid in der Weise anzupassen, dass eine Abgabenerhöhung nur für die Jahre 2015 und 2017 vorgeschrieben wird, und die Abgabenerhöhung somit von den vorgeschriebenen € 26.567,40 auf einen Betrag von € 6.530,80 (zusammengesetzt; 20 % von € 22.912,00 [E 2015], von € 4.982,00 [U 2015], von € 4.760,00 [U 1-9/2017] reduziert wird.

\*\*\*\*

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 9.4.2018 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und dazu ausgeführt:

"Begründung:

Sachverhalt:

Mit Telefonat vom 17.10.2017 wurde eine Außenprüfung aus Anlass der im Jahr 2015 erfolgten Umwandlung der \*\*\*1\*\*\* auf den Alleingesellschafter Ing.\*\*\*2\*\*\* angekündigt. Als Termin für den Prüfungsbeginn wurde der 04.12.2017 vereinbart. Am 30.11.2017 reichte der steuerliche Vertreter eine Selbstanzeige ein und übermittelte diese an die Prüferin. In weiterer Folge wurde der Prüfungsauftrag ausgestellt, welcher den Zeitraum 2007 bis laufend umfasste.

Die Steuerbescheide wurden entsprechend den Angaben der Selbstanzeige angepasst und eine Abgabenerhöhung gem. § 29 Abs 6 FinStrG für die gesamten Mehrbeträge festgesetzt.

Rechtliche Beurteilung;

Der steuerliche Vertreter schließt aus dem Begriff "anlässlich" der oben genannten Bestimmung des FinStrG, dass nur für Zeiträume, die jedenfalls Teil der Außenprüfung gewesen und somit dem Risiko einer Entdeckung ausgesetzt gewesen waren, Abgabenerhöhungen verhängt werden durften.

Diese Ansicht wird seitens der Finanz nicht geteilt. Erstens kann daraus, dass der Schwerpunkt ursprünglich im Jahr 2015 gelegen war nicht geschlossen werden, dass frühere Jahre nicht auch ohne Selbstanzeige geprüft worden wären und zweitens hatte eine Entdeckung von Unregelmäßigkeiten im Jahr 2015 - egal ob mittels Prüfung oder einer zeitlich eingeschränkteren Selbstanzeige - unweigerlich zu einer Ausdehnung des Prüfungsauftrags auf alle noch nicht verjährten Steuerperioden geführt.

Es liegt zwar zu dieser Formulierung noch keine Entscheidung des VwGH vor, das BFG ließ in seiner Entscheidung vom 21.09.2017, [RV/2100806/2017](#) jedoch bereits erkennen, dass es die

Ansicht der Finanz, das Wort "anlässlich" in [§ 29 Abs. 6 FinStrG](#) nehme keine Einschränkung auf den Prüfungszeitraum und die im Prüfungsauftrag genannten Abgaben vor, teilt.

\*\*\*\*

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 8.5.2018:

"Wir berufen uns gem. § 88 Abs. 9 WTBG auf die erteilte Vollmacht und stellen im Namen und Auftrag unseres Mandanten den Antrag gem. § 264 BAO, die Beschwerde vom 8.1.3018 gegen den Bescheid über die Festsetzung der Abgabenerhöhung gem. § 29 Abs. 6 FinStrG für den Zeitraum 2011-2015 sowie 1-9/2017 vom 19.12.2017 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

Begründung:

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 9.4.2018, zugestellt am 11.4.2018, wurde die Beschwerde unseres oben angeführten Mandanten gegen den obgenannten Bescheid als unbegründet abgewiesen.

Innerhalb offener Frist gem. § 264 BAO wird nun die Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragt.

Betreffend die Beschwerdegründe wird auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen."

\*\*\*\*

Mit Erkenntnis des BFG vom 3.5.2019 zu RV/7103667/2018 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und eine Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG abgeändert festgesetzt:

| Abgabenart      | Zeitraum | Betrag    |
|-----------------|----------|-----------|
| Einkommensteuer | 2009     | 9.338,03  |
| Einkommensteuer | 2010     | 11.929,00 |
| Einkommensteuer | 2011     | 17.888,00 |
| Einkommensteuer | 2012     | 19.411,00 |

|                 |          |           |
|-----------------|----------|-----------|
| Einkommensteuer | 2013     | 20.887,00 |
| Einkommensteuer | 2014     | 21.011,00 |
| Einkommensteuer | 2015     | 22.912,00 |
| Umsatzsteuer    | 2009     | 1.973,77  |
| Umsatzsteuer    | 2010     | 3.448,54  |
| Umsatzsteuer    | 2011     | 4.366,00  |
| Umsatzsteuer    | 2012     | 5.348,00  |
| Umsatzsteuer    | 2013     | 5.616,00  |
| Umsatzsteuer    | 2014     | 5.656,00  |
| Umsatzsteuer    | 2015     | 4.982,00  |
| Umsatzsteuer    | 1-9/2017 | 4.760,00  |

Summe der Mehrbeträge: € 159.526,34, davon 20 % = Abgabenerhöhung € 31.905,27.

Die Abänderung beruhte auf der Feststellung des BFG, dass gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG für U und E jeweils für die Jahre 2009 und 2010 ebenfalls hinterzogene Abgaben vorlägen, die eine Anspruchsgrundlage für eine Abgabenerhöhung darstellten und diesbezüglich noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten sei. Das BFG sei angehalten, die Bemessungsgrundlage richtig zu stellen und ihm Rahmen einer Spruch- und Begründungsberichtigung mit einer weiteren Festsetzung hinsichtlich des auf die noch nicht festsetzungsverjährten Abgaben entfallenden Abgabenerhöhungsteilbetrages vorzugehen.

\*\*\*\*

Dagegen richtete sich die a.o. Revision vom 14.6.2019 über die der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis v. 3.6.2020 abgesprochen und wie folgt ausgeführt hat:

„Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Gemäß § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß § 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes nicht gebunden; er hat die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision im Rahmen der dafür in der Revision gesondert vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.

Der Revisionswerber trägt zur Zulässigkeit seiner Revision vor, die rückwirkende Ausdehnung der Abgabenerhöhung auf die Zeiträume der Jahre 2009 und 2010, zu denen es die erst mit der Finanzstrafrechtsnovelle 2010 eingeführte Abgabenerhöhung noch gar nicht gegeben habe, sei gesetzlich nicht vorgesehen. Außerdem habe das Bundesfinanzgericht den ordentlichen Rechtsweg abgeschnitten, wodurch es dem Revisionswerber unmöglich sei, sich gegen dieses Vorgehen im normalen Instanzenzug zu wahren.

Die Revision ist zulässig und berechtigt.

Wer sich eines Finanzvergehens schuldig macht, wird gemäß § 29 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) insoweit straffrei, als er seine Verfehlung darlegt. Dazu sehen § 29 Abs. 1 und Abs. 2 FinStrG näher geregelte Voraussetzungen für den Eintritt der Straffreiheit vor und normiert § 29 Abs. 3 leg. cit., in welchen Fällen Straffreiheit nicht eintritt.

§ 29 Abs. 6 FinStrG lautet:

„(6) Werden Selbstanzeigen anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe erstattet, tritt straffbefreiende 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. 21 BAO.“

Der Revisionswerber rügt, die Abgabenerhöhung sei erst mit der Finanzstrafrechtsnovelle 2010 eingeführt worden. Nebenansprüche könnten nicht rückwirkend eingeführt werden, auch die ab 1. Jänner 2011 eingeführte Abgabenerhöhung sei nicht rückwirkend eingeführt worden, weshalb die Abgabenerhöhung für die Jahre 2009 und 2010 nicht hätte vorgenommen werden dürfen.

Die FinStrG-Novelle 2010, BGBl. I Nr. 104/2010, fügte dem § 29 FinStrG einen Abs. 6 an, der die strafbefreiende Wirkung einer weiteren Selbstanzeige für den selben Abgabensanspruch von der zusätzlichen Entrichtung einer Abgabenerhöhung abhängig machte. Damit sollten potentielle Selbstanzeiger dazu angeregt werden, eine vollständige Offenlegung ihrer Verfehlungen bereits bei der ersten Selbstanzeige vorzunehmen.

Mit der FinStrG-Novelle 2014, BGBl. I Nr. 65/2014, erhielt § 29 Abs. 6 FinStrG die geltende, im vorliegenden Revisionsfall anzuwendende Fassung.

Gemäß § 265 Abs. 1w FinStrG traten § 29 Abs. 3 und 6 idF der FinStrG-Novelle 2014 mit 1. Oktober 2014 in Kraft und ist § 29 in der Fassung dieser Novelle auf Selbstanzeigen, die nach dem 30. September 2014 erstattet werden, anzuwenden.

Der Sachverhalt, welcher zur Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG führt, besteht in der Erstattung einer Selbstanzeige, einem Verhalten nach der Tat und wurde im vorliegenden Revisionsfall nach dem 30. September 2014 verwirklicht, § 265 Abs. 1w FinStrG stellt auf den Zeitpunkt dieser Sachverhaltsverwirklichung ab, nicht darauf, dass die den Gegenstand einer Selbstanzeige bildenden Abgaben nach einem bestimmten Zeitpunkt entstanden wären. Entgegen der Ansicht des Revisionswerbers wurde diese Bestimmung daher nicht rückwirkend eingeführt (vgl. auch VfGH 10.10.2018, E 27511/2018.VfSlg 20.287).

Auch für die finanzstrafrechtliche Frage eines Günstigkeitsvergleiches kommt es in Bezug auf die Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG nicht auf den Tatzeitpunkt, wann das die Abgaben betreffende Finanzvergehen begangen wurde, sondern auf den Zeitpunkt des Nachtatverhaltens, der Erstattung der Selbstanzeige an (Vgl. abermals VfGH 10.10.2018, E 2751/2018; sowie VwGH 26.3.2019, Ro 2019/16/0003; und VwGH 5.9.2019, Ra 2017/16/0049).

Dergestalt ist es unerheblich, dass die von einer Selbstanzeige erfassten Abgabenverkürzungen auch Verkürzungen von Abgaben betreffen, die vor der Einführung der Abgabenerhöhung durch die FinStrG-Novelle 2010 entstanden sind.

Dass das Finanzamt nicht in der Lage wäre Abgabenerhöhungen zu Abgaben für die Jahre 2009 und 2010 in das EDV-System einzugeben, wie der Revisionswerber behauptet, ändert an der Rechtslage nichts.

Die Revision ist jedoch aus folgenden Gründen berechtigt:

Die Abgabenerhöhung gilt nach § 29 Abs. 6 letzter Satz FinStrG als Nebenanspruch iSd § 3 Abs. 2 lit. a BAO. Die Abgabenerhöhung betrifft eine konkrete Abgabe. Steuern einer bestimmten Steuerart für verschiedene Jahre stellen eigene Abgaben (u.a mit unterschiedlichem Entstehungszeitpunkt) dar.

Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben (etwa bei der Einkommensteuer oder der Umsatzsteuer) werden - bezogen auf ein Steuersubjekt – mit nacheinander erfolgter Abgabe unrichtiger Jahreserklärungen mehrerer Veranlagungsjahre hindurch mehrere realkonkurrierende Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen. Solcherart bildet die die Abgabe einer unrichtigen Jahreserklärung zu einer Steuerart – allenfalls auch als Bündel mehrerer steuerlich trennbarer Einzelaspekte – eine selbständige Tat im Sinne des § 21 Abs. 1 FinStrG; gleiches gilt für das Unterlassen der Abgabe einer Steuererklärung (vgl. etwa VwGH 17.3.2016, Ra 2016/16/0004; VwGH 24.1.2013, 2011/16/0239; VwGH 24.1.2013, 2011/16/0238; und VwGH 24.1.2013, 2010/16/0169; vgl. für viele auch OGH 11.10.2017, 13 Os 88/173). Die einzelnen strafbaren Handlungen hinsichtlich jeder Abgabensart eines bestimmten Veranlagungszeitraums mit einem auf diesen Zeitraum bezogenen strafbestimmenden Wertbetrag, der dem zeitlich bestimmbareren Erfolg des Delikts (Verkürzung einer Abgabe für einen bestimmten Veranlagungszeitraum) entspricht, dürfen nicht über Zeiträume (etwa Veranlagungsjahre) und für mehrere Abgabensarten zusammengefasst werden.

Wenn auch eine Selbstanzeige mehrere Finanzvergehen betreffen mag, ist die strafbefreiende Wirkung einer solchen Selbstanzeige für jedes einzelne Finanzvergehen zu prüfen. Die dazu allenfalls erforderliche Abgabenerhöhung bezieht sich dementsprechend auf eine konkrete Abgabe. Dass mehrere Abgabenerhöhungen - wie auch mehrere Abgaben - in einem Sammelbescheid vorgeschrieben werden können, ändert daran nichts.

Dass die Höhe der Abgabenerhöhung, nämlich der Prozentsatz der Mehrbeträge, von der Summe der sich aus einer Selbstanzeige ergebenden Mehrbeträge abhängt und nicht von der Höhe des Mehrbetrages an einer Abgabe, lässt die Beurteilung der einzelnen Abgabenerhöhung als Nebenanspruch zu einer konkreten Abgabe unberührt (Vgl. etwa auch die Zusammenrechnung strafbestimmender Wertbeträge zur Frage der Gerichtszuständigkeit bei zusammentreffenden Finanzvergehen § 53 Abs. 1 FinSlrG).

Eine dem § 21 Abs. 1 FinStrG entsprechende Anordnung, bei einer Selbstanzeige hinsichtlich zusammentreffender Finanzvergehen nur eine einzige Abgabenerhöhung vorzuschreiben, besteht nicht.

Auch wenn die Lastschriften der Abgabenerhöhungen allenfalls in laufender Rechnung zusammengefasst zu verbuchen sind (§ 213 Abs. 1 BAO), hat die Verrechnung von Zahlungen nach § 214 BAO zu erfolgen. Wird somit etwa ein geringerer Betrag als die mit Sammelbescheid vorgeschriebene Summe der Abgabenerhöhungen entrichtet, so ist auf Grund der Verrechnungsvorschriften des § 214 Abs. 1 zweiter Satz BAO die Zahlung auf die früher verbuchte Abgabenerhöhung zu verrechnen und tritt die strafbefreiende Wirkung nach § 29 Abs. 6 vorletzter Satz FinStrG insoweit nicht ein, als dadurch die Abgabenerhöhungen nicht entrichtet wurden. Es kommt somit nicht zu einer aliquoten Strafbefreiung aller Finanzvergehen (aliquote „Kürzung“ der strafbestimmenden Wertbeträge), sondern zu einer vollständigen Strafbefreiung der Finanzvergehen hinsichtlich derer die Abgabenerhöhung entrichtet wird und zu keiner Strafbefreiung von Finanzvergehen, hinsichtlich derer aus der Zahlung kein Betrag zur Entrichtung verbleibt.

Aus alledem folgt, dass bei einer mehrere Jahre (und allenfalls auch mehrere Abgabenarten), sohin mehrere Abgaben betreffenden Selbstanzeige nicht eine Abgabenerhöhung, sondern mehrere Abgabenerhöhungen, nämlich je eine für jede einzelne Abgabe (allenfalls in einem Sammelbescheid) festzusetzen sind.

Im Revisionsfall lässt sich der vor dem Bundesfinanzgericht bekämpfte Bescheid des Finanzamtes vom 19. Dezember 2017 als Sammelbescheid über die Festsetzung von mehreren Abgabenerhöhungen betreffend die bei der Anführung der Bemessungsgrundlagen angeführten Abgaben ansehen.

Dementsprechend waren diese Abgabenerhöhungen Sache des Beschwerdeverfahrens (§ 279 Abs. 1 BAO). Dass dieser Bescheid nur die Bemessungsgrundlagen, nicht aber die einzelnen Beträge der Abgabenerhöhungen nennt, ist ein vom Bundesfinanzgericht in der Entscheidung über die Beschwerde behebbarer Fehler.

Das Bundesfinanzgericht hat mit dem angefochtenen Erkenntnis jedoch in einer Art Sammelerkenntnis auch Abgabenerhöhungen zu vier vom Bescheid des Finanzamtes nicht angesprochenen Abgaben (zur Einkommensteuer für 2009 und für 2010 sowie zur Umsatzsteuer für 2009 und für 2010) festgesetzt.

Zur erstmaligen Festsetzung dieser Abgabenerhöhungen war das Bundesfinanzgericht funktionell unzuständig.

Da auch das angefochtene Erkenntnis zu den einzelnen Abgabenerhöhungen lediglich die Bemessungsgrundlagen nennt und nur die Summe der einzelnen Abgabenerhöhungen mit einem Gesamtbetrag festsetzt, sohin keinen teilbaren Spruch enthält, war das angefochtene

Erkenntnis zur Gänze gemäß § 42 Abs. 2 Z 2 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit des Bundesfinanzgerichtes aufzuheben.“

\*\*\*\*

Somit war im zweiten Rechtsgang eine Aufgliederung der Abgabenerhöhung auf die auf die einzelnen deren Bemessungsgrundlage bildenden Abgabenschuldigkeiten entfallenden Teilbeträge vorzunehmen.

### **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

*Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat außer in den Fällen des § 278 hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.*

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

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

*Abs. 3: Straffreiheit tritt nicht ein,*

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

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

*objektiven Tatbestandsmerkmale unmittelbar bevorstand und dies dem Anzeiger bekannt war, oder*

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

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

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

*Abs. 6: Werden Selbstanzeigen anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe erstattet, tritt strafbefreiende Wirkung hinsichtlich vorsätzlich oder grob fahrlässig begangener Finanzvergehen nur unter der weiteren Voraussetzung insoweit ein, als auch eine mit einem Bescheid der Abgabenbehörde festzusetzende Abgabenerhöhung unter sinngemäßer Anwendung des Abs. 2 entrichtet wird. Die Abgabenerhöhung beträgt 5 % der Summe der sich aus den Selbstanzeigen ergebenden Mehrbeträgen. Übersteigt die Summe der Mehrbeträge 33 000 Euro, ist die Abgabenerhöhung mit 15 %, übersteigt die Summe der Mehrbeträge 100 000 Euro, mit 20 % und übersteigt die Summe der Mehrbeträge 250 000 Euro, mit 30 % zu bemessen. Insoweit Straffreiheit nicht eintritt, entfällt die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabenerhöhung, dennoch entrichtete Beträge sind gutzuschreiben. Die Abgabenerhöhung gilt als Nebenanspruch im Sinne des [§ 3 Abs. 2 lit. a BAO](#).*

Am 30.11.2017 wurde eine Selbstanzeige mit folgender Textierung eingereicht:

"Im Auftrag und Namen von Herrn Ing.\*\*\*2\*\*\* erstatten wir hiermit eine Offenlegung gemäß § 29 FinStrG und führen den uns auskunftsgemäß mitgeteilten Sachverhalt wie folgt aus:

Herr Ing.\*\*\*2\*\*\* hat im Zeitraum 2000 bis 2017 steuerpflichtige Mieteinnahmen (samt Betriebskosten) weder im Rahmen der Einkommensteuer- und Umsatzsteuererklärungen sowie Umsatzsteuervoranmeldungen erklärt, noch die damit verbundenen Abgaben (Einkommensteuer und Umsatzsteuer) ordnungsgemäß abgeführt (siehe dazu nachstehend unter Punkt 1.1.1.). Des Weiteren wurden in den Jahren 2010 bis 2015 geringfügige Zinseinnahmen nicht im Rahmen der Einkommensteuererklärungen offengelegt (siehe dazu nachstehend unter Punkt 1.1.2.). Es werden daher im Rahmen dieser Offenlegung einerseits die Verfehlungen dargelegt und andererseits der Sachverhalt umfassend offengelegt.

1. Offenlegung der Umstände gemäß § 29 Abs. 2 FinStrG und Darlegung der Verfehlung gemäß [§ 29 Abs. 1 FinStrG](#)

1.1. Offenlegung der Umstände:

1.1.1. Einkünfte aus Mieteinnahmen:

Herr Ing.\*\*\*2\*\*\* ist Eigentümer folgender Liegenschaften:

a) \*\*\*6\*\*\* (eingetragen im Grundbuch unter der GB Nummer \*\*\*7\*\*\*) - Erwerb durch Kauf im Jahr 1992, vermietet seit 9/2000

Beschreibung; altes sanierungsbedürftiges Einfamilienhaus mit Garten, in Kleingartensiedlung, Grundstück 380 m<sup>2</sup>, ca. 90 m<sup>2</sup> Wohnfläche, ehemals Eigennutzung nach Umzug Vermietung ab 9/2000, meist auf 3 Jahre befristet, anfänglich häufige Mieterwechsel, seit 5/2009 Langmieter mit regelmäßiger Mietvertragsverlängerung Miete inkl. Betriebskostenkonto anfangs inkl. Stromkosten.

b) \*\*\*8\*\*\* (eingetragen im Grundbuch unter der GB Nummer \*\*\*9\*\*\*) - Erwerb durch Kauf im Jahr 2001, vermietet ab 8/2002

Beschreibung: Einfamilienhaus mit kleinen Garten, Eckgrundstück 365 m<sup>2</sup>, ca. 110 m<sup>2</sup> Wohnfläche, Vermietung ab 8/2002 an Studenten WG mit 4 Personen, meist auf 3 Jahre befristet, wurde immer wieder verlängert, teilweise häufige Wechsel der einzelnen Mieter, Miete inkl. Betriebskostenkonto inkl. Gas- und Stromkosten.

c) \*\*\*10\*\*\* (eingetragen im Grundbuch unter der GB Nummer \*\*\*11\*\*\*) - Erwerb durch Kauf im Jahr 2005, vermietet ab 6/2005

Beschreibung: Kleines altes Sommerhaus in Kleingartenanlage am Berg (\*\*\*12\*\*\*), nur per Fuß über 350 Stufen erreichbar. Grundstücksgröße 949m<sup>2</sup> aufgeteilt auf kleinen Vorgarten in Hanglage und sehr großer praktisch nicht nutzbarer Fläche hinter dem Haus in steiler Hanglage (nicht begehbar), ca. 40m<sup>2</sup> Wohnfläche, Vermietung ab 6/2005, meist auf 5 Jahre befristet, häufige Mieterwechsel und Leerstand, Miete inkl. Betriebskostenkonto.

d) \*\*\*13\*\*\* (eingetragen im Grundbuch unter der GB Nummer \*\*\*14\*\*\*) - Erwerb durch Kauf im Jahr 2007, vermietet ab \*\*\*2\*\*\*

Beschreibung: Einfamilienhaus mit kleinem Garten, Grundstück 204 m<sup>2</sup>, ca. 80 m<sup>2</sup> Wohnfläche, Vermietung ab \*\*\*2\*\*\* an Studenten WG mit 4 Personen, meist auf 3 Jahre befristet, wurde immer wieder verlängert, tw. häufige Wechsel der einzelnen Mieter, Miete inkl. Betriebskostenkonto inkl. Gas- und Stromkosten.

e) \*\*\*15\*\*\* (eingetragen im Grundbuch unter der GB Nummer \*\*\*16\*\*\*) — Erwerb durch Kauf im Jahr 2009, vermietet ab 9/2009.

Beschreibung; Garconniere in Altbau, 30 m<sup>2</sup> Wohnfläche, Vermietung ab 9/2009, auf 3 Jahre befristet, mit Verlängerung, Langmieter, Miete inkl. Betriebskostenkonto.

f) \*\*\*17\*\*\* (eingetragen Im Grundbuch unter der GB Nummer \*\*\*18\*\*\*) — Erwerb durch Kauf im Jahr 2010, vermietet ab 10/2010

Beschreibung: Einfamilienhaus mit Garten, Grundstück 475 m<sup>2</sup>, ca. 185 m<sup>2</sup> Wohnfläche, Vermietung ab 10/2010 an Studenten WG mit 6 Personen, auf 3 Jahre befristet, wurde immer wieder verlängert, teilweise häufige Wechsel der einzelnen Mieter, Miete inkl. Betriebskostenkonto inkl. Gas- und Stromkosten.

g) \*\*\*19\*\*\* (eingetragen im Grundbuch unter der GB Nummer \*\*\*20\*\*\*) — Erwerb durch Kauf im Jahr 2011, vermietet ab 7/2011

Beschreibung; altes sanierungsbedürftiges kleines Einfamilienhaus mit großem Garten, in Kleingartensiedlung mit Zufahrtmöglichkeit, Grundstück 750 m<sup>2</sup>, ca. 50 m<sup>2</sup> Wohnfläche, Vermietung ab 07/2011, auf 5 Jahre befristet, bisher nur ein Mieter, mit diesem wurde verlängert, Miete inkl. Betriebskostenkonto.

h) \*\*\*21\*\*\* (eingetragen im Grundbuch unter der GB Nummer \*\*\*22\*\*\*), Erwerb durch Kauf im Jahr 2015 in den Erklärungen 2015 bereits deklariert.

Beschreibung; Einfamilienhaus mit Garten, Grundstück 442 m<sup>2</sup>, ca. 162 m<sup>2</sup> Wohnfläche, Vermietung ab 9/2015, auf 3 Jahre befristet, Miete inkl. Betriebskostenkonto.

Aus den angeführten Liegenschaften bezog Herr Ing.\*\*\*2\*\*\* Einnahmen aus der Vermietung, beginnend mit September 2000 (Objekt a). Die Einnahmen betreffend die Liegenschaften a) bis g) hat Herr Ing.\*\*\*2\*\*\* beginnend mit September 2000 weder der Einkommensteuer noch der Umsatzsteuer unterworfen. Betreffend das Objekt h) wurden zwar die Einnahmen im Jahr 2015 im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2015 sowie im Wege der Umsatzsteuererklärung 2015 erklärt und versteuert, jedoch die Betriebskosten als Durchlaufposten gesehen. Dies wird nunmehr dahingehend richtiggestellt, dass alle Einnahmen inkl. Betriebskosten und die tatsächlichen Aufwendungen angesetzt werden.

Aufgrund der unterschiedlichen Verjährungsbestimmungen im Finanzstrafrecht und im Abgabenrecht wird im Rahmen dieser Offenlegung der gesamte Zeitraum 2000 bis 2017 dargestellt und offengelegt.

A. Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen im Zeitraum 2000 bis 2006 darf wie folgt ausgeführt werden;

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Einkommensteuer und die Umsatzsteuer wurden im Wege der Schätzung ermittelt. Die Schätzmethode stellt sich wie folgt dar:

- Die Bemessungsgrundlagen wurden für jedes Objekt anhand des Anschaffungszeitpunktes und des Vermietungsbeginns ermittelt. Da Aufzeichnungen in diesen Jahren nicht mehr vollständig verfügbar sind, wurde ein Durchschnittswert der ganzjährigen Mieteinnahmen der Jahre 2007-2009 auch in diesen Verfahren jeweils bis zum Beginn der jeweiligen Vermietung angesetzt. Ebenso wurde mit den Betriebskosten verfahren. Die Abschreibung wurde auf Basis der Anschaffungskosten und auf Basis des Objektzustandes ermittelt.
- Die angeführten Schätzwerte für die Vorsteuer, Betriebskosten und Mieten beruhen auf den durchschnittlichen Werten der Jahre 2007-2009.
- Lediglich das Objekt a) war im Jahr 2008 und 2009 nicht durchgehend vermietet, ab 2010 jedoch konstant. Darum wurde hier für den Durchschnittswert der Mieteinnahmen nur das Jahr 2007 (ganzjährige Vermietung!) herangezogen.

Die Bemessungsgrundlagen sind in der Beilage 1 (Seite 1-3) dargestellt. Die Ermittlung der Abschreibung ist in Beilage 5 dargestellt.

B. Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen im Zeitraum 2007 bis 2017 darf wie folgt ausgeführt werden:

- Die nachstehende Darstellung der Bemessungsgrundlagen erfolgt sowohl für die Umsatzsteuer 2007 bis 2015 als auch für die Einkommensteuer 2007 bis 2015 getrennt nach einzelnen Jahren (sohin je Veranlagungszeitraum). Siehe Beilagen 2 (Zusammenfassung) und 2 a-h (Objektdetail).
- Die Darstellung der Umsatzsteuer für das Jahr 2016 bis 9/2017 erfolgt entsprechend den monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungszeiträumen (sohin 1-12/2016 sowie 1-9/2017); siehe Beilagen 3 (Zusammenfassung) und 3 a-h (Objektdetail).
- Die Einkommensteuererklärung (samt den jeweiligen Beilagen E1b für sämtliche Vermietungsobjekte lit a) bis h) für das Jahr 2016 wird — unter Inanspruchnahme der Beraterfristen — in den nächsten Tagen elektronisch eingereicht, die Bemessungsgrundlagen werden jedoch in dieser Offenlegung bereits selbständig dargestellt. Siehe Beilage 4 (Seite 1+2).
- Die Umsatzsteuererklärung 2016 (mit allen vorgenannten Vermietungsobjekten lit. a bis h) wird ebenfalls - unter Inanspruchnahme der Beraterfristen - in den nächsten Tagen elektronisch eingereicht, die Bemessungsgrundlagen für die Voranmeldungszeiträume 2016 werden jedoch - siehe vorhin - in dieser Offenlegung bereits selbständig dargestellt. Siehe Beilagen 3 (Zusammenfassung) und 3 a bis h (Objektdetail).
- Die Bemessungsgrundlagen wurden für jedes Objekt anhand des Anschaffungszeitpunktes und des Vermietungsbeginns ermittelt.
- Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer (wobei die erzielten Einnahmen, wie aus den Beilagen 2 bis 4 ersichtlich ist, zur Gänze offen gelegt wurden)

wurden von den Einnahmen Abschreibung, Betriebskosten, Instandhaltungen und Instandsetzungsaufwendungen in Abzug gebracht. Dabei wurde folgende Vorgehensweise gewählt:

Abschreibung - Basis Kaufpreis incl. Nebenspesen abzüglich 20-40 % Grundanteil (je nach Objektzustand - siehe Objektbeschreibung und Beilage 5) bzw. Änderung ab 2016 des Grundanteiles auf 40% mit einem Afa-Satz von 1,5% bzw. für das Objekt e) ein Grundanteil von 30 % da hier mehr als 10 Wohneinheiten bestehen.

Betriebskosten wurden für 2007 anteilig lt. der Abrechnung, für die Jahre 2008-2015 im Abrechnungszeitpunkt und danach nach tatsächlicher Zahlung geltend gemacht.

Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwand wurde auf Basis vorhandener Belege angesetzt.

Die offengelegten Bemessungsgrundlagen sind den Beilagen 2, 2 a-h, 3a-h, 4 und 5 zu entnehmen.

#### 1.1.2. Einkünfte aus ausländischen Kapitalerträgen:

Die in der Beilage 6 dargestellten Erträge aus der Veranlagung des angegebenen Vermögens wurden im Zeitraum 2010 bis 2015 nicht der Österreichischen Besteuerung unterworfen, dh nicht in den Einkommensteuererklärungen erklärt und die damit verbundene Einkommensteuer/Kapitalertragsteuer nicht entrichtet. Für das Jahr 2016 wurden diese Kapitaleinkünfte bereits in der Steuererklärung erfasst. Diese wird - unter Inanspruchnahme der Beraterfristen in den nächsten Tagen elektronisch eingereicht, die Bemessungsgrundlagen werden jedoch in dieser Offenlegung bereits vollständig dargestellt.

Es handelt sich dabei um folgende ausländische Konten/Investments

- \*\*\*23\*\*\*
- \*\*\*24\*\*\* iVm \*\*\*25\*\*\*
- \*\*\*26\*\*\* (alt \*\*\*27\*\*\*)

Mangels Verhandenseins der Vermögensunterlagen für die Jahre 2011 und 2012 erfolgte die Berechnung (Schätzung) der Kapitaleinkünfte aus dem Konto bei der \*\*\*24\*\*\* iVm \*\*\*25\*\*\* anhand der

Guthabensstände zum Ende des Jahres 2010 und zu Beginn des Jahres 2013 unter Anwendung eines Habenzinssatzes von 1%. Für die anderen Positionen liegen Aufzeichnungen vor, die Grundlage der ermittelten Bemessungsgrundlagen sind.

Die Bemessungsgrundlagen der nicht erklärten ausländischen Kapitalerträge sind in der Beilage 6 dargestellt.

## 1.2. Darlegung der Verfehlungen:

Die Mieteinnahmen die unter Punkt 1.1.1. festgehalten wurden, wurden im Zeitraum 2000 bis 2017 weder erklärt noch der Österreichischen Einkommensteuer (Jahre 2000 bis 2016; wobei die Einkommensteuererklärung 2015 im Rahmen der Beraterfristen in den nächsten Tagen erst eingereicht wird) noch der österreichischen Umsatzsteuer (2000 bis 2015) nach den Umsatzsteuervoranmeldungen 1-12/2016 und 1-9/2017 unterworfen.

Die Veranlagungseinkünfte aus den Konten, die unter Punkt 1.1.2. festgehalten sind, wurden nicht der österreichischen Einkommensteuer/Kapitalertragsteuer unterworfen.

## 2. Personen, für die die Selbstanzeige gemäß [§ 29 Abs. 5 FinStrG](#) erstattet wird

Ing.\*\*\*2\*\*\*, geb. XY, wohnhaft Z, StNr.

## 3. Berechnung/ Entrichtung/Veranlagungsstand

Die von der Behörde vorgeschriebene Einkommensteuer wie auch die Jahresumsatzsteuer werden nach bescheidmäßiger Vorschreibung mit einem einschlägigen Verwendungszweck entsprechend der auszufertigenden Buchungsmittelteilung rechtzeitig abgeführt werden.

Hiermit wird vorsorglich der Antrag gem. [§ 212 Abs. 1 BAO](#) auf Stundung dieser Abgaben bis 2 Monate nach Bekanntgabe der Abgabenbescheide gestellt.

Hinsichtlich der Umsatzsteuervorauszahlungen 1-12/2016 und 1-9/2017 wird eine Stundung der Abgaben gem. § 212 Abs. 1 BAO bis 1 Jahr ab Erstattung der Selbstanzeige beantragt.

Die Einbringlichkeit sämtlicher Abgaben ist durch den Aufschub nicht gefährdet und stehen die finanziellen Mittel bereit.

Die Stundungsansuchen erfolgen nur aus finanzstrafrechtlicher Vorsicht, so dass zunächst die vorzuschreibenden Beträge im Rahmen der Prüfung des Zahlenmaterials durch die Abgabenbehörde abgewartet und in der Folge aber sofort bezahlt werden können, um auch die Entrichtung rasch voranzutreiben.

Herr Ing.\*\*\*2\*\*\* hat die letzten Steuererklärungen (ESt und USt) für 2015 eingereicht. Diese wurden bereits veranlagt.

## 4. Rechtzeitigkeit der Offenlegung

Die Offenlegung ist rechtzeitig, da zum Zeitpunkt der Offenlegung keine wie immer gearteten Verfolgungshandlungen gesetzt worden sind oder eine Entdeckung der Tat erfolgt ist. Die Offenlegung erfolgt bei einem zuständigen Finanzamt iSd § 29 Abs. 1 FinStrG.

Die laut dem angeschlossenen Verzeichnis übermittelten Beilagen bilden einen integrierenden Bestandteil dieses Schreibens."

Die Abgabennachforderungen für die Jahre 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 und 1-9/2017 und die Abgabenerhöhung wurden mit Überweisungen vom 28.12.2017 entrichtet.

Die Abgabenerhöhung wurde unter 6 Einzelbuchungen für 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 und 2017 jahresweise am Abgabenkonto des Bf. erfasst.

Die Umsatzsteuernachforderungen waren bei Nachmeldung bereits fällig, jedoch sieht die Bestimmung des § 29 Abs. 2 FinStrG als zulässige Entrichtung auch die Erwirkung einer Stundung nach § 212 BAO vor.

Trotz des Stundungsantrages wurden die Abgabenschuldigkeiten binnen Monatsfrist ab Einreichung der Selbstanzeige entrichtet, daher ist die Entrichtung als Voraussetzung einer strafaufhebenden Wirkung der Selbstanzeige gegeben.

Einreichung der Selbstanzeige anlässlich einer finanzbehördlichen Prüfung:

Laut TZ 1 des Protokolls über die Schlussbesprechung nach der abgabenbehördlichen Prüfung beim Bf. wurde die Prüfung am 17.10.2017 telefonisch dem steuerlichen Vertreter gegenüber angemeldet und der Prüfungsbeginn mit 4.12.2017 vereinbart.

Wie den im Arbeitsbogen der Prüferin zu ABNr. \*\*\*28\*\*\* erliegenden Unterlagen zu entnehmen ist, wurden bereits am 3. Juli 2017 Fallinformationen gesammelt. Unter der Überschrift Allgemeines ist unter OENACE Sonstige Vermietung und Verpachtung von eigenen und geleasteten Grundstücken angegeben. Demnach war die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung bereits vor Prüfungsanmeldung als Prüfungsgegenstand im Visier der Abgabenbehörde.

Zu BFG 24.5.2018, RV/7102977/2017 hat der VwGH mit Erkenntnis vom 26.3.2019, Ro 2019/16/0003 über die zuvor offene Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zur Auslegung des Wortes "anlässlich" in § 29 Abs. 6 FinStrG abgesprochen:

"Die Abgabenbehörde und das BFG waren bei der Bemessung der Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG idF FinStrG\_Novelle 2014 weder auf den Zeitraum ab dem Inkrafttreten dieser Novelle noch auf jenen in der Ankündigung beschränkt, sondern konnten prüfen, ob der Bemessung der Abgabenerhöhung sämtliche während des gesamten Zeitraumes der Selbstanzeige verkürzten Abgabebeträge zugrunde zu legen seien, weil die Selbstanzeige auch insoweit anlässlich der angekündigten Außenprüfung erstattet worden sei."

Es sind somit alle vom Bf. anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung einbekannten Mehrbeträgen = Verkürzungsbeträge als Bemessungsgrundlage für die Abgabenerhöhung heranzuziehen.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Abs. 2: Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Gemäß [§ 4 Abs. 1 BAO](#) entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Abs. 2: Der Abgabenanspruch entsteht insbesondere lit. a bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer 2. für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch nach Z 1 schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht.

Verkürzungen:

Der Bf. war steuerlich erfasst, die Einkommensteuererklärungen wurden elektronisch eingereicht.

2007: Für das Jahr 2007 wurde keine Umsatzsteuererklärung eingereicht, damit wurde die Verkürzung mit dem Ende der gesetzlichen Einreichfrist am 30.6.2008 bewirkt.

Die unrichtige Einkommensteuererklärung vom 1.10.2008 führte zum unrichtigen Erstbescheid vom 3.10.2008.

2008: Für das Jahr 2008 wurde keine Umsatzsteuererklärung eingereicht, damit wurde die Verkürzung mit dem Ende der gesetzlichen Einreichfrist am 30.6.2009 bewirkt.

Die unrichtige Einkommensteuererklärung vom 23.10.2009 führte zum unrichtigen Erstbescheid vom 27.10.2009.

2009: Für das Jahr 2009 wurde keine Umsatzsteuererklärung eingereicht, damit wurde die Verkürzung mit dem Ende der gesetzlichen Einreichfrist am 30.6.2010 bewirkt.

Die unrichtige Einkommensteuererklärung vom 9.6.2010 führte zum unrichtigen Erstbescheid vom 16.6.2010.

2010: Für das Jahr 2010 wurde keine Umsatzsteuererklärung eingereicht, damit wurde die Verkürzung mit dem Ende der gesetzlichen Einreichfrist am 30.6.2011 bewirkt.

Die unrichtige Einkommensteuererklärung vom 20.10.2011 führte zum unrichtigen Erstbescheid vom 21.10.2011.

2011: Für das Jahr 2011 wurde keine Umsatzsteuererklärung eingereicht, damit wurde die Verkürzung mit dem Ende der gesetzlichen Einreichfrist am 30.6.2012 bewirkt.

Die unrichtige Einkommensteuererklärung vom 25.9.2012 führte zum unrichtigen Erstbescheid vom 26.9.2012.

2012: Für das Jahr 2012 wurde keine Umsatzsteuererklärung eingereicht, damit wurde die Verkürzung mit dem Ende der gesetzlichen Einreichfrist am 30.6.2013 bewirkt.

Die unrichtige Einkommensteuererklärung vom 16.10.2013 führte zum unrichtigen Erstbescheid vom 17.10.2013.

2013: Für das Jahr 2013 wurde keine Umsatzsteuererklärung eingereicht, damit wurde die Verkürzung mit dem Ende der gesetzlichen Einreichfrist am 30.6.2014 bewirkt.

Die unrichtige Einkommensteuererklärung vom 2.6.2014 führte zum unrichtigen Erstbescheid vom 3.6.2014.

2014: Für das Jahr 2014 wurde keine Umsatzsteuererklärung eingereicht, damit wurde die Verkürzung mit dem Ende der gesetzlichen Einreichfrist am 30.6.2015 bewirkt.

Die unrichtige Einkommensteuererklärung vom 28.9.2015 führte zum unrichtigen Erstbescheid vom 29.9.2015.

2015: Für das Jahr 2015 wurden eine unrichtige Einkommensteuererklärung und eine unrichtige Umsatzsteuererklärung am 20.2.2017 eingereicht, dies führte zu unrichtigen Erstbescheiden vom 11.4.2017.

2017: In den zuvor für die Monate 1-9/2017 eingereichten Umsatzsteuervorauszahlungen waren nicht alle in diesen Zeiträumen erzielten Umsätze offengelegt worden.

Es wurden somit Verkürzungen bewirkt, indem Abgabenschuldigkeiten bescheidmäßig zu niedrig festgesetzt wurden (E 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 und U

2015), indem die Behörde zum Ende der Erklärungsfrist in Unkenntnis von der Entstehung des Abgabeananspruches war (U 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014) und indem entgegen der Bestimmung des § 21 UStG Vorauszahlungen an Umsatzsteuer nicht in richtiger Höhe gemeldet und entrichtet wurden.

Im Rahmen der Vorfragenprüfung nach § 116 BAO ist bei dem Umstand, dass über Jahre hinweg bedeutende Mieteinnahmen erzielt, aber gänzlich der Abgabenbehörde verschwiegen wurden, von Vergehen nach § 33 Abs. 1, 3 lit. a und [§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG](#) und damit von Vorsatz als Verschuldensform auszugehen.

Richtig ist die Abgabenbehörde somit von hinterzogenen Abgaben ausgegangen und hat Abgabefestsetzungen an Einkommensteuer und Umsatzsteuer ab dem Veranlagungsjahr 2007 vorgenommen.

Jedoch liegt lediglich eine Festsetzung einer Abgabenerhöhung für die Jahre 2011 bis 2017 vor. Die Abgabenerhöhung ist nach der Summe der Verkürzungsbeträge zu berechnen und teilt, was ihre Festsetzungsverjährung betrifft, nach [§ 207 Abs. 2 BAO](#) das Schicksal der verkürzten Abgaben.

Der VwGH hat nunmehr festgestellt, dass der Abgabenerhöhungsbescheid nach § 29 Abs. 6 FinStrG als Sammelbescheid anzusehen ist und damit hinsichtlich der Nennung der Abgabenschuldigkeiten, für die eine als Anspruchsgrundlage für eine Abgabenerhöhung angenommene Verkürzung bewirkt wurde (oder zu bewirken versucht wurde), die Sache des Verfahrens vorgegeben wird, die das BFG im Beschwerdeverfahren zu prüfen hat.

Damit ist es dem BFG verwehrt eine Abgabenerhöhung für die Verkürzungen der Einkommensteuer 2009 und 2010 und der Umsatzsteuer 2009 und 2010 festzusetzen, da dies in den Zuständigkeitsbereich der Abgabenbehörde fällt, die zu einer Selbstanzeige auch mehrere Abgabenerhöhungsbescheide erlassen kann.

Das BFG hatte somit im zweiten Rechtsgang nur mehr die Aufgabe erneut festzustellen, dass die Festsetzung von Abgabenerhöhungen für die im Bescheid der Behörde angeführten Verkürzungsbeträge zu den im Bescheid genannten Abgaben rechtens war und wurde mit dem Erkenntnis des VwGH lediglich angehalten eine anteilige Aufgliederung der Abgabenerhöhung auf die einzelnen dem Bf. zur Last zu legenden Verkürzungen/Mehrbeträge vorzunehmen. Aus der Aufgliederung ergaben sich Rundungsdifferenzen, die zu einer teilweisen Stattgabe führten.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine solche Rechtsfrage liegt verfahrensgegenständlich nicht vor.

Wien, am 30. Juli 2020