

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Susanne Zankl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Deloitte-MPD-QUINTAX Steuerberatungs GmbH, Ignaz-Rieder-Kai 13A, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 19. Juli 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 23. Juni 2023 betreffend Einkommensteuer 2019, Steuernummer ***BF1StNr1*** 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) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Durch eine internationale Kontrollmitteilung wurde bekannt, dass der Beschwerdeführer (Bf) im Jahr 2019 ausländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hatte.

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die in Deutschland erzielt wurden und in Österreich dem Progressionsvorbehalt unterliegen, wurden in der Einkommensteuererklärung 2019 nicht erklärt.

Nach einem Vorhalteverfahren vom 09.12.2022, in dem ausgeführt wurde, dass eine Kontrollmitteilung ergeben hätte, dass nichtselbständige Einkünfte aus Deutschland bezogen und nicht in der Steuererklärung 2019 erklärt worden wären, wurde am 30.01.2023 über FinanzOnline von der steuerlichen Vertretung des Bf für diesen bei der Abgabenbehörde eine Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG in Bezug auf die Steuererklärung 2019 des Bf eingebracht. Darin wurde erklärt, dass im Jahr 2019 Progressionseinkünfte aus Deutschland in Höhe von € 51.903,51 nicht erfasst worden wären und sich dadurch eine Nachforderung an

Einkommensteuer 2019 von € 4.463,52 ergeben würde. Der deutsche Jahreslohnzettel und die korrigierte Steuererklärung 2019 wurden beigelegt.

Mit Schreiben der Abgabenbehörde vom 17.02.2023 wurde dem Bf mitgeteilt, dass gegen ihn ein Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes eines Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG eingeleitet wurde. Das Schreiben wurde dem Bf persönlich zugestellt. Darin wurde ausgeführt, dass die Einleitung des Strafverfahrens sich auf die erstattete Selbstanzeige vom 31.01.2023 gründen würde und dabei hingewiesen, dass der Selbstanzeige keine strafbefreiende Wirkung gem. § 29 Abs 2 FinStrG zuerkannt werden würde, da nach Ergehen des Ergänzungsersuchens vom 09.12.2022 (nach erfolgter Kontrollmitteilung der deutschen Finanzverwaltung) die Tat bereits entdeckt und somit die Selbstanzeige verspätet eingebracht worden wäre.

Der Aufforderung der Abgabenbehörde nach einer schriftlichen Stellungnahme kam der Bf mit Eingabe vom 27.02.2023 nach, in der hingewiesen wurde, dass das Schreiben über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens nicht korrekt zugestellt worden wäre, weil aufgrund der bestehenden Zustellbevollmächtigung der steuerlichen Vertretung zugestellt hätte werden müssen. Die Finanzstrafbehörde musste von dem Vollmachtverhältnis Kenntnis gehabt haben, weil man sich in der übermittelten Selbstanzeige vom 30.01.2023 darauf berufen hätte. Mangels korrekter Zustellung wäre das Strafverfahren daher nie eingeleitet worden. Gleichzeitig wurde ein Verkürzungszuschlag gem. § 30a FinStrG beantragt. Zur eingebrachten Selbstanzeige brachte der Bf vor, dass diese sehr wohl rechtzeitig eingebracht worden wäre, weil im Vorhalt vom 09.12.2022 lediglich ausgeführt worden wäre, dass eine Kontrollmitteilung ergeben hätte, dass nichtselbständige Einkünfte bezogen worden wären. Damit wäre mit diesem Vorhalt dem Bf noch nicht bekannt gegeben worden, dass ein Finanzvergehen entdeckt wurde.

Mit Bescheid vom 23.06.2023 wurde der Antrag gem. § 30a FinStrG abgewiesen.

Der Bf brachte am 19.07.2023 Beschwerde ein und wiederholte im Wesentlichen die in seiner Stellungnahme vom 27.02.2023 betreffend die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens angeführten Einwendungen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 04.08.2023 wies die Finanzbehörde die Beschwerde als unbegründet ab. Bei Einreichung des Antrages gem. § 30a Abs 1 FinStrG wäre eine Selbstanzeige bei der Finanzbehörde vorgelegen.

Dagegen stellte die Bf am 22.08.2023 den Antrag, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. In den Ausführungen zum Vorlageantrag wurde darauf hingewiesen, dass nach eigenen Angaben des Finanzamtes eine Selbstanzeige nicht wirksam erstattet worden wäre.

II. entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Auf Grund einer Kontrollmitteilung der deutschen Finanzverwaltung erging am 09.12.2022 ein Vorhalt an den Bf, in dem erklärt wurde, dass der Beschwerdeführer (Bf) im Jahr 2019 ausländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hätte. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die in Deutschland erzielt wurden und in Österreich dem Progressionsvorbehalt unterlägen, wären in der Einkommensteuererklärung 2019 nicht erklärt worden.

Am 30.01.2023 wurde über FinanzOnline von der steuerlichen Vertretung des Bf für diesen bei der Abgabenbehörde eine Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG in Bezug auf die Steuererklärung 2019 des Bf sowie der deutschen Jahreslohnzettel und die korrigierte Jahreserklärung 2019 eingebracht.

Am 17.02.2023 wurde der Bescheid versendet (Amt für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde), mit dem dem Bf mitgeteilt wurde, dass gegen ihn ein Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG eingeleitet wurde. Der Verdacht bestände dahingehend, dass er unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Abgabe einer unrichtigen Einkommensteuererklärung für das Jahr 2019, eine Abgabe die bescheidmäßig festzusetzen war, verkürzte, nämlich Einkommensteuer 2019 iHv € 5.651,00. Der Bescheid wurde dem Bf persönlich zugestellt (RSa Verständigung im Akt aufliegend).

Am 27.02.2023 stellte der Bf den Antrag gem. § 30a FinStrG unter Bekanntgabe der festgesetzten Abgabenschuld iHv € 5.561,00, des Verkürzungszuschlages iHv € 565,10 sowie der Erklärung des Verzichtes auf die Erhebung von etwaigen Rechtsmitteln gegen die gegenständliche Festsetzung der Abgabenerhöhung.

III. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich eindeutig aus der dem BFG vorliegenden Aktenlage.

IV. Rechtsausführungen

§ 30a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) idF BGBl. I Nr. 105/2014 lautet:

(1) Die Abgabenbehörden sind berechtigt, eine Abgabenerhöhung von 10 % der im Zuge einer abgabenrechtlichen Überprüfungsmaßnahme festgestellten Nachforderungen, soweit hinsichtlich der diese begründenden Unrichtigkeiten der Verdacht eines Finanzvergehens besteht, festzusetzen, sofern dieser Betrag für ein Jahr (einen Veranlagungszeitraum)

insgesamt 10 000 Euro, in Summe jedoch 33 000 Euro nicht übersteigt, sich der Abgabe- oder Abfuhrpflichtige spätestens 14 Tage nach Festsetzung der Abgabennachforderung mit dem Verkürzungszuschlag einverstanden erklärt oder diesen beantragt und er auf die Erhebung eines Rechtsmittels gegen die Festsetzung der Abgabenerhöhung wirksam verzichtet. Werden die Abgabenerhöhung und die dieser zugrunde liegenden Abgabennachforderungen innerhalb eines Monats nach deren Festsetzung tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung zur Gänze entrichtet, so tritt Straffreiheit hinsichtlich der im Zusammenhang mit diesen Abgabennachforderungen begangenen Finanzvergehen ein. Ein Zahlungsaufschub darf nicht gewährt werden.

(2) Werden mehrere Überprüfungsmaßnahmen gleichzeitig oder in unmittelbarer Folge durchgeführt, so ist die Summe aller Verkürzungsbeträge für die Zulässigkeit der Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach Abs. 1 maßgeblich.

(3) Tritt wegen Nichteinhaltung der Erfordernisse des Abs. 1 Straffreiheit nicht ein, so entfällt ab diesem Zeitpunkt die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabenerhöhung. Allenfalls bis dahin entrichtete Beträge sind gutzuschreiben.

(4) Im Falle einer nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld hat die Berechnung der Abgabenerhöhung unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen.

(5) Die Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach Abs. 1 ist im Zusammenhang mit Eingangs- und Ausgangsabgaben sowie mit Finanzvergehen, die mit einer Mindestgeldstrafe bedroht sind, unzulässig.

(6) Die Festsetzung einer Abgabenerhöhung ist weiters ausgeschlossen, wenn hinsichtlich der betroffenen Abgaben bereits ein Finanzstraßverfahren anhängig ist, eine Selbstanzeige vorliegt oder es einer Bestrafung bedarf, um den Täter von der Begehung weiterer Finanzvergehen abzuhalten.

(7) Die Festsetzung der Abgabenerhöhung stellt keine Verfolgungshandlung dar. Die strafrechtliche Verfolgung einer weiteren, hinsichtlich derselben Abgabenart und desselben Erhebungszeitraumes bewirkten Abgabenverkürzung oder einer Nichtentrichtung (Nichtabfuhr) von Selbstbemessungsabgaben wird dadurch nicht gehindert.

(8) Die Abgabenerhöhung gilt als Nebenanspruch im Sinne des § 3 BAO.

(9) Ungeachtet der Straffreiheit ist auf Verfall von Monopolgegenständen zu erkennen. Dies gilt auch für Behältnisse und Beförderungsmittel der im § 17 Abs. 2 lit. b bezeichneten Art, es sei denn, dass die besonderen Vorrichtungen entfernt werden können; die Kosten hat der Abgabepflichtige zu ersetzen. Ein Wertersatz ist nicht aufzuerlegen.“

§ 14 Abs. 3 FinStrG lautet:

Verfolgungshandlung ist jede nach außen erkennbare Amtshandlung eines Gerichtes, einer Staatsanwaltschaft, einer Finanzstrafbehörde, des Bundesfinanzgerichtes oder eines im § 89 Abs. 2 genannten Organs, die sich gegen eine bestimmte Person als den eines Finanzvergehens Verdächtigen, Beschuldigten oder Angeklagten richtet, und zwar auch dann, wenn das Gericht, die Staatsanwaltschaft, die Finanzstrafbehörde, das Bundesfinanzgericht oder das Organ zu dieser Amtshandlung nicht zuständig war, die Amtshandlung ihr Ziel nicht erreicht oder die Person, gegen die sie gerichtet war, davon keine Kenntnis erlangt hat.

V. Erwägungen

Die mit der FinStrG-Novelle 2010, BGBl I 2010/104, (neu) geschaffene, (in der Stammfassung) mit 1.1.2011 in Kraft getretene, hier idF des BGBl I 2014/105 (2. AbgÄG 2014), Bestimmung des § 30a FinStrG, durch die (für den Abgabepflichtigen) die Möglichkeit geschaffen wurde, bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen, durch die Bezahlung der (festgestellten und festgesetzten) Abgabennachforderung binnen Monatsfrist eine finanzstrafrechtliche Verfolgung abzuwenden, indem mit der Festsetzung eines Verkürzungszuschlages nicht nur der Abgabenschuldner als möglicher Täter, sondern sämtliche Täter des im Hinblick auf die (nachgeforderten) Abgaben begangenen Finanzvergehens (iSd § 11 FinStrG) straffrei gestellt werden (arg.: „... tritt Straffreiheit hinsichtlich der im Zusammenhang mit diesen Nachforderungen begangenen Finanzvergehen ein ...“), ist, ähnlich wie die Bestimmung des § 29 FinStrG, als begünstigende Ausnahmeregelung von den Abgabenbehörden eng bzw. restriktiv zu interpretieren und als besonderer Strafaufhebungsgrund nur bei striktem Vorliegen aller gesetzlichen Erfordernisse anwendbar (vgl. etwa UFS 23.1.2012, RV/3561-W/11 u. OGH 5.12.1996, 15 Os 97/96).

Die Formulierung des Abs 6 leg. cit. (Ausschluss der Festsetzung einer Abgabenerhöhung bei der Anhängigkeit eines Finanzstrafverfahrens) räumt der Finanzstrafbehörde jederzeit die Möglichkeit ein, die (rechtskräftige) Festsetzung von Verkürzungszuschlägen (für den Abgabepflichtigen) zu verhindern bzw. der Abgabenbehörde die ihr zukommende inhaltliche Prüfungskompetenz (im Hinblick auf die inhaltlichen Voraussetzungen des § 30a Abs 1 FinStrG) zu entziehen, indem sie im Hinblick auf die festgestellten Nachforderungen, soweit hinsichtlich der diese begründenden Unrichtigkeiten der Verdacht eines Finanzvergehens besteht, ein Finanzstrafverfahren anhängig macht bzw. anhängig werden lässt [vgl. Groschedl/Trubrig in Tannert/Kotschnigg, FinStrG (2014) § 30a Rz 76, bzw. Brandl/Leitner/Schrottmeyer/Toifl, SWK-Spezial 12/2010; Die FinStrG-Novelle 2010, S 53 und auch Schmutzer, UFS-Journal 10/2012, S 375].

Anhängig wird bzw. ist ein verwaltungsbehördliches Finanzstrafverfahren jedenfalls mit der ersten Verfolgungshandlung iSd § 14 Abs 3 FinStrG (vgl. dazu etwa Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, FinStrG 4, K 31/17).

Gemäß § 14 Abs 3 FinStrG ist jede nach außen erkennbare Amtshandlung eines Gerichtes, einer Staatsanwaltschaft, einer Finanzstrafbehörde, des Bundesfinanzgerichtes oder eines im § 89 Abs. 2 genannten Organs, die sich gegen eine bestimmte Person als den eines Finanzvergehens Verdächtigen, Beschuldigten oder Angeklagten richtet, eine Verfolgungshandlung und zwar auch dann, wenn die vorgenannten Behörden, Gerichte oder Organe nicht zuständig waren, die Amtshandlung ihr Ziel nicht erreicht oder die Person, gegen die sie sich gerichtet hat, davon keine Kenntnis erlangt hat.

Derartige in § 14 Abs 3 FinStrG nicht ausdrücklich genannte Verfolgungshandlungen sind solche Akte, die nach ihrer Art und Bedeutung die behördliche bzw. gerichtliche Absicht erkennen lassen, den gegen eine bestimmte Person wegen einer bestimmten Tat bestehenden konkreten Vorwurf auf in den Verfahrensgesetzen vorgesehene Weise zu prüfen. Dem behördlichen bzw. gerichtlichen Akt muss insbesondere zu entnehmen sei, welche Tat der betreffenden Person zur Last gelegt wird und muss sich die Amts- bzw. Verfolgungshandlung auf alle der Bestrafung zu Grunde liegenden Sachverhaltselemente beziehen (vgl. etwa Fellner, FinStrG 6, §§ 13 und 14 Rz 30 mwN).

Neben dem „Täter“ ist daher ein (weiterer) wesentlicher Bezugspunkt die „Tat“, die zumindest so(weit) konkretisiert sein muss, dass sie nach dem im Strafverfahren zu beachtenden Grundsatz des ne-bis-in-idem, nicht (mehr) mit einer anderen Tat verwechselt werden kann, sodass beispielsweise beim Verdacht einer Abgabenhinterziehung, die betroffene Abgabenart und der betroffene Zeitraum und ein entsprechender, eine Verwechslung mit anderen Taten weitestgehend ausschließender (Mindest-) Sachverhaltsbezug gegeben sein muss (vgl. Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, aaO, K 14/10a f).

Fellner aaO (§§ 13 und 14 Rz 35) nennt unter Hinweis auf VwGH 15.12.1993, 92/13/0218, als Beispiel für eine Verfolgungshandlung u. a. die Versendung einer (formellen) Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs 1 FinStrG, welche jedoch (ebenfalls) den og. Kriterien dafür (Bestimmtheit der Tat etc.) zu entsprechen haben wird.

Im Beschwerdefall liegt mit der Ausfertigung bzw. Versendung des Einleitungsbescheides vom 17.02.2023 an den Bf ein, die Anhängigkeit eines Finanzstrafverfahrens wegen der den Bf betreffenden Abgabe (Einkommensteuer 2019) auslösende, ein im Rahmen der Beschwerdeentscheidung jedenfalls zu berücksichtigender Ausschlussgrund vor. Da es unerheblich ist, ob der Bf Kenntnis von dem Einleitungsbescheid erlangte oder nicht, muss damit das Beschwerdevorbringen der Bf vom 27.02.2023, dahingehend, dass der Bescheid vom 17.02.2023 über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens nicht rechtswirksam zugestellt worden wäre, ins Leere gehen.

Das Schicksal der Beschwerde ist damit schon entschieden, ein Eingehen auf die im Beschwerdefall aufgezeigte Frage nach der Rechtzeitigkeit der Selbstanzeige des Bf vom 31.01.2023 ist nicht mehr erforderlich.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

VI. 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.

Indem derartige nicht der Fall ist und sich die Entscheidungsgrundlagen aus der geltenden Rechtslage ergeben, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Salzburg, am 12. November 2024