



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des M.A., (Bw.) vertreten durch Mag. Klaus Hübner Steuerberatungs GmbH, 1120 Wien, Schönbrunnerstr. 222-228/3/7, vom 2. November 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 24. Oktober 2011 betreffend Abweisung eines Antrags auf Festsetzung eines Verkürzungszuschlages gemäß § 30a FinStrG entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. brachte am 19. Oktober 2011 einen Antrag auf Festsetzung eines Verkürzungszuschlages ein und führte zur Begründung aus, dass sich laut Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 14. Oktober 2011 anlässlich einer Betriebsprüfung für die Jahre 2006 bis 2009 ein Nachforderungsbetrag von € 32.075,18 ergebe.

Zumal auch die jahresbezogenen Nachforderungen jeweils unter € 10.000,00 lägen, seien die betragsmäßigen Grenzen des § 30a FinStrG nicht überschritten und bestehe insoweit Raum für ein Verfahren nach dieser Bestimmung.

Hinsichtlich eines Verkürzungszuschlages von € 3.207,00 werde schon heute ein notwendiger Rechtsmittelverzicht erklärt. Der Bw. versichere den Nachforderungsbetrag und den

Verkürzungszuschlag (unter notwendiger Aufnahme eines Kredites) innerhalb eines Monats nach Festsetzung der Abgabennachforderung zu entrichten.

Mit Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 24. Oktober 2011 wurde der Antrag abgewiesen und dazu ausgeführt, dass der Verdacht eines Finanzvergehens mit einem € 33.000,00 übersteigenden strafbestimmenden Wertbetrag bestehe.

Dagegen richtet sich die Berufung vom 2. November 2011, in der vorgebracht wird, dass die Begründung des Bescheides unzutreffend sei. Im Lichte der gleichzeitig eingebrachten Berufung gegen die Abgabenfestsetzung sei offenkundig, dass der relevante Betrag allein schon infolge bisheriger Nichtberücksichtigung von nachgewiesenen Sonderausgaben jedenfalls unterschritten sei. Strittig sein könne demnach nur um wie viel der Höchstbetrag von € 33.000,00 unterschritten werde.

Der Bw. werde innerhalb der einmonatigen Frist ab Zustellung der Steuerbescheide die sich nach der Erledigung der schlüssigen Berufung ergebenden Mehrbeträge aus der Außenprüfung von – zwar nicht € 33.080,00, so aber doch voraussichtlich € 30.050,00 zur Einzahlung bringen.

Die (in der Auswirkung ohnedies eher geringfügige) Berufung gegen die Abgabenbescheide stehe einem Verfahren nach § 30a FinStrG nicht entgegen.

Die Anspruchsvoraussetzungen zur Durchführung eines Verfahrens nach § 30a FinStrG seien gegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 30a Abs.1 FinStrG sind die Abgabenbehörden 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.

Abs. 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.

Abs. 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.

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

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

Abs. 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.

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

Für die Jahre 2006 bis 2009 wurde eine Betriebsprüfung und für den Zeitraum 1/2010 bis 7/2011 eine Umsatzsteuernachschau abgehalten, deren Ergebnisse im Bericht vom 20. Oktober 2011 festgehalten sind. Der Prüfungsauftrag vom 4. Oktober 2010 mit der Bekanntgabe, dass Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2009 Gegenstand der Außenprüfung sein werde, trägt die Unterschrift der damaligen Steuerberaterin, das Beiblatt vom 7. Oktober 2011 die Unterschrift des Abgabepflichtigen.

Auf dem Unterschriftenblatt der Niederschrift über den Abschluss der Außenprüfung scheint nur die Unterschrift des Bw. auf.

Unter Tz 1 und 2 des Prüfungsberichtes wird ausgeführt, dass die im Zuge der Prüfung übergebenen elektronischen Buchhaltungsdaten stark von den eingereichten Steuererklärungen abweichen.

Nach Tz 3 des Berichtes wurde demnach der mit der Dateibezeichnung „H_Analyse.xls; Spalte „Aufwand/Ertrag o. Beleg“ im Rahmen der Prüfung bekannt gegebene Betrag an Umsätzen und Erträgen hinzu geschätzt und in den Jahren 2007 bis 2009 nach diesen Angaben auch die Aufteilung in 10 % und 20 % Umsätze vorgenommen. Für das Jahr 2006 wurde die Aufteilung nach dem Verhältnis der zuvor erklärten Umsätze vorgenommen und die vom Bw. vereinnahmten Trinkgelder in der Höhe von € 4.807,70 hinzugerechnet.

Für den Umsatzsteuernachschauzeitraum wurden seitens der Bw. keine neuen Daten bekannt gegeben. Der Betriebsprüfer ging jedoch davon aus, dass auch nach dem Jahr 2009 Umsätze verkürzt wurden und legte die durchschnittlichen Verkürzungen der Jahre 2007 bis 2009 auch auf den Nachschauzeitraum um und nahm eine entsprechende Zuschätzung vor.

Die Nachreichung von bisher nicht erfassten Daten brachte auch eine Anerkennung eines zusätzlichen Aufwandes für das Restaurant (Tz 4 des Berichtes) und die Feststellung nicht erklärten Lohnaufwandes für bisher nicht versteuerten Gehalt (Tz 6 des Berichtes).

Am 21. Oktober 2011 wurden folgende Abgabenvorschreibungen vorgenommen:

Einkommensteuer 2006 € 369,30, Umsatzsteuer 2006 € 1.776,42, Einkommensteuer 2007 € 1.158,41, Umsatzsteuer 2007 € 6.517,63, Umsatzsteuer 2008 € 6.091,34, Umsatzsteuer 2009 € 7.236,89, Umsatzsteuer 12/2010 € 6.600,00, Umsatzsteuer 7/2011 € 3.850,00.

Das ergibt abzüglich einer Gutschrift von € 519,91 an Einkommensteuer 2009 einen Nachforderungsbetrag von € 33.080,08.

Am 2. November 2011 wurde Berufung gegen die Einkommensteuerfestsetzungen für 2006 und 2007 eingereicht und diese damit begründet, dass Sonderausgaben zu berücksichtigen seien. Die Geltendmachung sei bisher unterblieben, da der Bw. die Schlussbesprechung so interpretiert und wahrgenommen habe, dass die Finanzbehörde keine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer vornehme.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. November 2011 wurde die Einkommensteuernachforderung für das Jahr 2006 zu Gänze und für das Jahr 2007 im Ausmaß von € 195,25 wieder gutgeschrieben.

Am 2. Dezember 2012 wurde ein Betrag in der Höhe von € 32.072,28 auf das Abgabenkonto einbezahlt.

Am 5. Dezember 2012 erging nach neuerlicher Berufung vom 30. November 2011 mit Bekanntgabe weiterer Sonderausgaben eine zweite Berufungsvorentscheidung zur Einkommensteuer 2007 und wurde damit eine zweite Gutschrift von € 78,17 erlangt.

Nach Mitteilung der Strafsachenstelle wurde bisher lediglich eine Vormerknummer vergeben, aber kein Strafverfahren anhängig gemacht.

Die Abgabensatzung nach der Betriebsprüfung lag über der für eine gesamte Abgabennachforderung aus einer Überprüfungshandlung normierten Grenze von € 33.000,00 des § 30a FinStrG und fiel nach stattgebender Erledigung der Berufungen unter diese Grenze.

Die zu lösende Rechtsfrage ist die Frage, zu welchem Zeitpunkt der Gesamtnachforderungsbetrag von € 33.000,00 nicht überschritten sein darf. Die Berufung stellt offenbar auf einen Betrachtungszeitpunkt im Rahmen der Entscheidung über den Antrag nach § 30a FinStrG ab, während sich die erstinstanzliche Entscheidung der Abgabenbehörde

auf die Bestimmung des § 30a BAO bezieht und den Zeitpunkt der Festsetzung der Abgabennachforderung als relevant ansieht.

Mit der Finanzstrafgesetznovelle 2010 (BGBl I 2010/104, gültig ab 1.1.2011) wurde mit dem § 30a FinStrG eine Bestimmung geschaffen, die es ermöglichen sollte, bei Konzentration der Tätigkeit der Finanzstraßbehörden auf Fälle mit höherem deliktischen Gehalt dennoch einen breiteren Grad der Sanktionierung von bewirkten Abgabenverkürzungen zu erzielen (siehe die Ausführungen in den erläuternden Bemerkungen).

Wesentliches Ziel der Novelle war, das Finanzstrafsystem in seiner Effizienz zu straffen und Strafbarkeitslücken zu schließen.

Strafrechtlich relevantes Verhalten wird damit entkriminalisiert und zieht als Konsequenz nur die Verpflichtung einer Schadensgutmachung hinsichtlich des verkürzten Betrages binnen Monatsfrist ab Festsetzung der Nachforderung (jedoch ohne Verzicht auf ein Rechtsmittelverfahren zur Abgabenvorschreibung) und einen ebenfalls in dieser Frist zu entrichtenden 10 % igen Verkürzungszuschlag (als abgabenrechtlichen Nebenanspruch im Sinne des § 3 BAO) nach sich.

Um der Raschheit des Verfahrens Rechnung zu tragen, kann die Zahlungsfrist nicht verlängert werden und steht auch kein Rechtsmittel gegen die Festsetzung der Abgabenerhöhung zu.

Zur verfahrensgegenständlichen Rechtsfrage ist nunmehr der erste Satz des § 30a FinStrG mit folgender Kernaussage heranzuziehen: „Die Abgabenbehörde ist berechtigt, eine Abgabenerhöhung der im Zuge einer abgabenrechtlichen Überprüfungsmaßnahme festgestellten Nachforderung, soweit hinsichtlich der diese begründenden Unrichtigkeiten der Verdacht eines Finanzvergehens besteht, festzusetzen, sofern dieser Betrag in Summe € 33.000,00 nicht übersteigt.“

Eine Berechtigung mit der Festsetzung eines Verkürzungszuschlages vorzugehen ist somit nur dann zulässig, wenn hinsichtlich einer im Zuge einer Überprüfungsmaßnahme ermittelten Nachforderung kein Verdacht eines € 33.000,00 übersteigenden Gesamtverkürzungsbetrages gegeben ist.

Die Bestimmung des § 30a FinStrG ist als Ausnahmeregelung (Begünstigungsbestimmung) eng zu interpretieren. Es müssen daher alle Voraussetzungen für den Eintritt dieses Strafaufhebungsgrundes strikte gegeben sein. Welche Umstände allenfalls eine Erfüllung einer Bedingung hinderten ist irrelevant, auf ein Verschulden des Täters kommt es dabei nicht an.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat demnach unter enger Interpretation der Textierung des ersten Satzes des § 30a FinStrG in eigenständiger Würdigung festzustellen, ob im

Zeitpunkt der Feststellung der Abgabennachforderung durch die Prüfungshandlung der Abgabenbehörde erster Instanz der Verdacht einer Abgabenverkürzung in einer € 33.000,00 nicht übersteigenden Gesamthöhe gegeben war.

Das Vorliegen einer im Rahmen der Betriebsprüfung festgestellten Abgabenverkürzung wurde vom Bw. mit seiner Antragstellung auf Verhängung eines Verkürzungszuschlages eingestanden und ist somit unstrittig, ebenso der Umstand, dass die Sonderausgaben, die zu einer Reduzierung der Nachforderung führten, erst mit Berufung gegen die Abgabenfestsetzung bekannt gegeben wurden (Die Geltendmachung sei bisher unterblieben).

Das Vorbringen, der Bw. sei der irrigen Meinung gewesen, dass es im Zuge der Prüfung nur zu einer Festsetzung von Umsatzsteuernachforderungen und nicht auch zur Festsetzung von Einkommensteuernachforderungen kommen werde, ist irrelevant, da für die Erzielung eines Strafaufhebungsgrundes nur die objektive Erfüllung aller Voraussetzungen zu prüfen ist.

Es liegt somit am Abgabepflichtigen dafür Sorge zu tragen, dass alle maßgeblichen Umstände für die Abgabenfestsetzung bereits bei Abschluss der Prüfung bekannt sind, wenn er von dieser Begünstigungsvorschrift Gebrauch machen möchte.

Eine Korrekturmöglichkeit der Abgabenbehörde zweiter Instanz wäre nur dann gegeben gewesen, wenn der Nachweis erbracht worden wäre, dass es in Kenntnis der Abgabenbehörde erster Instanz (z.B. aus zuvor eingereichten Einkommensteuererklärungen) der Sonderausgaben zu einer unrichtigen, zu hohen Abgabennachforderung gekommen wäre, was verfahrensgegenständlich nicht vorliegt.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz ist daher zu dem Schluss gekommen, dass im Zeitpunkt der Festsetzung der Abgabennachforderung nach der Prüfung der Verdacht der Verkürzung in einer das im § 30a FinStrG normierte Höchstausmaß übersteigenden Höhe gegeben war und somit die Voraussetzungen für die Erreichung des Strafaufhebungsgrundes nicht vorliegen.

Die Berufung war spruchgemäß abzuweisen.

Wien, am 23. Jänner 2012