

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***Ri 1***, den Richter ***Ri 2***, sowie die fachkundigen Laienrichter ***LRi 1*** und ***LRi 2*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Gaedke & Partner Steuerberatung GmbH, Elisabethstraße 46, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 4. Juli 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Großbetriebe vom 6. Juni 2023 betreffend Abgabenerhöhung zu Steuernummer ***Bf-StNr*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 23. November 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin ***SF*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit telefonischer und per E-Mail gesendeter Ankündigung durch das Finanzamt wurde der Beschwerdeführerin (Bf) eine Außenprüfung betreffend Körperschaftsteuer 2015 bis 2019 am 06.12.2021 angemeldet. Am 07.12.2021 wurde vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin via FinanzOnline eine Selbstanzeige betreffend die Körperschaftsteuer 2015 bis 2019 übermittelt. Mit Bescheid vom 06.06.2023 wurde auf Basis dieser Selbstanzeige und der Feststellungen in der Außenprüfung eine Abgabenerhöhung gem § 29 Abs 6 FinStrG in der Höhe von € 23.555,80 festgesetzt. Gegen diesen Bescheid wurde am 04.07.2023 fristgerecht eine Beschwerde erhoben. Diese Beschwerde wurde mit BVE vom 01.08.2023 als unbegründet abgewiesen. Am 29.08.2023 wurde ein Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht eingebracht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die am 06.12.2021 telefonische und per E-Mail seitens des Finanzamtes durchgeführte Anmeldung einer Außenprüfung betreffend die Körperschaftsteuer für die Jahre 2015 bis 2019 ist im bisherigen Verfahren unstrittig geblieben. Am 07.12.2021 wurde von der Beschwerdeführerin eine Selbstanzeige eingebracht. In dieser Selbstanzeige wurde im Wesentlichen dargelegt, dass im Jahr 2015 eine freiwillige Abfertigung entgegen dem Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 8 EStG 1988 als sonstiger Bezug gem § 67 Abs 6 EStG 1988 behandelt worden sei (freiwillige Abfertigung ***NN 1***) und in den Jahren 2016 bis 2018 eine Korrektur gem § 20 Abs 1 Z 7 EStG 1988 vorzunehmen gewesen wäre, da das Entgelt im jeweiligen Veranlagungsjahr den Wert von € 500.000,- für den Vorstand ***NN 2*** überstiegen habe. In einer Ergänzung vom 16.05.2023 (nach Prüfungsbeginn) wurde durch den steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin dargestellt, dass bereits im Jahr 2015 das Entgelt des Vorstandes ***NN 2*** über der Grenze von € 500.000,- gem § 20 Abs 1 Z 7 EStG 1988 gelegen sei und ebenfalls zur Gänze von der steuerlichen Bemessungsgrundlage fälschlicherweise abgezogen bzw über die Mehr-Weniger-Rechnung nicht korrigiert worden sei.

Die Außenprüfung ermittelte hinsichtlich dieses Sachverhaltskomplexes die folgenden Hinzurechnungen:

	2015	2016	2017	2018
Gehälter	€ 567.039,18	€ 660.866,77	€ 610.494,92	€ 699.756,82
Abzüglich Grenze des § 20 Abs 1 Z 7 EStG	€ 500.000,-	€ 500.000,-	€ 500.000,-	€ 500.000,-
Hinzurechnung	€ 67.039,18	€ 160.866,77	€ 110.494,92	€ 199.756,82
KöSt	€ 16.759,80	€ 40.216,69	€ 27.623,76	€ 49.939,21
Summe KöSt 2016 bis 2018				€ 117.779,66
20% Abgabenerhöhung gem § 29 Abs 6 FinStrG				€ 23.555,93

Für die Berechnung der Abgabenerhöhung gem § 29 Abs 6 FinStrG wurde nur das Mehrergebnis der Jahre 2016 bis 2018 von in Summe € 117.779,66 herangezogen und eine

Abgabenerhöhung von € 23.555,80 (20% gem § 29 Abs 6 FinStrG) festgesetzt. Das Mehrergebnis für das Jahr 2015 wurde nicht in die Berechnung der Abgabenerhöhung einbezogen, weil im Jahr 2015 lediglich ein Verlust erwirtschaftet wurde. Eine Überschreitung der gem § 20 Abs 1 Z 7 EStG 1988 maßgeblichen Grenze von € 500.000,- ist jedenfalls in den Jahren 2015 bis 2019 vorgelegen.

Die Beschwerde richtet sich gegen die bescheidmäßige Festsetzung dieser Abgabenerhöhung gem § 29 Abs 6 FinStrG und begründet dies damit, dass die Umstände, die der Selbstanzeige zu Grunde liegen bereits seit 08.11.2021 entdeckt waren, eine Selbstanzeige in Ausarbeitung war und am 03.12.2021 finalisiert und an die zuständige Vorständin zur Freigabe weitergeleitet wurde. Am 07.12.2021 wurde die Selbstanzeige schließlich via FinanzOnline an das Finanzamt übermittelt. Die Beschwerdeführerin führte weiter aus, dass unstrittiger Weise am 06.12.2021 unerwartet per Telefon eine Außenprüfung angekündigt worden sei. Bedauerlicherweise sei jedoch zu diesem Zeitpunkt die bereits erstellte Selbstanzeige noch im Freigabeprozess befindlich gewesen. In ihrer rechtlichen Würdigung in der Beschwerde führt die Beschwerdeführerin aus:

„Gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG entfalten Selbstanzeigen hinsichtlich ‘vorsätzlich oder grob fahrlässig begangener` Finanzvergehen, die anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach der Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe erstattet werden, nur bei Entrichtung eines Zuschlages der verkürzten Abgaben (sog. Abgabenerhöhung) ihre strafbefreiende Wirkung. Unstrittig ist, dass nach der Rsp des VwGH die Ankündigung einer behördlichen Prüfungsmaßnahme iSd § 29 Abs.6 FinStrG an keine besonderen Formerfordernisse geknüpft ist, sodass auch eine telefonische Anmeldung der Prüfung unter die Wortfolge ‘Anmeldung oder sonstige Bekanntgabe` subsumiert werden und eine Abgabenerhöhung auslösen kann. Nach der Auffassung des VwGH kommt es lediglich darauf an, ob der Selbstanzeiger Kenntnis über die bevorstehende Prüfungsmaßnahme erlangt hat und bei Würdigung der Sachlage mit der Tatentdeckung rechnen musste. Dementsprechend stellt die am 6.12.2021 erfolgte telefonische Ankündigung der Außenprüfung betreffend Körperschaftsteuer 2015 bis 2019 ua. grundsätzlich eine zulässige Form der Prüfungsankündigung iSd § 29 Abs. 6 FinStrG dar. Allerdings betont der VwGH in seiner Judikatur, dass, neben der erforderlichen Kenntnis über die Maßnahme, die Prüfungsankündigung auch den Anlass für die Erstattung der Selbstanzeige gebildet haben muss, indem bei Würdigung der Sachlage mit der Tatentdeckung gerechnet werden konnte.

Strittig ist daher, ob die am 6.12.2021 per Telefon und anschließend per Email angekündigte Prüfungsmaßnahme kausal für die am 7.12.2021 erstattete Selbstanzeige war, zumal die Selbstanzeige nicht nur finalisiert war, sondern auch im Übermittlungsprozess war und deren Erstattung vor Ankündigung einer Prüfungsmaßnahme lediglich zufällig - durch die telefonische Ankündigung - vereitelt wurde.

[...]

Wir erlauben uns festzuhalten, dass nach dem Gesetzeswortlaut und dem Telos der Bestimmung des § 29 Abs. 6 FinStrG sowie im Einklang mit der höchstgerichtlichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes für die Festsetzung einer Abgabenerhöhung vorausgesetzt wird, dass der Abgabepflichtige nicht nur Kenntnis von einer bevorstehenden, in § 29 Abs. 6 FinStrG genannten behördlichen Maßnahme haben muss, sondern diese auch der Anlass für die Erstattung einer Selbstanzeige war (VwGH 30.1.2020, Ra 2019/16/0205, 26.3.2019, Ro 2019/16/0003). Diese Rechtsansicht vertrat der VwGH in einem jüngeren Erkenntnis vom 30.1.2020, Ra 2019/16/0205, in welchem er die Aussage traf, dass es für die Festsetzung einer Abgabenerhöhung mithin darauf ankomme, '(...) dass diese Person Kenntnis von einer bevorstehenden, in § 29 Abs. 6 FinStrG genannten Maßnahme haben muss, welche einen Anlass zur Selbstanzeige bietet.' (VwGH 30.1.2020, Ra 2019/16/0205)

*Demnach muss im Lichte dieser höchstgerichtlichen Rechtsprechung die Selbstanzeige aus Anlass bzw. 'anlässlich' einer bevorstehenden und bekanntgewordenen Prüfungsmaßnahme erstattet worden sein, um den Tatbestand der Abgabenerhöhung iSd § 29 Abs. 6 FinStrG zu erfüllen. Mit der Frage, wie der Begriff 'anlässlich' in diesem Zusammenhang auszulegen ist, befasste sich der VwGH bereits im Erkenntnis vom 26.3.2019, Ro 2019/16/0003 und hielt dazu fest, dass nach den ErläutRV zur FinStrG-Novelle 2014 'Selbstanzeigen, die erst zu einem Zeitpunkt erstattet werden, in dem bei verständiger Würdigung der Sachlage mit der Tatentdeckung gerechnet werden muss, ohne zusätzliche Leistung keine strafbefreiende Wirkung mehr zukommen.' (VwGH 26.3.2019, Ro 2019/16/0003) Aus diesen Erwägungen des VwGH und den dazu im Einklang ergangenen Meinungen in der Literatur (vgl. Lang/Seilern-Aspang/Predoto, VwGH: Verständigung über Außenprüfung per E-Mail oder Telefon ist für die Abgabenerhöhung iSd. § 29 Abs. 6 FinStrG ausreichend, ZSS 1/2020, 79; Lang/Seilern/Predoto, Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG: Alle Zweifelsfragen beseitigt?, ZSS 2/2019, 109) ist abzuleiten, dass ein kausaler Risikozusammenhang in Form einer erhöhten Entdeckungswahrscheinlichkeit zwischen der Prüfungsankündigung und der erstatteten Selbstanzeige gegeben sein muss. Die erfolgte Prüfungsankündigung stellt unstrittig ein Indiz für einen solchen Zusammenhang dar, impliziert allerdings nicht, dass die ***Bf*** bei verständiger Würdigung der Sachlage mit der Tatentdeckung rechnen musste und die Prüfungsankündigung dadurch den Anlass für die Erstattung der Selbstanzeige gebildet hat. Der bloße Verdacht bzw. die Behauptung, dass Selbstanzeigen aus Befürchtung einer Entdeckung erstattet werden, genügt jedenfalls nicht, um darzulegen, dass die Selbstanzeige 'anlässlich' der Prüfungsanmeldung erstattet wurde. Vielmehr ist es eine Beweisfrage, die von der Abgabenbehörde zu beantworten ist, ob die Prüfungsanmeldung kausal für die Erstattung der Selbstanzeige war und ob zudem eine Erhöhung der Entdeckungswahrscheinlichkeit bestand. [...]"*

Zur Frage des Verschuldens führte die Beschwerdeführerin aus, dass die gegenständlichen Verfehlungen von der Beschwerdeführerin weder beabsichtigt wären oder für möglich gehalten worden seien. Es sei der Beschwerdeführerin auch nicht bewusst gewesen, dass eine

Erklärungspflicht nicht ordnungsgemäß erfüllt worden sei. Der Beschwerdeführerin sei in subjektiver Hinsicht kein vorsätzliches oder ein grob fahrlässiges Verhalten vorzuwerfen.

Im Vorlagebericht vom 29.08.2023 ergänzte die Beschwerdeführerin ihr Vorbringen zur Frage des Verschuldens noch wie folgt:

„[...]

*In den Jahren vor 2019 war es gängige Praxis, dass das Rechnungswesen-Team (RW-Team; ***NN 3***, ***NN 4***) keinen Zugriff auf die Gehaltsdaten der für die 'Luxustangente' relevanten Manager hatte. Dies wurde von der Personal-Abteilung ganz strikt so gehalten, da das RW-Team keine Einsicht in die Gehaltsdaten einzelner Personen haben sollte. Stattdessen wurde auf die laufende jährliche Jahresabschluss-Prüfung durch den externen Wirtschaftsprüfer verwiesen, wo diese Daten im Detail vorgelegt und geprüft wurden. Aus den Buchhaltungsauswertungen war für das RW-Team die Manager-Gehälter-Thematik nicht ersichtlich, da die Abrechnung der Vorstände im Rahmen der Gehaltsabrechnung gleich verbucht wurde, wie die Abrechnungen aller angestellten Mitarbeiterinnen. Für das RW-Team waren somit die einzelnen Vorstandsgehälter nicht ersichtlich und eine Prüfung hinsichtlich der € 500.000 Manager-Gehälter-Grenze nicht möglich.*

*Der zuständige Wirtschaftsprüfer war es, der schlussendlich dieses Thema im Zuge der Jahresabschlussprüfung 2021 als doch für die ***Bf*** relevant aufs Tapet gebracht hat. Nach konzerninterner Abstimmung mit dem Vorstand, dass im Zusammenhang mit der Ermittlung einer korrekten Mehr-Weniger-Rechnung des Unternehmens der Datenschutz betreffend Gehaltsdaten hintanzustellen ist, erhält ***NN 3*** nun jährlich die Gehaltsdaten der Vorstände und prüft, ob sich eine Überschreitung der € 500.000 Manager-Gehälter-Grenze ergibt. ***NN 3*** hat auch eine Aufrollung für die Vergangenheit durchgeführt, wodurch festgestellt wurde, dass ab 2016 eine Hinzurechnung in der Mehr-Weniger-Rechnung für ***NN 2*** zu berücksichtigen war. Dies wurde in der Selbstanzeige für 2016 bis 2018 offengelegt. In den Steuererklärungen wurde die Hinzurechnung von Seiten des RW-Teams ab 2019 berücksichtigt.*

*Für die Zeit vor 2016 ist seitens ***NN 3*** eine Aufrollung bis 2015 erfolgt. Aus der Aufrollung der Daten hat sich ergeben, dass sich für ***NN 2*** erst ab 2016 eine Überschreitung der € 500.000 Grenze ergibt (d.h. davor ist der Wert daruntergelegen).*

Aus der obigen Darstellung des Ablaufes des Arbeitsprozesses zur Erstellung der Mehr-Weniger-Rechnung und folgend der Steuererklärungen der Jahre 2016 bis 2018 ergab sich für das RW-Team keine Notwendigkeit der Berücksichtigung hinsichtlich der Manager-Gehälter in der Mehr-Weniger-Rechnung. Vielmehr wurde durch konzerninterne Datenschutzrichtlinien, die objektiv nachvollziehbar und wichtig sind, die unmittelbare Überprüfung von Einzel-Positionen der Gehaltsabrechnungen für das RW-Team erschwert. Das RW- Team hat unmittelbar nach Kenntnis durch Zurverfügungstellung der Daten des zuständigen Wirtschaftsprüfers im Jahr

2021 gehandelt und die zu Grunde liegende Selbstanzeige für die Jahr 2016 bis 2018 erstellt und an die Finanzverwaltung übermittelt.

[...]“

Die Beschwerde wurde durch das Finanzamt mit BVE als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt aus wie folgt:

„[...]

So sprechen die von der Beschwerdeführerin angeführten VwGH-Erkenntnisse (VwGH 26.3.2019, Ro 2019/16/0003; VwGH 30.1.2020, Ra 2019/16/0205) nicht wie von dieser interpretiert über den von der Beschwerdeführerin als notwendig erachteten direkten Risikozusammenhang zwischen Anmeldung und Erstattung ab (keine unmittelbare Sachverhaltsrelevanz). Es werden nur die, für den jeweiligen gegebenen Sachverhalt zu beachtenden, gesetz erläuternden Materialien der Finanzstrafnovelle 2014 zitiert und allgemein zum Ausdruck gebracht, dass nach einer Anmeldung mit einer erhöhten Wahrscheinlichkeit einer Tatendeckung gerechnet werden muss.

Über den nach Ansicht der Beschwerdeführerin notwendigen nachweislichen kausalen Zusammenhang zwischen Erstattung der Selbstanzeige und der Prüfungsankündigung bzw. der vorhandenen Auswirkungen der Prüfungsankündigung auf die Wahrscheinlichkeit der Tatendeckung (direkter Risikozusammenhang) wird in diesen Erkenntnissen nicht näher eingegangen.

Ganz im Gegenteil zur Rechtsansicht der Beschwerdeführerin wurde im VwGH-Erkenntnis v. 26.3.2019, Ro 2019/16/0003 dezidiert festgehalten: ‘Auch der Verfassungsgerichtshof sah die Zielrichtung des § 29 Abs. 6 FinStrG dahin, mit der Selbstanzeige von vorsätzlich oder grob fahrlässig begangenen Finanzvergehen nicht erst bis zur (Ankündigung der) finanzbehördlichen Überprüfung zuzuwarten.’

Im Detail wurden in beiden Erkenntnissen die Erläuterungen zur RV (ErlRV 177 BlgNR 25. GP 1) angeführt, die folgenden wesentlichen Inhalt aufweisen:

‘Es erscheint nicht gerechtfertigt, Selbstanzeigen, die zu einem Zeitpunkt erstattet werden, in dem bei verständiger Würdigung der Sachlage mit der Tatendeckung gerechnet werden muss, ohne zusätzliche Leistung strafbefreiende Wirkung zukommen zu lassen. Daher soll Selbstanzeigen, die anlässlich von finanzbehördlichen Nachschauen, Beschauen, Abfertigungen oder Prüfungen von Büchern oder Aufzeichnungen erstattet werden, die strafbefreiende Wirkung nur mehr bei Entrichtung eines Zuschlages der verkürzten Abgaben zuzuerkennen.....

Eine Selbstanzeige wird jedenfalls dann als anlässlich einer solchen Amtshandlung erstattet, wenn diese bereits angekündigt war oder sonst bekanntgegeben worden ist.....’

Erklärtes Ziel der Bestimmung ist daher die Eindämmung der Selbstanzeigenflut, insbesondere iZm vorsätzlich oder grob fahrlässig begangenen Finanzdelikten anlässlich finanzbehördlicher Prüfungsmaßnahmen. Besagte Norm soll eine Berichtigung bereits vor einer zu erwartenden Entdeckung erwirken und Spekulationen über Entdeckungswahrscheinlichkeiten oder darüber, ob überhaupt geprüft wird, entgegenwirken. Insgesamt soll somit ein größerer Anreiz zur Steuerehrlichkeit erzielt werden (ErlRV 177 BlgNr 25. GP 3).

Nach dem Sinn und Zweck des Gesetzes soll daher derjenige, der erst nach Anmeldung eine Selbstanzeige erstattet, mit dem Zuschlag beschwert werden.

Ein (normaler) kausaler Zusammenhang zwischen Anmeldung und Selbstanzeige muss naturgemäß gegeben sein. Denn durch die Anmeldung wird gegebenenfalls die Selbstanzeige bewirkt. Dies drücken auch die Erläuterungen zur RV aus, wenn beschrieben wird, dass nach Anmeldung mit einer Tatentdeckung gerechnet werden muss.

Ein (darüberhinausgehender) kausaler Risikozusammenhang in Form einer erhöhten Entdeckungswahrscheinlichkeit zwischen Prüfungsankündigung und Selbstanzeige ist dem Gesetz und der Judikatur nicht zu entnehmen.

Dies kommt auch eindeutig in den Erläuterungen der RV zum Ausdruck, worin eine unmissverständliche zeitliche Zäsur festgelegt wird: 'Eine Selbstanzeige wird jedenfalls dann als anlässlich einer solchen Amtshandlung erstattet, wenn diese bereits angekündigt war oder sonst bekanntgegeben worden ist.'

Der Gesetzgeber hat damit definiert bis wann eine Selbstanzeige faktisch sowie rechtlich zuschlagsfrei möglich ist. Somit sind alle nach einer Prüfungsankündigung eingebrachten Selbstanzeigen von dieser zeitlichen Abgrenzung betroffen und lösen den Tatbestand des § 29 Abs. 6 FinStrG aus.

Insofern ist der Beschwerdeführerin beizupflichten, wenn sie von einem 'apodiktischen Auslegungsverständnis' der belangten Behörde ausgeht. Dieses Verständnis beruht jedoch nicht auf einer rechtswidrigen Auslegung der Norm, sondern entspricht dem tatsächlichen Willen des Gesetzgebers eine präzise und klare Trennung festzulegen.

Alles andere wäre auch sinnwidrig und würde zu einem unsachgemäßen Ergebnis führen. So müsste nach Rechtsansicht der Beschwerdeführerin bei entsprechenden Selbstanzeigen die Behörde stets ermitteln und begründen, inwieweit sich diese bereits im Stadium der Vorbereitung, Fertigstellung oder Übermittlung vor der Ankündigung zur Außenprüfung befunden bzw. ob die Selbstanzeigen tatsächlich erst durch die Anmeldung 'Fahrt aufgenommen' haben. Es kann dem Gesetzgeber wohl nicht unterstellt werden, dass er diesen gestalterischen Spielraum ungeregelt lassen und eine Rechtsunsicherheit dadurch schaffen wollte.

Demzufolge wäre es leicht möglich, eine Selbstanzeige 'vorsorglich' vorzubereiten und bei Anmeldung unverzüglich mit dem Hinweis einzubringen, dass diese unabhängig von der Ankündigung zur Außenprüfung ohnehin am selben Tag eingereicht worden wäre. Dies hätte eine evident falsche Subsumierung zur Folge.

Genau solche Sachverhalte wollte der Gesetzgeber vermeiden und denjenigen mit einem Zuschlag versehen, der erst bei oder nach Ankündigung tätig wird.

Abrundend wird festgehalten, dass dem Wort 'anlässlich' verschiedene Synonyme zur Verfügung stehen. So wird im Duden an zweiter Stelle das Synonym 'bei' gelistet. Nach Substitution des Wortes 'anlässlich' durch das Wort 'bei' wird der Telos der Norm, wie auch bereits gegenwärtig gegeben, eindeutig aufgezeigt.

Ausgehend von den oben genannten Gründen geht die Argumentation der Beschwerdeführerin, die Auslegung des Wortes 'anlässlich' betreffend, ins Leere.

Zur Frage des Verschuldens ist festzuhalten, dass eine Abgabenerhöhung nur im Zusammenhang mit Selbstanzeigen hinsichtlich vorsätzlich oder grob fahrlässig begangener Finanzvergehen festzusetzen ist.

Gem. § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Gem. § 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.

Nach Ausführungen der Beschwerdeführerin habe das Rechnungswesen-Team der Beschwerdeführerin bei einer routinemäßigen Kontrolle der Mehr-Weniger-Rechnungen von mehreren Jahren die Umstände erkannt, die dazu geführt haben, dass es zu einer Nichtberücksichtigung des nichtabzugsfähigen Teiles der Managergehälter gekommen ist.

Wenn die Beschwerdeführerin nun argumentiert, unter Berücksichtigung der gegebenen Umstände wäre ihr keine grobe Fahrlässigkeit vorzuwerfen, muss ihr entgegengetreten werden, dass eine ungewöhnliche und auffallende Sorglosigkeit offenkundig ist und nach Beachtung einer ganzheitlichen Abwägung aller unrechts- und schuldrelevanten Tatumstände die Tatbestandsvoraussetzungen der groben Fahrlässigkeit als erfüllt anzusehen sind.

Grobe Fahrlässigkeit liegt dann vor, wenn auf der Unrechtsebene eine ungewöhnliche und auffallende Sorgfaltswidrigkeit bei einem auf der Schuldebene gelegenen Gesinnungsunwert von zumindest durchschnittlichem Gewicht vorliegt. Diesbezüglich ist bei jedem Sachverhalt auf Grundlage der konkreten Umstände eine Einzelbetrachtung ex ante aus der Sicht eines

objektiven Dritten aus dem Verkehrskreis und in der Lage des Täters vorzunehmen (Lässig in WK2 FinStrG, § 8 Z 4; Fellner, ÖStZ 2012, 232; Hinterhofer/Wirth, ÖJZ 2016, 774, 770).

Relevant ist daher der Sorgfaltsmaßstab einer fiktiven Vergleichsperson aus Berufs- und Bildungskreis des Beschuldigten (BFG 13.9.2016, RV/7300031/2016).

Tatsächlich kann das angesprochene Rechnungswesen-Team der Beschwerdeführerin auf jahrzehntelange Erfahrung und Expertise zurückgreifen und ist zudem mit (einschlägigen) steuerlichen Normen und Rechtsvorschriften vertraut bzw. muss sich laufend mit Änderungen und Novellierungen im Bereich des Steuerrechts auseinandersetzen.

Umso auffallend sorgfaltswidriger und schwerwiegender ist daher die jahrelange Nichtbeachtung der gegenständlichen Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG ('Managergehälter') zu beurteilen.

Die Nichtabzugsfähigkeit der Entgelte, die den Betrag von EUR 500.000,- übersteigen (BGBl. I Nr. 13/2014) mit Inkrafttretensdatum 01.03.2014, wurde nach Ausführungen der Beschwerdeführerin bei einer durchgeführten Mehr-Weniger-Rechnungs-Kontrolle (erst) 2021 entdeckt. Diese mehrjährige Zeitspanne bis zum Aufgreifen des Fehlers lässt eine das durchschnittliche Maß einer Fahrlässigkeit beträchtlich übersteigende Sorglosigkeit erkennen (VwGH 18.10.2007, 2006/14/0045).

Jedenfalls ist von einer groben Fahrlässigkeit auszugehen, wenn man die mediale Breitenwirkung, die mit der Einführung besagter Rechtsnorm einherging, betrachtet. Nicht nur die einschlägige Fachliteratur, sondern auch die für den durchschnittlichen Konsumenten verfügbaren (Alltags)Medien berichteten über die Diskussionen der Rechtmäßigkeit der Norm bzw. über deren Verfassungskonformität. Insofern muss der Beschwerdeführerin der Vorwurf gemacht werden, die ihr persönlich zuzumutende Sorgfalt in ungewöhnlichem Maße und in nicht entschuldbarer Weise verletzt zu haben (BFH 21.04.1998, IV R 215/85, BStBl II 863).

Unbestritten ist zudem die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin für gegenständlichen Selbstanzeigezeitraum steuerlich vertreten war bzw. nach wie vor vertreten ist.

Die steuerliche Vertretung berät und unterstützt ihre Kunden bei der Bearbeitung von Steuerangelegenheiten bzw. bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten. Sie beantwortet sämtliche Fragen, die die Buchführung und Bilanzierung, Steuererklärung und Steurdurchsetzung und Steuergestaltung betreffen.

Man kann daher davon ausgehen, dass vor Einreichung der Steuererklärungen die steuerliche Vertretung über die Steuerangelegenheiten der Beschwerdeführerin Bescheid wusste bzw. wissen musste. Denn erst dann macht eine steuerliche Vertretung Sinn.

Daher muss es (ungleich mehr als dem Rechnungswesen-Team) der steuerlichen Vertretung schwerstens zur Last gelegt werden, jahrelang diese Rechtsnorm nicht beachtet oder umgesetzt bzw. eine sorgfältigere Kontrolle der Mehr-Weniger-Rechnung durchgeführt zu haben.

Denn wenn ein Steuerberater die gesamte steuerliche Vertretung eines Unternehmens übernimmt, ist zu erwarten, dass er sich möglichst umfassende Kenntnisse vom Geschäftsablauf des vertretenen Unternehmens verschafft. Der Maßstab des schweren Verschuldens orientiert sich daher auch am Kenntnisstand den man im konkreten Fall vom Steuerberater erwarten kann (VwGH 5.4.2011, 2010/16/0181).

Zudem wird von einem Steuerberater zu erwarten sein, dass er sich durch ständige Weiterbildung (im Selbststudium) über die häufigen Gesetzesänderungen im Bereich des Steuerrechts in Kenntnis setzt. Fehler die darauf zurückzuführen sind, dass der Steuerberater über die aktuelle Rechtslage nicht im Bilde war, weil er zB. seine Fort- und Weiterbildung gröblich vernachlässigt hat, können ein schweres Verschulden beinhalten. Die Weiterbildungsverpflichtung erstreckt sich grundsätzlich auch auf steuerrechtliche Nebenbereiche, die nicht Gegenstand der Ausbildung zum Steuerberater waren (UFS Wien 1.6.2010, FSRV/0163-W/09).

Auch unterliegt einem steuerlichen Vertreter grundsätzlich im Fall der Unterfertigung der Abgabenerklärung eine zumindest eingeschränkte Prüfungspflicht hinsichtlich der Angaben seines Mandanten (VwGH 24.6.1999, 97/15/0149).

Es ist daher evident, dass im gegebenen Zusammenhang gegenständlich jener Fall vorliegt, wo in einem ganz erheblichen Ausmaß das gewöhnliche Maß an nie ganz vermeidbaren Fahrlässigkeitshandlungen des täglichen Lebens überschritten wurde (Erl zum Strafrechtsänderungsgesetz 2015 - Erläut 689/ME 25 GP 6; ähnlich OGH 24.11.1993, 7 Ob 33/9).

Schweres Verschulden im Sinne grober Fahrlässigkeit ist zudem unabhängig von der Unterscheidung zwischen bewusster und unbewusster Fahrlässigkeit. Auch unbewusste Fahrlässigkeit kann daher den Tatbestand der groben Fahrlässigkeit begründen. Der Täter handelt derart sorglos, dass er nicht einmal erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht, wenn er den eingetretenen Erfolg und den zu ihm führenden Kausalverlauf ebenso subjektiv, dh. nach seinen persönlichen Verhältnissen, als wahrscheinlich hätte vorhersehen müssen (Brandl/Leitner, SWK 2015, 1260, 1285; UFS 9.12.2010, FSRV/0001-S/09; VwGH 18.10.2007, 2006/14/0045; VwGH 5.4.2011, 2010/16/0181).

Eine grobe Fahrlässigkeit erfordert, dass ein objektiv besonders schwerer Sorgfaltsverstoß auch subjektiv schwerstens vorzuwerfen ist (VwGH 18.10.2007, 2006/14/0045). In der Regel indiziert die objektive Sorgfaltswidrigkeit auch die subjektive Sorgfaltswidrigkeit. Nur wenn besondere

Umstände in der Person des Täters vorliegen, die ihm diese Sorglosigkeit nicht schwerstens zum Vorwurf machen lassen (wie zB. körperliche Gebrechen oder intellektuelle Mängel) ist eine subjektive Sorgfaltswidrigkeit nicht gegeben (Brandl/Leitner, SWK 2015, 1260, 1264; Fellner, ÖStZ 2012, 232, 233; Hinterhofer/Wirth, ÖJZ 2016, 764, 770).

Eine derartige Tatsache war jedoch nicht festzustellen bzw. waren keine Anhaltspunkte dafür zu erkennen.

Die Tatbestandselemente der groben Fahrlässigkeit sind erfüllt und die von der Beschwerdeführerin behauptete Rechtswidrigkeit daher nicht gegeben.“

In der mündlichen Senatsverhandlung am 23.11.2023 wurde durch die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin eine Stellungnahme eingebracht, die zur Frage der groben Fahrlässigkeit neuerlich Stellung nimmt. Resümierend wurde in dieser Stellungnahme wie folgt ausgeführt:

„[...]

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass aus dem Vorgehen des Rechnungswesen-Teams im Zusammenhang mit der Nicht-Berücksichtigung der Managergehälter in der Mehr-Weniger-Rechnung der Jahre 2016 bis 2018 kein vorsätzliches bzw. grob fahrlässiges Finanzvergehen zu erblicken ist. Aus den Jahresabschlüssen und den zugrundeliegenden Buchhaltungsdaten ergaben sich keine Hinweise auf das „Überschreiten von Managergehältern“. Auch wurden keine Warnhinweise von der Kontrollinstanz `Wirtschaftsprüfung` bei den jährlichen Abschlussprüfungen bis zum Jahr 2021 ausgesprochen. Durch eine konzerninterne Datenschutzrichtlinie gab es in den betreffenden Jahren eine sogenannte `Chinese Wall` zwischen der Personal-Abteilung und dem Rechnungswesen-Team, sodass ein Datenaustausch zwecks Überprüfung von Manager-Gehältern unbewusst vereitelt wurde. In diesem Fall kann daher unseres Erachtens nicht von einem objektiv besonders schweren Sorgfaltsverstoß, der auch subjektiv schwerstens vorzuwerfen ist, gesprochen werden. Sofort nach Entdecken und Erkennen dieser Informationslücke im Jahr 2021 wurde diese durch Maßnahmen ausgehend vom Vorstand des Unternehmens beseitigt. Nunmehr werden die notwendigen Informationen über die Manager-Gehälter jährlich im Zuge der Erstellung der Steuererklärungen dem Rechnungswesen-Team zur Verfügung gestellt.“

2. Beweiswürdigung

Die am 06.12.2021 erfolgte Prüfungsanmeldung auf telefonischem Wege und per E-Mail blieb im gesamten Verfahren unstrittig. Es war dementsprechend festzustellen, dass die Prüfungsanmeldung am 06.12.2021 und somit einen Tag vor der eingebrachten Selbstanzeige erfolgte.

Im Übrigen erschließt sich der dargestellte Sachverhalt aus den schriftlichen Eingaben der Parteien und aus der am 23.11.2023 abgehaltenen mündlichen Senatsverhandlung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 29 Abs 6 FinStrG in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung lautet:

„(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.“

Hinsichtlich einer telefonischen oder per E-Mail erfolgten Anmeldung einer Außenprüfung hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 30.01.2020, Ra 2019/16/0205 ausgesprochen, dass es sich bei der Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe iSd § 29 Abs 6 FinStrG nicht um eine Erledigung iSd § 92 BAO mit den Wirksamkeitsvorschriften des § 97 BAO handelt, sondern um tatsächliche Vorgänge, auf Grund derer der Selbstanzeiger oder die Person, für die die Selbstanzeige erstattet wird, in Kenntnis und bei Würdigung der Sachlage mit der Tatentdeckung rechnen musste. Mithin kommt es dabei darauf an, dass diese Person Kenntnis von einer bevorstehenden, in § 29 Abs 6 FinStrG genannten Maßnahme haben muss, welche Anlass zur Selbstanzeige bietet.

Der VwGH führt dazu weiter aus (VwGH 30.01.2020, Ra 2019/16/0205):

„[...] Das Erfordernis der Entrichtung einer Abgabenerhöhung als Voraussetzung für die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige davon abhängig zu machen, dass der Selbstanzeiger oder die Person, für welche eine Selbstanzeige erstattet wird, die Kenntnis in einer bestimmten Form erlangt hätte und damit die Fälle einer anderen als schriftlichen oder mündlichen Mitteilung gleichsam zu privilegieren, würde nicht nur dem Zweck des Gesetzes widersprechen, sondern erschiene dem Verwaltungsgerichtshof auch unsachlich. [...]“

Entscheidend ist für den VwGH somit, ob der Selbstanzeiger tatsächlich Kenntnis davon erlangt hat, dass eine in § 29 Abs 6 FinStrG erwähnte Maßnahme stattfinden werde, und daher mit einer erhöhten Wahrscheinlichkeit der Tatentdeckung gerechnet werden muss. Die Prüfungsankündigung per Telefon und per E-Mail, wie sie im gegenständlichen Fall seitens des Finanzamtes vorgenommen wurde, entspricht somit einer Anmeldung iSd § 29 Abs 6 FinStrG.

Der Argumentation der Beschwerdeführerin, dass die Selbstanzeige bereits in Ausarbeitung befindlich war, diese auch ohne die angekündigte Außenprüfung dem Finanzamt übermittelt worden wäre und diese Selbstanzeige sohin keinerlei kausalen Zusammenhang mit der Prüfungsankündigung gehabt hätte und damit nicht „anlässlich“ iSd § 29 Abs 6 FinStrG erstattet worden sei, ist Folgendes zu entgegnen:

Durch die FinStrGNov 2014 (BGBl I 2014/65) erhielt die Gesetzesbestimmung des § 29 Abs 6 FinStrG einen gänzlich neuen Inhalt. Mit dieser Novelle wurden die Voraussetzungen für eine strafbefreiende Wirkung von Selbstanzeigen für grob fahrlässig oder vorsätzlich begangene Finanzvergehen, die anlässlich finanzbehördlicher Prüfungsmaßnahmen erstatten werden, strenger. Wird in derartigen Fällen eine Selbstanzeige nach Anmeldung oder sonstiger Bekanntgabe der Prüfung erstattet, muss zusätzlich eine Abgabenerhöhung entrichtet werden, um eine strafbefreiende Wirkung zu erreichen.

Erklärtes Ziel dieser neuen Bestimmung war die Eindämmung der Selbstanzeigeflut in Zusammenhang mit finanzbehördlichen Maßnahmen. Diese neue Bestimmung sollte eine Berichtigung schon vor einer zu erwartenden Entdeckung erwirken und Spekulationen über Entdeckungswahrscheinlichkeiten oder, ob überhaupt von der Finanzbehörde geprüft wird, entgegenwirken. Insgesamt sollte mit dem neu gefassten § 29 Abs 6 FinStrG ein größerer Anreiz zu Steuerehrlichkeit erzielt werden.

Die Materialien zur Änderung des § 29 Abs 6 FinStrG (vgl ErläutRV 177 BlgNR 25. GP) führen dazu aus:

„Es erscheint nicht gerechtfertigt, Selbstanzeigen, die zu einem Zeitpunkt erstattet werden, in dem bei verständiger Würdigung der Sachlage mit der Tatentdeckung gerechnet werden muss, ohne zusätzliche Leistung strafbefreiende Wirkung zukommen zu lassen. Daher soll Selbstanzeigen, die anlässlich von finanzbehördlichen Nachschauen, Beschauen, Abfertigungen oder Prüfungen von Büchern oder Aufzeichnungen erstattet werden, die strafbefreiende Wirkung nur mehr bei Entrichtung eines Zuschlages der verkürzten Abgaben zuzuerkennen. [...]

Eine Selbstanzeige wird jedenfalls dann als anlässlich einer solchen Amtshandlung erstattet, wenn diese bereits angekündigt war oder sonst bekanntgegeben worden ist.

[...]“

Mit der Schaffung des § 29 Abs 6 FinStrG idFd FinStrG-Novelle 2014 (BGBl I Nr 65/2014) war es das erklärte Ziel des Gesetzgebers, jedwedes Taktieren bei der Erstattung von Selbstanzeigen hintanzuhalten und eine Rückkehr zur Steuerehrlichkeit bereits vor Anstoß durch die Behörde dadurch zu fördern, dass jede Selbstanzeige, die erst nach Ankündigung einer Prüfungshandlung erstattet wird, nunmehr mit einer Abgabenerhöhung als Nebenanspruch nach § 3 Abs 2 lit a BAO belegt wird. Der VwGH hat in seiner Entscheidung vom 26.03.2019 dazu wie folgt ausgesprochen (vgl VwGH 26.03.2019, Ro 2019/16/0003):

„Wie die zitierten ErläutRV zur FinStrG-Novelle 2014 verdeutlichen, sollte generell Selbstanzeigen, die erst zu einem Zeitpunkt erstattet werden, in dem bei verständiger Würdigung der Sachlage mit der Tatentdeckung gerechnet werden muss, ohne zusätzliche Leistung keine strafbefreiende Wirkung mehr zukommen. Auch der Verfassungsgerichtshof sah die Zielrichtung des § 29 Abs. 6 FinStrG dahin, mit der Selbstanzeige von vorsätzlich oder grob fahrlässig begangenen Finanzvergehen nicht erst bis zur (Ankündigung der) finanzbehördlichen Überprüfung zuzuwarten. Die Abgabenerhöhung schaffe einen Anreiz, Selbstanzeigen bereits frühzeitig, ohne konkreten Anlass einer behördlichen Überprüfung zu erstatten.“

Eine Einschränkung der Abgabenerhöhung auf den Prüfungszeitraum oder die im Prüfungsauftrag genannten Abgaben besteht dabei nicht (vgl VwGH 26.03.2019, Ro 2019/16/0003).

Das Wort „anlässlich“ des § 29 Abs 6 FinStrG kann im gegenständlichen Fall nur so interpretiert werden, dass zum Zeitpunkt der Ankündigung einer abgabenbehördlichen Prüfungsmaßnahme eine Selbstanzeige bereits erstattet worden sein muss, um eine Abgabenerhöhung zu vermeiden. Anders ausgedrückt, bildet der Zeitpunkt der Ankündigung einer abgabenbehördlichen Prüfungsmaßnahme die zeitliche Grenze zu der eine strafbefreiende Selbstanzeige nicht mehr ohne eine Abgabenerhöhung denkbar ist. Dem Gesetzgeber kann nicht die Absicht unterstellt werden, dass er mit der Novellierung des § 29 Abs 6 FinStrG eine Unschärfe dahingehend schaffen wollte, dass es für die Festsetzung einer Abgabenerhöhung darauf ankommt, ob der Selbstanzeiger nicht schon unabhängig von einer allfälligen Prüfungsmaßnahme an einer Selbstanzeige arbeitete, deren Erstattung - aus welchen Gründen auch immer - erst nach der Ankündigung einer abgabenbehördlichen Prüfungsmaßnahme erfolgen konnte. Das Wort „anlässlich“ des § 29 Abs 6 FinStrG ist daher eng zu interpretieren, sodass nur Selbstanzeigen die vor einer Ankündigung einer abgabenbehördlichen Prüfungsmaßnahme erstattet werden, strafbefreiende Wirkung ohne die Festsetzung und Entrichtung einer Abgabenerhöhung entfalten können.

Im gegenständlichen Fall konnte festgestellt werden, dass bereits mit 08.11.2021 die Umstände, die der gegenständlichen Selbstanzeige zu Grunde liegen, entdeckt wurden. Bis zur endgültigen Abgabe einer Selbstanzeige am 07.12.2021 verging noch fast ein Monat. Der Umstand des langen Zeitraumes von Entdeckung der relevanten Sachverhalte durch die

Beschwerdeführerin, bis zur Abgabe einer Selbstanzeige spricht dafür, dass die Beschwerdeführerin entgegen der Intention des Gesetzgebers, ein Abwarten bei der Erstattung einer Selbstanzeige hintanzuhalten und eine Rückkehr zur Steuerehrlichkeit bereits vor Anstoßen durch die Behörde zu fördern, gehandelt hat.

Gem § 8 Abs 1 FinStrG handelt mit Vorsatz, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich damit abfindet.

Nach § 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.

Einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Einer grob fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs 1 FinStrG macht sich schuldig, wer die im § 33 Abs 1 FinStrG bezeichnete Tat grob fahrlässig begeht.

§ 20 Abs 1 EStG 1988 lautet auszugsweise wie folgt:

*„(1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden
[...]*

7. Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen, soweit es den Betrag von 500 000 Euro pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt. Entgelt ist die Summe aller Geld- und Sachleistungen, ausgenommen Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 3, Entgelte, die sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 darstellen und Aufwandsersätze, die an einen aktiven oder ehemaligen Dienstnehmer oder an eine vergleichbar organisatorisch eingegliederte Person geleistet werden. Dabei gilt:

a) Bei der Überlassung einer Person durch Dritte zur Erbringung von Arbeits- oder Werkleistungen gilt die Vergütung für die Überlassung als Entgelt. Das vom Überlasser an die überlassene Person geleistete Entgelt unterliegt hingegen nicht dem Abzugsverbot.

b) Der Betrag von 500 000 Euro pro Person ist nach der tatsächlichen Aufwandstragung zu aliquotieren, wenn Arbeits- oder Werkleistungen

– über einen Zeitraum von weniger als zwölf Monate oder

– für mehrere verbundene Betriebe oder Personengesellschaften erbracht werden.

c) Abfindungen von Pensionsansprüchen unterliegen dem Abzugsverbot, wenn der abgefundene jährliche Pensionsanspruch 500 000 Euro übersteigt. Der nicht abzugsfähige Betrag ergibt sich aus dem Verhältnis des nicht abzugsfähigen Pensionsbestandteiles zur gesamten Pension.“

Die Bestimmung des § 20 Abs 1 Z 7 EStG 1988 wurde mit dem Abgabenrechtsänderungsgesetz 2014 (BGBl I Nr 13/2014) mit Wirksamkeit ab 01.03.2014 in das Gesetz aufgenommen. Die gesetzliche Änderung, dass zukünftig „Managergehälter“ die eine Grenze von € 500.000,- pro Jahr übersteigen, mit dem übersteigenden Teil steuerliche nicht mehr abzugsfähig sein sollen, wurde in den Medien und in der Öffentlichkeit breit diskutiert.

Die Verantwortung der Beschwerdeführerin, dass es im Unternehmen gängige Praxis gewesen sei, dass das Rechnungswesen-Team keinen Zugriff auf die Gehaltsdaten der relevanten Manager gehabt habe und dass die Personalabteilung dies so gehalten habe, weil das Rechnungswesen-Team keinen Zugriff auf die Gehaltsdaten einzelner Personen haben solle, weist auf ein internes Organisationsversagen der Beschwerdeführerin hin. Die Rechtfertigung der Beschwerdeführerin, dass die konzerninternen Datenschutzrichtlinien einen Zugriff des Rechnungswesen-Teams auf die Gehaltsdaten verhindert haben, kann in diesem Punkt nicht überzeugen.

Zum einen war der gesetzliche Änderung, wie bereits ausgeführt, in der öffentlichen Diskussion ein breiter Raum eingeräumt, sodass nicht erkennbar ist, wie diese wesentliche steuerrechtliche Änderung im gesamten Unternehmen der Beschwerdeführerin unbekannt geblieben sein soll. Zum anderen, war gerade der Vorstand ***NN 2*** als Organ der Beschwerdeführerin der Empfänger der „Managergehälter“ in den Jahren 2015 bis 2019, welche die Größenordnung von € 500.000,- maßgeblich überschritten haben. So wäre es auch die Aufgabe des Vorstandes der Beschwerdeführerin gewesen, auf den Umstand, dass sein Gehalt die maßgebliche Höhe von € 500.000,- überschritten hat, hinzuweisen und für eine korrekte steuerrechtliche Berücksichtigung zu sorgen.

Wenn daher dem Rechnungswesen-Team, der Zugriff auf einzelne Gehaltsdaten durch konzerninterne Datenschutzrichtlinien verwehrt geblieben ist, und auch der Vorstand als Organ der Beschwerdeführerin, welcher letztlich die hier gegenständlichen hohen Gehälter bezogen hat, nicht auf diesen Umstand hinweist bzw zumindest nachfragt, ob die steuerlichen Vorgaben hinsichtlich seines eigenen, die Grenze von € 500.000,- übersteigenden Gehaltes, eingehalten werden, so ist zumindest ein ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidriges Handeln der Beschwerdeführerin festzustellen. Der Beschwerdeführerin ist somit zumindest eine grob fahrlässige Abgabenhinterziehung iSd § 34 Abs 1 iVm § 33 Abs 1 FinStrG zur Last zu legen.

Für ein zumindest grob fahrlässiges Handeln spricht auch die lange Zeitspanne die zwischen der gesetzlichen Einführung der eingeschränkten steuerlichen Abzugsfähigkeit von „Managergehältern“ und dem Zeitpunkt der Entdeckung der diesbezüglichen Umstände liegt. Dies auch insbesondere in Zusammenschau mit der dargestellten medialen Breitenwirkung der gesetzlichen Änderung des § 20 Abs 1 Z 7 EStG 1988.

Zusammengefasst war im gegenständlichen Handeln der Beschwerdeführerin in Zusammenhang mit der steuerlichen Abziehbarkeit von „Managergehältern“ zumindest eine grob fahrlässige Handlungsweise festzustellen. Ergänzend sei angemerkt, dass sowohl eine vorsätzliche, als auch eine grob fahrlässige Begehung (Abgabenhinterziehung) unter Strafdrohung steht. Es war dementsprechend lediglich festzustellen, dass die nach § 29 Abs 6 FinStrG geforderten Voraussetzungen hinsichtlich des Verschuldens gegeben sind. Eine genaue Festlegung ob im gegenständlichen Fall der Beschwerdeführerin Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit vorzuwerfen ist, ist aus diesem Grund nicht erforderlich (vgl dazu auch Schmutzer in BFGjournal 2017, 426).

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Der VwGH hat in seiner bisherigen Judikatur dargelegt, dass das Wort „anlässlich“ des § 29 Abs 6 FinStrG zwar hinsichtlich des Prüfungszeitraumes und/oder der im Prüfungsauftrag genannten Abgaben keine Einschränkungen zulässt (vgl dazu VwGH 26.03.2019, Ro 2019/16/0003). Eine höchstgerichtliche Rechtsprechung zu der Rechtsfrage, ob das Wort „anlässlich“ in § 29 Abs 6 FinStrG so zu interpretieren ist, dass – unabhängig davon ob eine Selbstanzeige bereits in Ausarbeitung war oder nicht –, mit der Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen, eine strafbefreiende Selbstanzeige ohne die Festsetzung und Entrichtung einer Abgabenerhöhung nicht mehr möglich ist, liegt bislang nicht vor. Da eine solche höchstgerichtliche Rechtsprechung fehlt, war die ordentliche Revision zuzulassen.

Graz, am 1. Dezember 2023