

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat in der Beschwerdesache Mag. X.Y. vertreten durch die Steuerberatungskanzlei, über die Beschwerden vom 19.12.2014 und 3.1.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 09.12.2014 und den Bescheid vom 12.12.2016, jeweils betreffend Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 27.4.2017 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird stattgegeben, die Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I) Am 9.12.2014 erließ das Finanzamt FA einen Bescheid mit folgendem Inhalt:

"Gemäß § 29 Abs. 6 Finanzstrafgesetz (lt. FinStrG-Nov 2010, BGBl I 2010/104 ab 1.1.2011) wird eine Abgabenerhöhung von € 121.001,74 aufgrund nachstehender Bemessungsgrundlage festgesetzt:

Abgabenart Zeitraum Mehrbetrag

Einkommensteuer 2004 € 484.006,94,

davon Abgabenerhöhung 25 % ist € 121.001,74.

Begründung

Am 14.5.2012 wurde im Namen und im Auftrag von x von der SteuerberaterGmbH eine Erweiterung der Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG vom 16.4.2012 beim Finanzamt Wien eingebbracht: "Die Selbstanzeige wirkt gegenüber x als gesellschaftsrechtlicher Vertreter der YAG sowie als Privatperson im betreffenden Zeitraum, und zwar in den Wirtschaftsjahren 2002/03 bis laufend. Als Grund für die Selbstanzeige wurde angegeben: Zusätzlich zur Selbstanzeige vom 16.4.2012 wurden im Zeitraum 2002 - 2006 Prämienverrechnungen für diverse Anschaffungen von x in Höhe von EUR 39.006,75 vorgenommen.

Am 2.8.2012 wurde von x, vertreten durch die Steuerberater1, eine Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG für den Zeitraum 1984 - 2011 erstattet.

Hinsichtlich des Jahres 2004 wurden bisher nicht erklärten Gewinne, Einnahmen bzw. Erlöse angezeigt:

- . Einkünfte aus in- und ausländischen Kapitalveranlagungen aus Konten, die seit 2000 über die Stiftungen A und N gehalten wurden.
- . Provisionseinnahmen
- . Honorareinnahmen
- . Spesenersätze

Wurde bereits einmal hinsichtlich desselben Abgabenanspruches eine Selbstanzeige erstattet, so tritt strafbefreiende Wirkung der neuerlichen Selbstanzeige gem. § 29 Abs. 6 FinStrG nur ein, wenn abgesehen von der Erfüllung der übrigen Voraussetzungen, die für die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige erforderlich sind, auch eine mit Bescheid der Abgabenbehörde festzusetzende Abgabenerhöhung von 25 % eines sich aus der neuerlichen Selbstanzeige ergebenden Mehrbetrages rechtzeitig entrichtet wird.

Unter hinsichtlich desselben Abgabenanspruches im Sinne des § 29 Abs. 6 FinStrG ist Identität in der Abgabenart und Veranlagungszeitraum zu verstehen.

Bei den in der Selbstanzeige vom 14.5.2012 angegebenen Sachverhalten handelt es sich um dem Lohnsteuerabzug unterliegenden Zuwendungen der YAG an

x. Da die Lohnsteuer bloß eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer darstellt, ist die Selbstanzeige des x vom 14.5.2012 als Selbstanzeige zur Abgabenart Einkommensteuer zu werten.

Betreffend Einkommensteuer liegt somit eine (Vor-)Selbstanzeige für das Jahr 2004 (Selbstanzeige vom 14.5.2012) vor, die Selbstanzeige vom 2.8.2012 stellt eine weitere im Sinne des § 29 Abs. 6 FinStrG dar.

Die Berechnung der Abgabenerhöhung erfolgt auf Basis der Abgabennachforderung lt. Abgabenbescheid vom 1.12.2014 in Höhe von € 484.006,94.

Die Nachforderung entstand ausschließlich durch die Änderungen lt. Selbstanzeige."

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 19. Dezember 2014 mit folgendem Inhalt:

"BESCHEIDBESCHWERDE gem. § 243 BAO, Aussetzungsantrag gem. § 212a BAO
Sehr geehrte Damen und Herren!

Im Namen und im Auftrag unserer im Betreff bezeichneten Mandantschaft, erheben wir gegen den Bescheid gem. § 29 Abs. 6 FinStrG vom 9. Dezember 2014 innerhalb offener Rechtsmittelfrist das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde und dürfen wie folgt begründen:

1. Sachverhalt

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde bei unserem Mandanten eine Abgabenerhöhung gem. § 29 Abs. 6 FinStrG iHv EUR 121.001,74 festgesetzt.

Die Behörde führte in ihrer Begründung auszugsweise wie folgt aus:

[...]

Wurde bereits einmal hinsichtlich desselben Abgabenanspruches eine Selbstanzeige

erstattet, so tritt strafbefreiende Wirkung der neuerlichen Selbstanzeige gem. § 29 Abs. 6 FinStrG nur ein, wenn abgesehen von der Erfüllung der übrigen Voraussetzungen, die für die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige erforderlich sind, auch eine mit Bescheid der Abgabenbehörde festzusetzende Abgabenerhöhung von 25 % eines sich aus der neuerlichen Selbstanzeige ergebenden Mehrbetrages rechtzeitig entrichtet wird.

Unter hinsichtlich desselben Abgabenanspruch im Sinne des § 29 Abs. 6 FinStrG ist Identität in der Abgabenart und Veranlagungszeitraum zu verstehen. Bei den in der Selbstanzeige vom 14.5.2012 angegebenen Sachverhalten handelt es sich um dem Lohnsteuerabzug unterliegende Zuwendungen der YAG an x. Da die Lohnsteuer bloß eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer darstellt, ist die Selbstanzeige des x vom 14.5.2012 als Selbstanzeige zur Abgabenart Einkommensteuer zu werten.

Betreffend Einkommensteuer liegt somit eine (Vor-)Selbstanzeige für das Jahr 2004 (Selbstanzeige vom 14.5.2012) vor, die Selbstanzeige vom 2.8.2012 stellt eine weitere Selbstanzeige iSd § 29 Abs 6 FinStrG dar.

[...]

2. Begründung

2.1. Zeitlicher Anwendungsbereich sowie Strafcharakter des § 29 Abs. 6 FinStrG idF vor FinStrG-Nov 2014, BGBI 12014/65.

Gemäß Bescheidbegründung des Finanzamtes FA sei § 29 Abs. 6 FinStrG Rechtsgrundlage für obig angeführte Abgabenerhöhung (Sofern im Nachfolgenden auf die Bestimmung des § 29 Abs. 6 FinStrG verwiesen wird, ist damit die im gegenständlichen Verfahren angewendete Bestimmung des § 29 Abs. 6 FinStrG idF vor FinStrG-Nov 2014 gemeint).

§ 29 Abs. 6 FinStrG sieht im Wesentlichen vor, dass im Fall einer bereits erstatteten Selbstanzeige in Bezug auf einen Abgabenanspruch eine weitere Selbstanzeige hinsichtlich desselben Abgabenanspruchs nur dann strafbefreiende Wirkung hat, wenn neben der Erfüllung der übrigen Voraussetzungen ein Mehrbetrag von 25% bezogen auf die nachzuzahlende Abgabenschuld entrichtet wird.

Diese Bestimmung weist eindeutig Sanktionscharakter auf und stellt außerdem eine Strafe iSd EMRK dar, sodass diesbezüglich die Grundsätze des fairen Verfahrens (Art 6 EMRK) und die Verbote des Art 7 EMRK zur Anwendung gelangen (Siehe Heber, Zuschlag von 25% zur („Zweit“-)Selbstanzeige als Strafe iSd Art 6 EMRK, taxlex 2011, 14 ff.).

Die Selbstanzeigebestimmung nach § 29 FinStrG stellt Finanzstrafrecht im materiellen Sinn dar.

§ 29 FinStrG unterliegt daher sowohl

- dem Rückwirkungsverbot iSd § 4 Abs. 1 FinStrG („Eine Strafe wegen eines Finanzvergehens darf nur verhängt werden, wenn die Tat schon zur Zeit ihrer Begehung mit Strafe bedroht war.“) und des Art 7 EMRK („Niemand kann wegen einer Handlung oder Unterlassung verurteilt werden, die zur Zeit ihrer Begehung nach inländischem oder internationalem Recht nicht strafbar war.“), als auch
- dem Günstigkeitsvergleich iSd § 4 Abs. 2 FinStrG („Die Strafe richtet sich nach dem zur

Zeit der Tat geltenden Recht, es sei denn, dass das zur Zeit der Entscheidung erster Instanz geltende Recht in seiner Gesamtauswirkung für den Täter günstiger ist.") und des Art 7 EMRK („Ebenso darf keine höhere Strafe als die im Zeitpunkt der Begehung der strafbaren Handlung angedrohte Strafe verhängt werden.“).

Für § 29 FinStrG wurde keine spezielle Inkrafttretensregelung im Zusammenhang mit der FinStrG- Novelle 2010 vorgesehen, sodass auch § 29 Abs. 6 FinStrG gemäß § 265 Abs. 1p FinStrG mit 1.1.2011 in Kraft trat.

Die materiell-rechtlichen Änderungen durch die Finanzstrafgesetznovellen unterliegen dem Günstigkeitsvergleich. Wesentlich ist, dass nicht nur Delikte des Besonderen Teils in den Günstigkeitsvergleich einzubeziehen sind, sondern auch alle Bestimmungen des Allgemeinen Teils des FinStrG (Siehe Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht 3, Rz 53 mit Verweisen auf Dorazil/Harbich, FinStrG § 4 Rz 3; Plückhahn, Zur Novellierung des Finanzstrafgesetzes anlässlich des EU-Beitritts, SWK 1995, A 51; Plückhahn, Finanzstrafrecht 1996-2002, 96).

Es ist daher ausgeschlossen, dass der Zuschlag bei wiederholten Selbstanzeigen iSd § 29 Abs. 6 FinStrG für vor dem 1.1.2011 begangene Finanzvergehen zur Anwendung gelangt (In diesem Sinne auch Brandl/Leitner/Schrottmeier/Toifl in Die Finanzstrafgesetz-Novelle 2010, SWK 2010, 45, jedoch mit dem 1.1.2010 als offensichtlich irrtümlicher Datumsangabe anstatt des 1.1.2011).

Da der Mehrbetrag des § 29 Abs. 6 FinStrG außerdem als strafrechtliche Anklage iSd EMRK zu sehen ist (Zur detaillierten Begründung siehe Heber, Zuschlag von 25% zur „Zweit“-)Selbstanzeige als Strafe iSd Art 6 EMRK, taxlex 2011, 14 ff.), sind sämtliche sonstige Verfahrensgarantien der EMRK einzuhalten. Dies umfasst insbesondere

- die Unschuldsvermutung: Nach Ansicht des EGMR (Vgl EGMR 7.10.1988, Salabiaku, 10519/83) ist es unzulässig, die Strafbarkeit eines Tuns oder Unterlassens lediglich an die objektive Erfüllung eines gesetzlichen Tatbestands zu knüpfen. Es muss im Einzelfall geprüft werden, ob dem Angeklagten in subjektiver Hinsicht ein Schuldvorwurf zu machen ist. Bei der Erhöhung der Abgabenschuld um 25 % ist es im gegenständlichen Fall nicht zu einer Feststellung des Vorliegens von schuldhaftem Verhalten unseres Mandanten gekommen,
- das Recht auf eine unabhängiges und unparteiisches, auf Gesetz beruhendes Gericht (Tribunal): Die Festsetzung des Zuschlages erfolgte durch das Finanzamt B, also durch eine Behörde, die weder unparteiisch noch unabhängig ist und auch ansonsten nicht den Anforderungen eines Tribunals entspricht.

2.2. Voraussetzungen zur Vorschreibung einer Abgabenerhöhung nicht erfüllt - keine Selbstanzeige für „denselben Abgabenanspruch“ iSd § 29 Abs. 6 FinStrG

Neben den zuvor dargelegten grundsätzlichen Mängeln der Anwendung des § 29 Abs. 6 FinStrG im gegenständlichen Falle, sind auch die Anwendungsvoraussetzungen des § 29 Abs. 6 FinStrG nicht erfüllt.

Zur Abgabenerhöhung kommt es wie bereits mehrfach dargelegt, wenn „bereits einmal hinsichtlich desselben Abgabenanspruches, ausgenommen Vorauszahlungen, eine

"Selbstanzeige erstattet" wurde. Entscheidende Bedeutung für die Festsetzung der Abgabenerhöhung kommt daher der Frage zu, ob eine Selbstanzeige betreffend Lohnsteuer denselben Abgabenanspruch betrifft wie eine Selbstanzeige betreffend Einkommensteuer.

Diese Frage ist klar zu verneinen, was die Rechtswidrigkeit der Abgabenerhöhung im vorliegenden Fall bedeutet.

Gem § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Dem Begriff des Abgabenanspruches aus der Sicht des Abgabengläubigers entspricht der Begriff der Abgabenschuld aus der Sicht des Abgabenschuldners (Ritz, BAO5 (2014) § 4 Rz 1).

Nach § 4 Abs. 2 lit. a BAO entsteht der Abgabenanspruch bei der Einkommensteuer

1. für die Vorauszahlungen mit Beginn des Kalendervierteljahres, für das die Vorauszahlungen zu entrichten sind, oder, wenn die Abgabepflicht erst im Lauf des Kalendervierteljahres begründet wird, mit der Begründung der Abgabepflicht;
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;
3. für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte;

Die zitierte Vorschrift legt eindeutig fest, dass es sich bei den Abgabenansprüchen nach Z 1 (Vorauszahlungen, etwa Einkommensteuer-Vorauszahlungen), Z 2 (Jahressteuer, etwa Einkommensteuer) und Z 3 (Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer,...)(Stoll, BAO (1994) 54) um unterschiedliche Abgabenansprüche handelt.

Der VwGH hat dies in seinem Erkenntnis vom 29.7.1997, 95/14/0177, zum Verhältnis zwischen veranlagter Jahreseinkommensteuer und Einkommensteuer-Vorauszahlungen wie folgt festgehalten (Hervorhebungen nicht im Original):

Die Einkommensteuer-Vorauszahlung für ein bestimmtes Kalenderjahr ist sohin eine Abgabenschuld, die von der Jahres-Einkommensteuerschuld zu unterscheiden ist. [...] Solches ergibt sich auch aus der gesetzlichen Regelung betreffend die Entstehung der Steuerschuld: Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch für die Einkommensteuer-Vorauszahlung mit Beginn des jeweiligen Kalendervierteljahres. [...] Soweit der Abgabenanspruch nicht schon nach § 4 Abs. 2 lit. a Z. 1 BAO entstanden ist, entsteht er für die veranlagte Einkommensteuer gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z. 2 BAO erst mit Ablauf des jeweiligen Kalenderjahres. Die Fälligkeit der festgesetzten Einkommensteuer-Vorauszahlungen ergibt sich aus § 45 Abs. 2 EStG 1988. Die Fälligkeit der über die Vorauszahlungen hinausgehenden Einkommensteuer tritt hingegen gemäß § 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monates nach Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheides ein. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, daß es im Verfahren betreffend Festsetzung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen einerseits und in jenem betreffend Festsetzung von Jahres-Einkommensteuer nicht um dieselbe Sache geht.

Tanzer (Tanzer, Die Entstehung des Abgabenanspruchs, in Holoubek/Lang (Hrsg), Die allgemeinen Bestimmungen der BAO (2012) 243 (256)) hält sodann folgerichtig fest, dass dem zitierten Erkenntnis aus dem Wesen der Entstehung verschiedener Abgabenansprüche einmal gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 1 BAO, sodann zufolge der Z 2 beizupflichten sei. Die Vorauszahlungen seien völlig unabhängig von der Jahressteuerschuld. Die letztendliche Verbindung werde nur über § 46 Abs. 1 Z 1 EStG sowie § 24 Abs. 3 Z 1 KStG hergestellt. Es würden zwei verschiedene Steueransprüche auf dem Weg der Anrechnung miteinander verwoben.

Auch der Gesetzgeber ging bei Erlass des § 29 Abs. 6 FinStrG in der Fassung FinStrG-Nov 2010 (BGBl 12010/104) selbstverständlich davon aus, dass etwa Vorauszahlungen einen eigenständigen Abgabenanspruch darstellen, wie die Textierung der Bestimmung zeigt:

Wurde bereits einmal hinsichtlich desselben Abgabenanspruches, ausgenommen Vorauszahlungen, [...]

Die Bestimmung soll sohin anwendbar sein, wenn bereits einmal hinsichtlich desselben Abgabenanspruchs, ausgenommen des Abgabenanspruchs der Vorauszahlung, eine Selbstanzeige erstattet wurde. Der Gesetzgeber war sich daher der Unterschiedlichkeit zwischen Vorauszahlung und Jahressteuer deutlich bewusst.

Was aber für die Vorauszahlung (§ 4 Abs. 2 lit. a Z 1 BAO) auf die Jahressteuer gilt (Nämlich, dass sie vom Abgabenanspruch der Jahressteuer unterschiedlich ist) muss umso mehr auch für die Abzugssteuern gem. § 4 Abs. 2 lit. a Z 3 BAO, zu denen auch die Lohnsteuer gehört, gelten. Es handelt sich daher bei der Jahreseinkommensteuer und der Lohnsteuer um zwei verschiedene Abgabenansprüche.

Wenn somit, wie im gegenständlichen Fall, eine Selbstanzeige hins. Lohnsteuer und eine Selbstanzeige hins. Einkommensteuer erstattet wurde, so bedeutet dies, dass Selbstanzeigen für zwei verschiedene Abgabenansprüche erstattet wurden, die wesentliche Voraussetzung des § 29 Abs. 6 FinStrG nicht vorliegt und die Abgabenerhöhung für das Jahr 2004 somit rechtswidrig erfolgt ist.

Der Bescheid gem. § 29 Abs. 6 FinStrG vom 9. Dezember 2014 ist daher auch aus diesem Grund mit Rechtswidrigkeit belastet.

3. Anträge

Aufgrund der Tatsache, dass der gegenständliche Bescheid aus mehreren Gründen sowohl gegen nationales Recht als auch gegen die EMRK verstößt, stellen wir namens und auftrags unseres Mandanten den

ANTRAG

den Sicherstellungsbescheid vom 9. Dezember 2014 ersatzlos aufzuheben.

Des Weiteren stellen wir gem. § 212a BAO den ANTRAG auf Aussetzung der Einhebung des strittigen Betrags von EUR 121.001,74 bis zur Entscheidung über die Berufung."

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 11.5.2015 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und dazu ausgeführt:

"Es ergeht die Beschwerdevorentscheidung betreffend die Beschwerde vom 21.12.2014 von Herrn x, vertreten durch die Steuerberatungskanzlei, gegen den Bescheid gem. § 29 Abs. 6 FinStrG vom 9.12.2014 .

Über die Beschwerde wird auf Grund des § 263 Bundesabgabenordnung (BAO) entschieden:

Ihre Beschwerde vom 21.12.2014 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerde richtet sich gegen den oben genannten Bescheid mit folgender Begründung:

1.) Zeitlicher Anwendungsbereich und Strafcharakter des § 29 Abs. 6 i.d.F. FinStrG Nov. 2010, BGBL I 2010/104 FinStrG

- § 29 Abs. 6 FinStrG sei Rechtsgrundlage für die im Bescheid angeführte Abgabenerhöhung.

- Diese Bestimmung weise eindeutig Strafcharakter auf, wofür das dem Finanzstrafrecht immanente Rückwirkungsverbot und Günstigkeitsgebot gelte.

- Es könne daher der Zuschlag bei wiederholten Selbstanzeigen im Sinne des § 29 Abs. 6 FinStrG i.d.F. FinStrG Nov. 2010, BGBL I 2010/104 für vor dem 1.1.2011 begangene Finanzvergehen nicht angewendet werden.

2.) Bei der Einkommensteuer und der Lohnsteuer handle es sich um unterschiedliche Abgabenansprüche.

Dazu wird seitens der Abgabenbehörde festgestellt:

Herr x erstattete am 16.4.2012 eine Selbstanzeige hinsichtlich einer Verkürzung von Gehaltsbestandteilen. Diese Selbstanzeige wurde am 14.5.2012 erweitert.

Die weiteren Selbstanzeigen am 29.6.2012 sowie am 2.8.2012 betrafen andere Einkunftsarten.

§ 29 Abs. 6 FinStrG i.d.F. des FinStrG Nov. 2010 bestimmt:

Wurde bereits einmal hinsichtlich desselben Abgabenanspruches eine Selbstanzeige erstattet, so tritt strafbefreiende Wirkung der neuerlichen Selbstanzeige nur ein, wenn abgesehen der übrigen Voraussetzungen, die für die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige erforderlich sind, auch eine mit Bescheid der Abgabenbehörde festzusetzende Abgabenerhöhung von 25 % eines sich aus der neuerlichen Selbstanzeige ergebenden Mehrbetrages, sofern es sich bei diesem nicht um Vorauszahlungen handelt, rechtzeitig im Sinne des Abs. 2 entrichtet wird.

Der Beschwerdeführer bestreitet den zeitlichen Anwendungsbereich des § 29 Abs. 6 FinStrG i.d.F. FinStrG Nov. 2010 und wendet ein, dass der Zuschlag bei wiederholten Selbstanzeigen für vor dem 1.1.2011 begangenen Finanzvergehen keine Anwendung finden könne. Er verweist dazu auf die dem Finanzstrafrecht immanenten Prinzipien des Rückwirkungsverbotes und des Günstigkeitsvergleichs.

Gemäß § 4 Abs. 2 FinStrG richtet sich die für ein Finanzvergehen zu verhängende Strafe nach dem zur Zeit der Tat geltenden Recht, es sei denn, das zur Zeit der Entscheidung erster Instanz geltende Recht wäre in seiner Gesamtauswirkung für den Täter günstiger.

Beim Günstigkeitsvergleich sind jene Normen, die auf einen bestimmten Fall anzuwenden sind, gegenüberzustellen und zu vergleichen. Es ist jener Normenbereich heranzuziehen, der in seiner Gesamtheit die für den Täter günstigere Variante darstellt. Stellen einzelne anzuwendende Normen ungünstigeres Recht, andere wiederum günstigeres Recht dar, ist die Auswirkung in der Gesamtheit von Bedeutung. Einzelne Änderungen der Bestimmungen des § 29 FinStrG haben sich für den Täter günstiger, andere ungünstiger entwickelt. So ist beispielsweise die gesetzlich eingeräumte Monatsfrist im Bereich der Selbstbemessungsabgaben als für den Täter günstiger zu sehen. Als ungünstiger ist andererseits die Notwendigkeit der tatsächlichen Entrichtung des geschuldeten Betrages für die strafbefreiende Wirkung einzuräumen. Zusätzlich wurde mit der Novelle 2010 durch die Bestimmung des § 29 Abs. 6 FinStrG die Möglichkeit geschaffen, im Falle einer wiederholten Selbstanzeige durch Entrichtung eines Zuschlages trotz bereits vorher erstatteter Selbstanzeige Straffreiheit erlangen zu können. Jede weitere Selbstanzeige, die dieselben Abgaben und denselben Zeitraum betroffen hat, war vorher durch die Sperrwirkung der Tatentdeckung als verspätet zu betrachten. Insofern ist der § 29 Abs. 6 FinStrG i.d.F. des FinStrG Nov. 2010 als günstiger zu betrachten, erspart dessen Anwendung dem Täter die Durchführung eines Finanzstrafverfahrens.

Es ist daher im gegenständlichen Fall in der Gesamtheit die Bestimmung der Selbstanzeige in der Fassung des FinStrG Nov. 2010 als die für den Täter günstigere zu bezeichnen.

Die Lohnsteuer stellt eine besondere Erhebungsart der Einkommensteuer dar. Nach ha. Meinung handelt es sich nicht um zwei unterschiedliche Abgabenansprüche. Der Berufungswerber vermeint, dass die Lohnsteuer und die Einkommensteuervorauszahlungen von der Einkommensteuer zu trennen seien und unterschiedliche Abgabenansprüche darstellen. Im § 29 Abs. 6 FinStrG hingegen werden die Vorauszahlungen vom Gesetzgeber bewusst von der Regelung der Abgabenerhöhung ausgenommen. Diese Bestimmung wäre in dieser Form unnötig, wenn tatsächlich unterschiedliche Abgabenansprüche vorlägen, da der § 29 Abs. 6 FinStrG bei dieser Fallkonstellation a priori niemals zur Anwendung gelangen könnte.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen."

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 3. Juni 2015, in dem die Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragt und hinsichtlich der Begründung auf die Bescheidbeschwerde verwiesen wird. Beantragt wurden die Entscheidung durch den Senat, die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und die Aufhebung des Bescheides über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung."

Diese Rechtssache wurde dem BFG erst mit Aktenvorlage vom 15. Februar 2017 vorgelegt.

II) Am 12.12.2016 erließ das Finanzamt FA einen weiteren Bescheid über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung mit folgendem Inhalt:

"Gemäß § 29 Abs. 6 Finanzstrafgesetz (FinStrG lt. FinStrG-NOV 2010, BGBI I 2010/104 ab 1.1.2011) wird eine Abgabenerhöhung von € 46.252,47 aufgrund nachstehender Bemessungsgrundlage festgesetzt:

Abgabenart Zeitraum Mehrbetrag
Einkommensteuer 2006 € 185.009,87,

davon Abgabenerhöhung 25 % ist € 46.252,47.

Begründung

Am 14.5.2012 wurde im Namen und im Auftrag von x von der SteuerberaterGmbH eine Erweiterung der Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG vom 16.4.2012 beim Finanzamt Wien eingebracht: Die Selbstanzeige wirkt gegenüber x als gesellschaftsrechtlicher Vertreter der YAG sowie als Privatperson im betreffenden Zeitraum, und zwar in den Wirtschaftsjahren 2002/03 bis laufend. Als Grund für die Selbstanzeige wurde angegeben: Zusätzlich zur Selbstanzeige vom 15.4.2012 wurden im Zeitraum 2002 - 2006 Prämienverrechnungen für diverse Anschaffungen von x in Höhe von EUR 39.006,75 vorgenommen.

Am 2.8.2012 wurde von x, vertreten durch die Steuerberater1, eine Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG für den Zeitraum 1984 - 2011 erstattet.

Hinsichtlich des Jahres 2006 wurden bisher nicht erklärte Gewinne, Einnahmen bzw. Erlöse angezeigt:

Einkünfte aus in- und ausländischen Kapitalveranlagungen aus Konten, die seit 2000 über die Stiftungen A und N gehalten wurden.

Wurde bereits einmal hinsichtlich desselben Abgabenanspruches eine Selbstanzeige erstattet, so tritt strafbefreiende Wirkung der neuerlichen Selbstanzeige gem. § 29 Abs. 6 FinStrG nur ein, wenn abgesehen von der Erfüllung der übrigen Voraussetzungen, die für die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige erforderlich sind, auch eine mit Bescheid der Abgabenbehörde festzusetzende Abgabenerhöhung von 25 % eines sich aus der neuerlichen Selbstanzeige ergebenden Mehrbetrages rechtzeitig entrichtet wird.

Unter hinsichtlich desselben Abgabenanspruches im Sinne des § 29 Abs. 6 FinStrG ist Identität in der Abgabenart und hinsichtlich des Veranlagungszeitraumes zu verstehen. Bei den in der Selbstanzeige vom 14.5.2012 angegebenen Sachverhalten handelt es sich um dem Lohnsteuerabzug unterliegende Zuwendungen der YAG an x. Da die Lohnsteuer bloß eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer darstellt, ist die Selbstanzeige des x vom 14.5.2012 als Selbstanzeige zur Abgabenart Einkommensteuer zu werten.

Betreffend Einkommensteuer liegt somit eine (Vor-)Selbstanzeige für das Jahr 2006 (Selbstanzeige vom 14.5.2012) vor, die Selbstanzeige vom 2.8.2012 stellt eine weitere Selbstanzeige im Sinne des § 29 Abs. 6 FinStrG dar.

Die Berechnung der Abgabenerhöhung erfolgt auf Basis der Abgabennachforderung lt. Abgabenbescheid vom 7.12.2016 in Höhe von € 185.009,87.

Die Nachforderung entstand ausschließlich durch die Änderungen lt. Selbstanzeige."

Dagegen richtet sich die Bescheidbeschwerde vom 3. Jänner 2017 mit folgender Textierung:

"Bescheid gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG idF FinStrG-Nov 2010, BGBI I 2010/104, vom 12. Dezember 2016 (Datum handschriftlich vermerkt)

BESCHEIDBESCHWERDE gem. § 243 BAO, Aussetzungsantrag gem § 212a BAO, Antrag gem. § 262 Abs. 2 lit. a BAO, Antrag auf Entscheidung durch den Beschwerdesenat gem. § 272 Abs. 2 Z 1 BAO, Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO

Sehr geehrte Damen und Herren!

Im Namen und im Auftrag unseres im Betreff angeführten Mandanten, x, erheben wir gegen den Bescheid gem. § 29 Abs. 6 FinStrG idF FinStrG-Nov 2010, BGBI I 2010/104, vom 12. Dezember 2016 (Datum handschriftlich vermerkt) innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der **BESCHEIDBESCHWERDE** gem. § 243 BAO und dürfen wie folgt begründend ausführen:

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde bei unserem Mandanten eine Abgabenerhöhung gem. § 29 Abs. 6 FinStrG iHv EUR 46.252,47 festgesetzt.

Die Behörde führt in ihrer Begründung auszugsweise wie folgt aus:

[...]

Wurde bereits einmal hinsichtlich desselben Abgabenanspruches eine Selbstanzeige erstattet, so tritt strafbefreiende Wirkung der neuerlichen Selbstanzeige gem. § 29 Abs. 6 FinStrG nur ein, wenn abgesehen von der Erfüllung der übrigen Voraussetzungen, die für die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige erforderlich sind, auch eine mit Bescheid der Abgabenbehörde festzusetzende Abgabenerhöhung von 25 % eines sich aus der neuerlichen Selbstanzeige ergebenden Mehrbetrages rechtzeitig entrichtet wird.

Unter hinsichtlich desselben Abgabenanspruchs im Sinne des § 29 Abs. 6 FinStrG ist Identität in der Abgabenart und Veranlagungszeitraum zu verstehen. Bei den in der Selbstanzeige vom 14.5.2012 angegebenen Sachverhalten handelt es sich um dem Lohnsteuerabzug unterliegende Zuwendungen der YAG an x. Da die Lohnsteuer bloß eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer darstellt, ist die Selbstanzeige des x vom 14.5.2012 als Selbstanzeige zur Abgabenart Einkommensteuer zu werten.

Betreffend Einkommensteuer liegt somit eine (Vor-)Selbstanzeige für das Jahr 2006 (Selbstanzeige vom 14.5.2012) vor, die Selbstanzeige vom 2.8.2012 stellt eine weitere Selbstanzeige iSd § 29 Abs. 6 FinStrG dar.

[...]

2. Begründung

Zur Vermeidung von Längen und Dopplungen dürfen wir hinsichtlich der Begründung unserer Bescheidbeschwerde auf unsere Bescheidbeschwerde vom 19. Dezember 2014 gegen den Bescheid gem. § 29 Abs. 6 FinStrG vom 9. Dezember 2014 sowie unsere Bescheidbeschwerde vom 11. Jänner 2016 gegen den Bescheid gem. § 29 Abs. 6 FinStrG vom 18. Dezember 2015 verweisen, die dieser Beschwerde beigelegt sind und dementsprechend integralen Bestandteil dieser Beschwerde bilden. Wir vertreten weiterhin die Auffassung, dass

- a) Die Anwendung der Bestimmung des § 29 Abs. 6 idF FinStrG-Nov 2010 gegen das Rückwirkungsverbot gem. § 4 Abs. 1 FinStrG und den Günstigkeitsvergleich iSd § 4 Abs. 2 FinStrG (Ausdrücklich bejahend zur Einbeziehung des § 29 FinStrG in den finanzstrafrechtlichen Günstigkeitsvergleich zB BFG Wien 11.11.2014, RV/7300039/2014, sowie BFG Linz 22.5.2015, RV/5101101/2014) sowie die EMRK verstößt.
- b) Es sich bei der Jahreseinkommensteuer und der Lohnsteuer um zwei verschiedene Abgabenansprüche handelt, daher überdies ein notwendiges Tatbestandsmerkmal des § 29 Abs. 6 FinStrG idF FinStrG-Nov 2010 nicht vorliegt (wiederholte Selbstanzeige „hinsichtlich desselben Abgabenanspruches“).

Daher erfolgte die Festsetzung der Abgabenerhöhung betreffend Einkommensteuer 2006 (wie bereits die entsprechenden Abgabenerhöhungen betreffend Einkommensteuer 2004 und 2005) rechtswidrig.

Der Bescheid gem. § 29 Abs. 6 FinStrG vom 12. Dezember 2016 (Datum handschriftlich vermerkt) ist daher wie bereits die Bescheide vom 9. Dezember 2014 (betreffend Einkommensteuer 2004) und 18. Dezember 2015 (betreffend Einkommensteuer 2005) mit Rechtswidrigkeit belastet.

3. Anträge

Aufgrund der Tatsache, dass der gegenständliche Bescheid aus mehreren Gründen sowohl gegen nationales Recht als auch gegen die EMRK verstößt, stellen wir namens und auftrags unseres Mandanten den ANTRAG, den Bescheid gem. § 29 Abs. 6 FinStrG vom 12. Dezember 2016 (Datum handschriftlich vermerkt) ersatzlos aufzuheben.

Des Weiteren stellen wir gem. § 212a BAO den ANTRAG auf Aussetzung der Einhebung des strittigen Betrags von EUR 46.252,47 bis zur Entscheidung über die Bescheidbeschwerde.

Aufgrund der Tatsache, dass die gegenständliche Rechtsfrage bereits seit der Veranlagung zur Einkommensteuer 2004 und 2005 infolge der Offenlegung gem. § 29

FinStrG vom 2. August 2012 ungeklärt ist, die Problemstellung in allen Jahren dieselbe war und ist und aus dem bisherigen Vorgehen der Abgabenbehörde hervorgeht, dass eine stattgebende Beschwerdevorentscheidung nicht ergehen wird, stellen wir gem. § 262 Abs 2 lit a BAO den ANTRAG keine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen und unsere Bescheidbeschwerde gem. § 262 Abs. 2 lit b BAO dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Für diesen Fall beantragen wir bereits jetzt gem. § 272 Abs 2 Z 1 BAO die Entscheidung durch den Senat sowie gem. § 274 Abs 1 Z 1 BAO die Durchführung einer mündlichen Verhandlung."

Zur Abrundung wird seitens des BFG vorweg festgehalten:

"Mit Bescheid vom 18.12.2015 wurde eine weitere Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG zur Einkommensteuer 2004 vorgenommen. Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 11.1.2016, deren Erledigung mit Bescheid vom 27.2.2017 durch das Finanzamt gemäß § 271 Abs. 1 BAO ausgesetzt wurde."

Mit Schreiben vom 3.3.2017 nahm die Vertretung des Bf. zum Vorlagebericht des Finanzamtes FA Stellung.

Im Vorlagebericht vom 15.2.2017 wird ausgeführt:

"Sachverhalt: Es wird die Auffassung vertreten a) dass die Anwendung der Bestimmung des § 29 Abs. 6 idF. FinStrG-Novelle 2010 gegen das Rückwirkungsverbot gemäß § 4 Abs. 1 FinStrG und den Günstigkeitsvergleich iSd § 4 Abs. 2 FinStrG sowie die EMRK verstößt und b) es sich bei der Jahreseinkommensteuer und der Lohnsteuer um zwei verschiedene Abgabenansprüche handelt und daher ein notwendiges Tatbestandsmerkmal des § 29 Abs. 6 FinStrG idF FinStrG-Nov. 2010 nicht vorliegt (wiederholte Selbstanzeige "hinsichtlich desselben Abgabenanspruches").

Beweismittel: Selbstanzeige vom 16.4.2012, 14.5.2010, 28.6.2012 und 2.8.2012 sowie die Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2004 und 2006

Stellungnahme: Im gegenständlichen Fall ist in der Gesamtheit der Bestimmungen der Selbstanzeige idF. FinStrG-Nov. 2010 als für den Täter günstiger zu bezeichnen.

Lohnsteuer stellt eine besondere Erhebungsart der Einkommensteuer dar und handelt es sich hier nicht um zwei unterschiedliche Abgabenansprüche. Siehe auch Beschwerdevorentscheidung vom 11.5.2015."

In der Stellungnahme vom 3.3.2017 wird dazu festgehalten:

"Nach Auffassung der Behörde sei „im gegenständlichen Fall [...] in der Gesamtheit der Bestimmungen der Selbstanzeige idF FinStrG-Nov 2010 als für den Täter günstiger zu bezeichnen“. Dies trifft nach unserer Auffassung nicht zu.

Mit FinStrG-Nov 2010 wurde durch die Anfügung des § 29 Abs. 6 FinStrG das Selbstanzeigeregime insoweit verschärft, als einer „wiederholten“ Selbstanzeige für

denselben Abgabenanspruch nur mehr dann strafbefreiende Wirkung zukam, wenn zusätzlich zu der Abgabennachforderung auch ein Zuschlag iHv 25 % für den sich aus der wiederholten Selbstanzeige ergebenden Mehrbetrag entrichtet wird.

In der Rechtslage vor FinStrG-Nov 2010 waren hingegen auch mehrere Selbstanzeige für denselben Abgabenanspruch (s. hierzu unsere Beschwerden) ohne Abgabenerhöhung möglich. Dies zeigt, dass die Rechtslage nach FinStrG-Nov 2010 für den wiederholt Selbstanzeigenden deutlich ungünstiger wurde, als dies vor der FinStrG-Nov 2010 der Fall war. Dass die Selbstanzeigebestimmungen des § 29 FinStrG mit FinStrG-Nov 2014, BGBI I 2014/65, noch einmal deutlich verschärft wurden („Aus“ für die wiederholte Selbstanzeige für denselben Abgabenanspruch durch Einführung eines neuen Sperrgrundes in § 29 Abs. 3 FinStrG), kann auf den Günstigkeitsvergleich unter der Rechtslage zum Zeitpunkt der Erstattung der Selbstanzeige (§ 29 FinStrG idF FinStrG-Nov 2010) hingegen keine Auswirkung haben.

Die Selbstanzeigebestimmungen des § 29 Abs. 6 FinStrG waren daher vor FinStrG-Nov 2010 als günstiger anzusehen.

Darüber hinaus darf zum Vorlagebericht noch angemerkt werden, dass anders als unter dem Punkt „Folgende Bescheide sind angefochten“ nicht ein Verkürzungszuschlag nach § 30a FinStrG Gegenstand der Bescheidbeschwerde ist, sondern die Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG idF FinStrG-Nov 2010“

Mit Mail vom 14.4.2017 trat die steuerliche Vertretung mit folgendem Antrag auf Aussetzung der Entscheidungen über die offenen Beschwerden an das BFG heran:

"Ich darf mich in der im Betreff angeführten Rechtssache an Sie wenden. Gerne würde ich mit Ihnen kommende Woche Dienstag (18.4.2017) telefonisch eine Aussetzung des Verfahrens bis zur Entscheidung der Gerichtshöfe öffentlichen Rechts über die Revision gegen das BFG-Erkenntnis 29.11.2016, RV/2101458/2016 bzw die Erkenntnisbeschwerde gegen BFG 9.2.2017, RV/7100131/2017 (sofern nicht als Sukzessiv- oder Parallelbeschwerde erhoben, leider aus der Findok nicht ersichtlich) besprechen, die im Wesentlichen dieselbe Rechtsfrage betreffen. Dann wäre eine mündliche Verhandlung wohl vorerst nicht notwendig.

Sollte Sie meine E-Mail noch vor den Osterfeiertagen erreichen, darf ich Sie bitten, mir allenfalls einen Termin für ein Telefonat zukommen zu lassen. Für den Fall, dass nicht, würde ich es Dienstagvormittag versuchen."

Auf die Mailmitteilung durch die Vorsitzende, dass sie die Aussetzung der Erledigungen nicht befürworte, da es verfahrensgegenständlich um eine andere entscheidungswesentliche Rechtsfrage gehe, wurde in Telefonaten mit Mag. festgehalten, dass Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO nicht in § 29 Abs. 2 FinStrG genannt ist.

In der mündlichen Verhandlung vom 27.4.2017 wurde durch den Vertreter zunächst darauf verwiesen, dass aufgrund des schlechten Gesundheitszustandes seines Mandanten erst kurzfristig vor der Verhandlung eine Rücksprache mit ihm möglich gewesen und daher erst am heutigen Tag eine schriftliche Eingabe beim BFG sowie beim Finanzamt FA erstattet worden sei, welche er in Papierform bei sich habe und dem Senat auch übergeben könne. Zudem sei zu den verfahrensgegenständlichen Rechtsfragen eine Powerpoint Präsentation erstellt worden, die ebenfalls dem Senat übergeben werde. Beilage 1) Powerpoint Präsentation, Beilage 2) Schriftsatz vom 27.4.2017, Beilage 3) Steuerkontoauszug, Beilage 4) Sicherstellungsauftrag, Beilage 5) Verrechnungsanweisung vom 14.3.2013 über die Überweisung eines Betrages von € 790.862,84 (dies entspricht der Summe der Abgabenerhöhungen laut Bescheid Sicherstellungsauftrag vom 14.3.2013).

Auf Befragen gibt der Vertreter bekannt, dass ihm bekannt sei, dass die eingezahlten Beträge auf dem Verwahrungskonto des Finanzamtes verbucht worden seien und jeweils binnen Monatsfrist ab Erlassung des Festsetzungsbescheides zur Abgabenerhöhung keine Verfügungen zur Entrichtung der Abgabenerhöhungen getroffen, sondern eben die bekannten Anträge auf Aussetzung der Einhebung eingebracht wurden.

Zum Schriftsatz wird nochmals darauf hingewiesen, dass mit der Verrechnungsweisung zur Einzahlung nach Sicherstellung die Abgabenerhöhung entrichtet wurde. Diese Verrechnungsweisung wurde nicht widerrufen.

Generell wird zur Frage einer gesetzeskonformen Entrichtung im Sinne des § 29 Abs. 6 FinStrG zu § 212a BAO auf den Schriftsatz sowie auf den Artikel in der SWK 2016 verwiesen. Nach dem Rechtsstandpunkt des Vertreters müsste auch eine Aussetzung der Einhebung eine gesetzeskonformen Entrichtung darstellen, dies über den Wortlaut des Gesetzestextes hinausgehend.

Es wird auch auf die Randziffer 714 RAE verwiesen wonach die Wirksamkeit einer Verrechnungsweisung durch eine beantragte Zahlungserleichterung nicht beeinträchtigt wird. Zuletzt wird darauf verwiesen, dass nach Rücksprache mit dem Bf. die Anträge auf Aussetzung der Einhebung mit heutigem Tag zurückgezogen werden. Es werden dazu konkrete Verrechnungsweisungen eingebracht werden, dass eine genaue Verrechnung vom Verwahrungskonto auf diese Beträge erfolgen solle.

AB: keine Erklärung

Über Befragung durch die Beisitzerin:

Wurde im Zuge des Antrages auf Aussetzung der Eingebung eine Verrechnung mit einem bereits einbezahnten Betrag thematisiert?

Vertr: Nein.

Vorgelesen wird aus dem Schriftsatz vom 19.12.2014 letzter Absatz: Des weiteren stellen wir gemäß § 212 BAO den Antrag auf Aussetzung der Einhebung des strittigen Betrages

von € 121.001,74 bis zur Entscheidung über die Berufung. Eine gleichlautende Passage gibt es zum zweiten Beschwerdeverfahren.

Vertreter verweist auf VwGH 24.2.1993, GZ.: 92/13/0045. In diesem Verfahren hat der UFS von einer endgültigen Veranlagung auf eine vorläufige erkannt und der VwGH hat einen Eingriff in materielle Rechte des Bf. gesehen. Für mich stellt die Rechtsfrage, ob eine Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO eine zulässige Entrichtung nach § 29 Abs. 6 FinStrG darstellt, eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung dar.

AB: Die Abgabeneinhebung hat eine Buchung vom Verwahrungskonto auf das Abgabenkonto vorgenommen und nach dem Antrag auf Aussetzung diese Beträge wieder auf Verwahrung gebucht. Es ist auch eine weitere Prüfung im Gange und es sind noch weitere Abgabennachforderungen vorstellbar.

Übergebener Schriftsatz vom 27.4.2017 (Da das zwingend durch das BFG zu verwendende Aktenerstellungsprogramm nicht in der Lage ist Fußnoten und weitere durch den Bf. gewählte Formatierungen darzustellen, werden die Fußnoten als Klammerausdruck wiedergegeben und die grau eingefärbten Teile in "Normalschrift".):

"Schriftsatz zur mündlichen Verhandlung zu Beschwerden gegen Abgabenerhöhung gem. § 29 Abs. 6 FinStrG idF FinStrG-Nov 2010 für die Jahre 2004 und 2006, beim BFG anhängig zur Geschäftszahl RV/7100768/2017, am 27. April 2017

Schriftsatz zur Beschwerde gegen die Abgabenerhöhung gem. § 29 Abs. 6 FinStrG idF FinStrG Nov 2010 für das Jahr 2005

Zurückziehung des Antrags auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO für die Abgabenerhöhung der Jahre 2004, 2005, 2006.

Sehr geehrte Damen und Herren!

Im Auftrag und in Vollmacht unserer Mandantschaft dürfen wir hinsichtlich unserer Beschwerden gegen die Abgabenerhöhungen gem. § 29 Abs. 6 FinStrG idF FinStrGNovelle 2010 für die Jahre 2004 und 2006 (derzeit anhängig beim Bundesfinanzgericht) bzw für das Jahr 2005 (derzeit anhängig beim FA B) folgenden ergänzenden Schriftsatz erstatten und unsere Rechtsauffassung verdeutlichen:

1. Materielle Rechtswidrigkeit der Vorschreibung der Abgabenerhöhungen

Nach unserer Auffassung ist die Vorschreibung der Abgabenerhöhung für die Einkommensteuer des Jahres 2004, 2005 und 2006 rechtswidrig erfolgt, weil die Anwendung der Bestimmung des § 20 Abs. 6 idF FinStrG-Nov 2010 gegen das Rückwirkungsverbot gem. § 4 Abs. 1 FinStrG und den Günstigkeitsvergleich iSd § 4 Abs. 2 FinStrG (Ausdrücklich bejahend zur Einbeziehung des § 29 FinStrG in den finanzstrafrechtlichen Günstigkeitsvergleich zB BFG Wien 11.11.2014, RV/7300039/2014, sowie BFG Linz 22.5.2016, RV/5101101/2014. Das BFG Linz verweist dabei auf die „Maßgeblichkeit des Tatzeitpunkts und der Tatvollendung für den Günstigkeitsvergleich nach § 4 Abs. 2 FinStrG“ verstößt; sowie die Anwendung der

Bestimmung des § 29 Abs. 6 idF FinStrG-Nov 2010 gegen Art 6 der EMRK verstößt, weil Strafen nur durch ein Tribunal im Sinne des Art 8 MRK verhängt werden dürfen (Vgl. dazu umfassend Heber, Zuschlag von 25% zur (Zweit-Selbstanzeige als Strafe im Sinne des Art 6 MRK, taxlex 2011, 14ff sowie Althuber/Spornberger, FinStrG-Novelle 2014 - Verschärfung bei Selbstanzeigen, ecolex 2014, 811 (814)) und das BFG Linz bestätigt hat, dass es sich bei den Vorschriften des § 29 FinStrG - insbesondere auch des Tranchenzuschlags nach § 29 Abs. 6 FinStrG um materielles Finanzstrafrecht handelt; es sich bei der Jahreseinkommensteuer und der Lohnsteuer um zwei verschiedene Abgabenansprüche handelt, daher überdies ein notwendiges Tatbestandsmerkmal des § 29 Abs. 6 FinStrG idF FinStrG-Nov 2010 nicht vorliegt (wiederholte Selbstanzeige "hinsichtlich desselben Abgabenanspruches").

Hinsichtlich der ersten Rechtsfrage sind derzeit Verfahren bei den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts anhängig (VfGH-Beschwerde unter E 210/2017 gegen das BFG-Erkenntnis 29.11.2016, RV/2101458/2016 bzw. eine außerordentliche Revision gegen BFG 9.2.2017, RV/7100130/2017, weswegen wir anregen, das Verfahren über die Entscheidung gegen die Beschwerden unserer Mandantschaft bis zu einer rechtskräftigen Entscheidung in diesen Verfahren gemäß § 271 BAO auszusetzen.

Vertiefend zu diesen Argumenten und zur Vermeidung von Wiederholungen dürfen wir auf unsere Beschwerdeschriften gegen die Abgabenerhöhungen 2004, 2005 und 2006 verweisen. Wir beantragen daher weiterhin, die Bescheide über die Abgabenerhöhungen 2004 bis 2006 ersatzlos aufzuheben.

2. Entrichtung der Abgabenerhöhung

2.1. Tatsächliche Entrichtung der Abgabenerhöhung

Derzeit ist die Einhebung der Abgabenerhöhungen aufgrund der Beschwerden gegen die jeweiligen Bescheide gem. § 212a BAO ausgesetzt. Anders als in dem Verfahren zu BFG 8.9.2016, RV/7103216/2016, sind die entsprechenden Nachforderungen aus der Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG vom 2.8.2012 jedoch bereits entrichtet. Dies betrifft sowohl die aus der Selbstanzeige vom 2.8.2012 geschuldeten Abgaben, als auch die Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG idF FinStrG-Nov 2010. So erfolgten folgende Einzahlungen im Gefolge der Selbstanzeige vom 2.8.2012, welche derzeit auf einem Verwahrkonto der Finanzverwaltung geführt werden und laufend mit den Nachforderungen, die sich aus der Selbstanzeige ergeben, verrechnet werden:

2. August 2012: EUR 4.983.031,86

14. März 2013: EUR 790.862,84

Die Einzahlung vom 14. März 2013 wurde infolge des Sicherstellungsbescheides für die Abgabenerhöhungen der Jahre 2004 bis 2011 getätig und bei der Überweisung entsprechend dem Überweisungszweck „Sicherstellungsauftrag für 1234 x“ angegeben. Es besteht daher eine Verrechnungsweisung betreffend die Abgabenerhöhung, welche

nach § 214 Abs. 4 lit. b BAO bei "Zahlungen oder sonstigen Geldansprüchen im Finanzstrafverfahren" zwingend zu beachten ist.

Auch nach der hA zum FinStrG gilt der zweckgewidmete Erlag eines im Rahmen eines Sicherstellungsverfahrens entrichteten Geldbetrags (zur Verhinderung der Pfändung von Vermögenswerten) als „Entrichtung“ im Sinne des § 29 FinStrG (Ausdrücklich zB Lang/ Hölzl, in Tannert/Kotschnigg (Hrs), FinStrG -Kommentar, § 29 Rz 112).

Die Abgabenerhöhung ist daher nach § 29 Abs. 2 FinStrG nicht nur binnen einer Frist vom einem Monat ab Bekanntgabe des Abgabenbescheides entrichtet worden, vielmehr wurden die entsprechenden Abgaben (inkl. Säumniszuschläge, Anspruchszinsen, Abgabenerhöhungen) bereits vor bescheidmäßiger Vorschreibung durch die Behörde entsprechend entrichtet. Dies bedeutet, dass alle Abgabenerhöhungen tatsächlich und fristgerecht entrichtet sind. Nach hA zum FinStrG erfolgt die Entrichtung im Sinne des § 29 FinStrG zu jenem Zeitpunkt, zu welchem die Zahlung beim Abgabengläubiger auf dessen BAWAG-PSK-Konto einlangt (Vgl. Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, FinStrG - Band I, Wien 2013, § 29 Rz 16, sowie Schrottmeier, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG, Wien 2016, Rz 622 (mit Verweis auf Rsp des BFG).

Hierfür macht es auch keinen Unterschied, dass das BFG 8.9.2016, RV/7103216/2016, in seinem Erkenntnis festhält, dass ein Aussetzungsantrag gem. § 212a BAO in § 29 Abs. 2 FinStrG nicht genannt ist und folglich ausgesetzte Abgaben nicht iSd § 29 Abs. 2 FinStrG "entrichtet" sind. Denn wie das BFG in dem zitierten Erkenntnis festhält:

In § 29 Abs. 2 FinStrG wurde mit der Finanzstrafgesetznovelle 2010, BGBl I Nr. 104/2010, in Kraft getreten am 1.1.2011, eine eigenständige Entrichtungsvorschrift für mit Selbstanzeige einbekannte Abgabenverkürzungen normiert, die sich gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG in der Fassung der Finanzstrafgesetznovelle 2014, BGBl I Nr. 65/2014, in Kraft getreten am 1.10.2014, auch auf Abgabenerhöhungen für Selbstanzeigen, die anlässlich einer Prüfung erstattet werden, bezieht. Eine Zulässigkeit einer Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO ist in dieser Entrichtungsvorschrift nicht enthalten.

Demgemäß ist finanzstrafrechtlich durch Verrechnungsweisung im Zuge der SA die Entrichtung erfolgt (ergibt sich auch aus der Verbuchung auf dem Verwahrkonto). Dass abgabenverfahrensrechtlich (dessen Entrichtungsvorschriften entsprechend der Rechtsprechung des BFG nicht einschlägig sind) hingegen eine Aussetzung der Einhebung vorliegt, kann keinen Unterschied machen. Dies zeigt der Vergleich mit den Selbstbemessungsabgaben, auch hier muss die „Entrichtung“ im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG spätestens ein Monat nach Einreichung der SA erfolgen, die tatsächliche Verrechnung demgegenüber erfolgt erst mit einem in der Folge erlassenen Bescheid (s. etwa auch im vorliegenden Fall iZm der USt).

Hiefür sprechen auch die Materialien zur FinStrG-Nov 2010, in welchen festgehalten wird:

Einer Selbstanzeige soll daher nur dann und insoweit strafbefreiende Wirkung zukommen, als die von der Anzeige umfassten Beträge auch tatsächlich entrichtet

werden. Die Neuregelung soll deutlich machen, dass im Falle der Erstattung einer Selbstanzeige das Schwergewicht auf der tatsächlichen Schadensgutmachung liegt. Als Entrichtung gilt nicht nur die tatsächliche Bezahlung, sondern jede effektive Vermögensverschiebung vom Selbstanzeiger zum Fiskus, wie beispielsweise die Aufrechnung mit bestehenden Abgabenguthaben. Nicht als Entrichtung gelten die Abschreibung (Lösung und Nachsicht) und die Entlassung aus der Gesamtschuld gemäß § 235 ff Bundesabgabenordnung, da in diesen Fällen keine tatsächliche Schadensgutmachung vorliegt.

Wie bereits zuvor festgehalten, ist die tatsächliche Schadensgutmachung bereits geleistet und somit eine Entrichtung im Sinn des § 29 Abs. 2 FinStrG bereits erfolgt. So hält auch Reger in Reger/Nordmeyer/Hacker (Hrsg), FinStrG I" (2013) § 29 Rz 16 fest, dass die Entrichtung zu dem Zeitpunkt erfolgt, zu dem die Zahlung beim Abgabengläubiger mit dem Zweck zur Begleichung der sich aus der Selbstanzeige ergebenden Abgabenschulden einlangt, über ein bestehendes Abgabenguthaben zu eben diesem Zweck ausdrücklich verfügt wird oder ein solches Guthaben tatsächlich mit den verkürzten Abgabenschulden verrechnet wird. Entsprechend dieser Ausführungen ist die Entrichtung der Abgabenerhöhungen bereits erfolgt. Sie wurden nachweislich und unter Erstattung einer Verrechnungsanweisung einbezahlt. Die Entrichtung der Abgabenerhöhung ist daher fristgerecht erfolgt (In diesem Sinne auch das Verständnis des Begriffs "Entrichtung" nach § 29 FinStrG des OGH im Urteil vom 1.10.2008, 13 Os 76/08p).

Anderes ergibt sich auch nicht aus abgabenrechtlichen Grundsätzen: nach Rz 714 RAE des BMF ist die Möglichkeit einer wirksamen Verrechnungsweisung nicht dadurch ausgeschlossen, dass die in Betracht kommende Abgabe Gegenstand einer Zahlungserleichterung ist. Wie sich aus dem Abgabenkonto des Bf. leicht erkennen lässt, wurden - entsprechend den RAE - alle mittels Verrechnungsweisung entrichteten Beträge (knapp EUR 5,8 Mio) auf ein Verwahrkonto des Finanzamts genommen und bei der bescheidmäßigen Vorschreibung nur mehr vom Verwahrkonto auf das Abgabenkonto und zwar mit Wirksamkeit des Tages der tatsächlichen Entrichtung!) umgebucht.

Nach der auch aus dem FON-Auszug des Bf. ersichtlichen Gewährung der „Aussetzung der Einhebung“ erfolgte keine Gutschrift der Abgabenerhöhungsbeträge auf dem Finanz-Online Konto, sondern die Beträge gingen wieder auf das Verwahrkonto des Finanzamts zurück. Entsprechend Rz 714 RAE ist die Wirksamkeit der Verrechnungsweisung durch die beantragte Zahlungserleichterung nicht beeinträchtigt.

2.2 Lauf der Frist

Die Monatsfrist des § 29 Abs. 2 FinStrG läuft ab Bekanntgabe des Abgabenbescheides. Nach der hA in der Literatur beginnt die Monatsfrist bei Einbringung eines Rechtsmittels über die Rechtmäßigkeit der Abgabe dem Grunde und/oder der Höhe nach mit der Bekanntgabe der Entscheidung über das Rechtsmittel zu laufen. (Schrottmeier, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG (2016) R2 655 ff; Lang in Kotschnigg/Tannert (Hrsg),

FinStrG-Kommentar § 29 R2 100.). Da hinsichtlich der Abgabenerhöhungen derzeit Rechtsmittel (gegen die Rechtmäßigkeit der Festsetzung dem Grunde nach) erhoben sind, hat die Frist zur rechtzeitigen Entrichtung daher auch noch nicht zu laufen begonnen.

2.3 Zulässigkeit des § 212a BAO iZm einer Selbstanzeige

Nach der herrschenden Auffassung in der Literatur (Siehe etwa Lang in Kotschnigg/Tannert, FinStrG- Kommentar § 29 Rz 104; Rzeszut/Seilern-Aspang, Aussetzung der Einhebung von Abgaben mit den Entrichtungsvorschriften der Selbstanzeige nicht vereinbar SWK 2016 1385; Schrottmeier. Selbstanzeige³ R2 793 ff.) ist die Aussetzung der Einhebung bei einer Selbstanzeige selbst, wenn man entgegen der zuvor geäußerten Auffassung nicht folgen sollte, dass die entsprechenden Beträge fristgerecht entrichtet wurden, zulässig. Ein Aussetzungsantrag ist daher entgegen der Ausführungen des BFG 8.9.2016, RV/7103216/2016 - auch im Rahmen einer Bescheidbeschwerde gegen im Zuge einer Selbstanzeige vorgeschriebene Abgaben zulässig. Dies ergibt sich auch aus der Rechtsprechung des VfGH (VfGH 30 6.1993, G 275192 ua; VfGH 22.12.1986, G 119/86), der wie folgt festhält (VfGH 11.12.1986, G 119/86):

"Schutz" als Teilaспект des Ausdrucks "Rechtsschutz" ist auf den Rechtsunterworfenen bezogen und meint nicht zuletzt die - rechtzeitige - Wahrung und Gewährleistung einer faktischen Position, weshalb Rechtsschutzeinrichtungen diesen Zweck notwendig in sich schließen. Der VfGH hält im Hinblick auf diesen Inhalt des Begriffes Rechtsschutzeinrichtungen, mithin insbesondere des Begriffes Rechtsbehelf, auch an der Ansicht fest, dass es nicht angeht, den Rechtsschutzsuchenden generell einseitig mit allen Folgen einer potentiell rechtswidrigen behördlichen Entscheidung solange zu belasten, bis sein Rechtsschutzgesuch endgültig erledigt ist.

Die vom Gesetzgeber vorzunehmende Interessensabwägung erlaubt es ihm, ein System zu schaffen, das den regelmäßigen Zufluss der Abgaben sicherstellt, die Abgabenschuldner aber nicht einsichtig in Fällen belastet, in denen - trotz Bedachtnahme auf gesicherte Erfahrungstatsachen, eine längerwährend unbeanstandet geübte Verwaltungspraxis oder die Klärung von Rechtsfragen durch die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts- Tatsachen- oder Rechtsfragen echt strittig sind. In solchen Fällen (- und dies ist bei Betrachtung eines konkreten Abgabenbescheides auch in der Weise denkbar, dass nur ein Teilbereich betroffen ist-) geht es nicht an, das Rechtsschutzrisiko im echt fraglichen Bereich dem Rechtsunterworfenen vorbehaltlos aufzulasten.

Eine Interpretation der Bestimmung des § 29 Abs. 2 FinStrG idF FinStrG-Nov 2010 wie jene des BFG 8.9.2016, RV/7103216/2016, widerspricht deutlich dieser VfGH-Rechtsprechung. Der VfGH hat seine diesbezügliche Rechtsprechung auch in einem weiteren Erkenntnis gefestigt (VfGH 30.6.1993, G 275/92 ua.). Auf die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung bestehe ein Rechtsanspruch, um die vom VfGH geforderte „faktische Effizienz“ des Rechtsbehelfes zu gewährleisten. Wäre nunmehr eine Aussetzung der Einhebung über strittige Abgaben iZm einer Selbstanzeige unzulässig, wäre diese "faktische Effizienz" des Rechtsbehelfes nicht

gewährleistet. In den Erkenntnissen des VfGH betont dieser, dass es aus Gründen des Rechtsstaatlichkeitsprinzips nicht tragbar ist, denjenigen, der qualifizierte Gründe gegen die Rechtsrichtigkeit des Bescheides auf Sachverhalts- und/oder Rechtsebene vorträgt, mit denselben Folgen zu belasten, die denjenigen treffen, der mit der Rechtmäßigkeit der Abgabenfestsetzung einverstanden ist und nur um eine simple Zahlungserleichterung ansucht. Die Rechtsprechung des BFG zur Unzulässigkeit eines Aussetzungsantrages widerspricht somit der VfGH-Rechtsprechung, wenngleich ob der rechtzeitigen Entrichtung der vorgeschriebenen Abgaben durch unseren Mandanten diese Frage im gegenständlichen Verfahren uE unerheblich ist.

Es ist daher davon auszugehen, dass unabhängig von der tatsächlich erfolgten Entrichtung darüber hinaus auch ein Aussetzungsantrag zulässig ist. Das ergibt sich als Größenschluss (wenn eine "simple" Stundung nach § 212 BAO zulässig sein sollte, muss dies im Ergebnis („a minore ad maius“) erst recht für eine Aussetzung der Einhebung zulässig sein, bei welcher konkretisiert gegen die Rechtmäßigkeit der Abgabe dem Grunde und/oder der Höhe nach argumentiert wird (Siehe auch Rzeszut/Seilern-Aspang SWK 2016, 1387 ff.). Würde hingegen das BFG eine Auffassung dahingehend vertreten, dass die Aussetzung der Einhebung gem. § 212a BAO unzulässig ist und bei dennoch erfolgter Aussetzung eine Entrichtung nicht erfolgt sei, würde dies letztlich bedeuten, dass eine beantragte und bewilligte Aussetzung das Ergebnis der Beschwerde bereits präjudizieren würde, was nicht mit dem Rechtsschutzinteresse in Einklang gebracht werden kann.

3. Rückziehung der Anträge auf Aussetzung

Darüber hinaus ziehen wir über Auftrag und in Vollmacht unseres Mandanten unseren Aussetzungsantrag betreffend die Abgabenerhöhungen 2004, 2005 und 2006 iHv in Summe EUR 202.670,64 zurück.

Die beantragten Aussetzungen stellen sich in Summe wie folgt dar:

Abgabenerhöhung 2004 121.001,74

Abgabenerhöhung 2005 35.416,43

Abgabenerhöhung 2006 46.252,47

Es wird um antragsgemäße Erledigung ersucht."

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Verfahrensgegenständlich sind in einem Abgabenverfahren nach diesbezüglichen Anträgen des Bf. durch einen Senat des Bundesfinanzgerichts nach Abhaltung von mündlichen Verhandlungen im Beschwerdeverfahren Festsetzungen von Abgabenerhöhungen nach § 29 Abs. 6 FinStrG in der Fassung der Finanzstrafgesetznovelle 2010, BGBl I 104/2010 zu prüfen.

Die Änderungen der Finanzstrafgesetz-Novelle 2010 traten nach § 256 Abs. 1 p FinStrG mit 1.1.2011 in Kraft. Eine spezielle bzw. abweichende Inkrafttretensregelung für § 29 FinStrG wurde dabei nicht normiert.

Gesetzestext dieser Fassung:

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

Abs. 2: War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offen gelegt werden, und binnen einer Frist von einem Monat die sich daraus ergebenden Beträge, die vom Anzeiger geschuldet werden, oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung entrichtet werden. Die Monatsfrist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des geschuldeten Betrages an den Anzeiger 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.

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

Abs. 6: Wurde bereits einmal hinsichtlich desselben Abgabenanspruches, ausgenommen Vorauszahlungen, eine Selbstanzeige erstattet, so tritt strafbefreiende Wirkung der neuerlichen Selbstanzeige nur ein, wenn abgesehen von der Erfüllung der übrigen Voraussetzungen, die für die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige erforderlich sind, auch eine mit Bescheid der Abgabenbehörde festzusetzende Abgabenerhöhung von

25 % eines sich aus der neuerlichen Selbstanzeige ergebenden Mehrbetrages, sofern es sich bei diesem nicht um Vorauszahlungen handelt, rechtzeitig im Sinn des Abs. 2 entrichtet wird. Tritt Straffreiheit nicht ein, so entfällt ab diesem Zeitpunkt die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabenerhöhung. Allenfalls bis dahin entrichtete Beträge sind gutzuschreiben. Die Abgabenerhöhung gilt als Nebenanspruch im Sinne des § 3 Abs. 2 lit. c BAO.

Mit Abgabenänderungsgesetz 2014 wurde in § 29 Abs. 6 FinStrG das Zitat "§ 3 Abs. 2 lit. c BAO" durch "§ 3 Abs. 2 lit. a BAO" ersetzt.

Dabei handelte es sich um eine Korrektur eines Redaktionsversehens.

Gemäß § 3 Abs. 2 lit. a BAO gehören zu den Nebenansprüchen insbesondere die Abgabenerhöhungen.

Mit Finanzstrafgesetznovelle 2014, BGBl 65/2014 wurde unter § 29 Abs. 3 lit. d FinStrG ein Ausschluss einer weiteren Selbstanzeige, wenn bereits einmal hinsichtlich desselben Abgabenanspruches, ausgenommen Vorauszahlung, eine Selbstanzeige erstattet worden ist, normiert.

Diese Regelung trat nach § 265 Abs. 1 w FinStrG mit 1.10.2014 in Kraft und ist auf Selbstanzeigen anzuwenden, die nach dem 30. September 2014 erstattet werden.

Die verfahrensgegenständlichen Selbstanzeigen wurden 2012 erstattet, zu einem Zeitpunkt, zu dem für eine weitere Selbstanzeige hinsichtlich desselben Abgabenanspruches nach § 29 Abs. 6 FinStrG eine Abgabenerhöhung zu entrichten war, demnach ist in der Folge in einem Abgabenverfahren zu prüfen, ob die Anspruchsvoraussetzungen des § 29 Abs. 6 FinStrG für die Festsetzung einer Abgabenerhöhung gegeben sind/im Entscheidungszeitpunkt durch das BFG noch gegeben sind.

Gemäß § 4 Abs. 2 FinStrG richtet sich die Strafe nach dem zur Zeit der Tat geltenden Recht, es sei denn, dass das zur Zeit der Entscheidung des Gerichtes erster Instanz oder der Finanzstrafbehörde geltende Recht in seiner Gesamtauswirkung für den Täter günstiger wäre.

Die Festsetzung der Abgabenerhöhung hat in einem Abgabenverfahren nach den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung zu erfolgen, daher gibt es diesbezüglich keinen Günstigkeitsvergleich, weil die Abgabenerhöhung einen Nebenanspruch und keine Strafe darstellt.

RV/2100720/2015, RS 1: Einem Selbstanzeiger drohen aus der Festsetzung einer Abgabenerhöhung keine schwerwiegenden negativen Konsequenzen im Sinne einer Strafsanktion, da eine solche (anders als eine Strafe) gar nicht vollstreckbar werden kann, sondern freiwillig entrichtet wird.

Bei Festsetzung einer Abgabenerhöhung liegt auch keine Anklage iSd EMRK hinsichtlich eines Finanzvergehens vor, da der Selbstanzeiger mit dem diesbezüglichen Bescheid nicht informiert wird, dass ihm die Begehung einer Straftat angelastet werde. Vielmehr wird

lediglich festgehalten, dass aufgrund seines Aktivwerdens in Form der Darlegung einer Verfehlung und seiner Geltendmachung eines Strafaufhebungsgrundes ein entstandener Nebenanspruch in einer bestimmten Höhe festgesetzt wird, womit eine Frist hinsichtlich der Verpflichtung zur Entrichtung einer Zusatzleistung neben der Schadensgutmachung zu laufen beginnt.

Erst die Finanzstrafbehörde hat bei einer anschließenden Prüfung der Wirksamkeit einer Selbstanzeige die Erzielung eines Strafaufhebungsgrundes unter den finanzstrafrechtlichen Verfahrensgarantien zu prüfen, dies auch unter Miteinbeziehung der Bestimmung des § 4 Abs. 2 FinStrG.

Ständige Judikatur des Obersten Gerichtshofes im Zusammenhang mit dem Strafaufhebungsgrund der Verjährung hat jedoch dessen Entscheidung ergeben, dass eine Selbstanzeige ihre Wirkung nicht schon zur Tatzeit, sondern wesensmäßig erst bei ihrer Erstattung erzielen kann, woraus folgt, dass die eine Strafaufhebung bewirkende Normvariante des § 29 FinStrG zwar in den Günstigkeitsvergleich einzubeziehen wäre, sie die zu prüfende Rechtslage aber nur dann zu Gunsten des von der Anzeige Begünstigten beeinflussen kann, wenn sie zu einem Zeitpunkt erstattet wird, in dem sie noch in Geltung befindlich ist (OGH 12Os87/01; 11Os36/04; 13Os99/05s; 11Os130/07p; 13Os14/08w; 14Os129/10t; 13Os104/10h; 14Os54/11i (14Os55/11m); 13Os18/12i; 14Os40/12g; 17Os10/14w; 11Os23/16s).

Die verfahrensgegenständlichen Selbstanzeigen wurden nach der FinStrG- Novelle 2010 (in Kraft getreten am 1.1.2011) erstattet, zudem gibt es aus der Zeit vor dieser Finanzstrafgesetznovelle auch kein Judikat des VwGH oder OGH zur Zulässigkeit einer weiteren Selbstanzeige hinsichtlich desselben Abgabenanspruches. Diese Möglichkeit wurde lediglich in der Literatur behandelt, somit mag sich schon aus diesem Grund ein Günstigkeitsvergleich nicht ergeben, bzw. wird wegen der Antragseigenschaft einer Selbstanzeige eine Beeinflussbarkeit durch die bei Tatbegehung günstigere Rechtslage verfahrensgegenständlich finanzstrafrechtlich verneint werden.

Ausschlaggebend für die Stattgabe der Beschwerden waren in diesem Abgabenverfahren jedoch nicht die vom Bf. ins Treffen geführten Gründe, sondern die fehlende Entrichtung der Abgabenerhöhungen im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG.

Erklärtes Ziel der Finanzstrafnovelle 2010 war es, vorrangig der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu Selbstanzeigen im Zusammenhang mit Insolvenzfällen entgegenwirkend, eine rasche, tatsächliche Schadensgutmachung zu erreichen, daher wurde in § 29 FinStrG eine eigenständige Entrichtungsvorschrift normiert.

Diese Entrichtungsvorschriften des § 29 Abs. 2 FinStrG gelten für Abgabennachforderungen auf Grund von Selbstanzeigen und für Abgabenerhöhungen, die eben nur "freiwillig" entrichtet werden können.

UFS 19.11.2013, RV/1513-W/13 in derselben Rechtssache: Eine Abgabenerhöhung kann nicht sichergestellt werden, sie wird auch nicht vollstreckbar.

Die Frist (für nachgemeldete Abgabennachforderungen) beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des geschuldeten Betrages an den Anzeiger zu laufen und kann durch Gewährung von Zahlungserleichterungen (§ 212 BAO) auf höchstens zwei Jahre verlängert werden.

Abgabenerhöhungen nach § 29 Abs. 6 FinStrG sind nach § 29 Abs. 2 FinStrG binnen Monatsfrist nach Zustellung des Festsetzungsbescheides schuldbefreiend zu begleichen, bzw. stehen bei entsprechenden Bewilligungen durch die Abgabenbehörde Ratenzahlungen bzw. eine Stundung zu.

Zur Frage einer Entrichtung im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG wird von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

In der Selbstanzeige vom 14.5.2012 wurde ersucht, die festgestellten Abgabenverkürzungen aufgrund der umgehenden Bezahlung des bekannten Verkürzungsbetrages straffrei zu belassen.

In der Selbstanzeige vom 28.6.2012 wurde angekündigt, dass die Umsatzsteuer umgehend nachbezahlt werde und die Einkommensteuer nach Ergehen der entsprechenden Steuerbescheide.

In der Selbstanzeige vom 2.8.2012 wurde unter Punkt "4. Entrichtung" ausgeführt, dass im Zuge der Einreichung der Selbstanzeige ein Betrag von € 5.000.000,00 (entspricht dem voraussichtlichen Nachzahlungsbetrag incl. Sicherheitszuschläge und geschätzter Anspruchszinsen; Betrag wurde aufgerundet) im Hinblick auf die in dieser Selbstanzeige vorstehend offengelegten Abgaben und Zeiträume auf das Konto des Finanzamtes unter Angabe der Steuernummer des Abgabepflichtigen eingezahlt werde.

Nach den vorgelegten Unterlagen der Abgabenbehörde wurden am 18.4.2012 € 75.000,00 einbezahlt, am 3.8.2012 € 4.983,031,86 und am 14.3.2013 € 790.862,84.

Diese Beträge wurden durch die Abgabenbehörde nicht auf dem Abgabenkonto des Bf. erfasst, sondern auf dem Verwaltungskonto des Finanzamtes (Bestandskonto des Amtes).

Am 14.3.2013 wurde ein Sicherstellungsauftrag hinsichtlich Abgabenerhöhungen nach § 29 Abs. 6 FinStrG für die Einkommensteuer 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 und Umsatzsteuer 2007 in voraussichtlicher Gesamthöhe von € 790.862,84 erlassen.

Die Abgabenerhöhung für Einkommensteuer 2004 wurde mit € 138.289,13 und für die Einkommensteuer 2006 mit € 57.815,37 angesetzt.

Der Überweisungsauftrag über das Konto der N Stiftung X vom 14.3.2013 über € 790.862,84 weist unter der Bezeichnung "Mitteilung" Sicherstellungsauftrag für Finanzamt/StNr. x aus.

Der Sicherstellungsauftrag wurde durch den Unabhängigen Finanzsenates mit Berufungsentscheidung vom 19.11.2013, RV/1513-W/13 aufgehoben.

Eine Verfügung über die Einzahlung vom 14.3.2013 wurde in der Folge nicht getroffen, das Geld blieb am Verwahrungskonto des Finanzamtes.

Der Bescheid über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung im Ausmaß von € 121.001,74 vom 9. Dezember 2014 wurde am 12. Dezember 2014 zugestellt.

Am 10.12.2014 wurde der Betrag von € 121.001,74 vom Verwahrungskonto auf das Abgabenkonto des Bf. gebucht.

Mit Beschwerde gegen die Festsetzung der Abgabenerhöhung wurde am 19.12.2014 ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung eingebracht.

Am 15. Jänner 2015 wurde die Einhebung nach § 212a BAO antragsgemäß ausgesetzt.

Der Bescheid über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung im Ausmaß von € 46.252,47 vom 12. Dezember 2016 wurde am 14. Dezember 2016 zugestellt.

Am 13.12.2016 wurde der Betrag von € 46.252,47 vom Verwahrungskonto auf das Abgabenkonto des Bf. gebucht.

Mit Beschwerde gegen die Festsetzung der Abgabenerhöhung wurde am 11.1.2016 ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung eingebracht.

Am 27. Jänner 2017 wurde antragsgemäß die Einhebung nach § 212a BAO ausgesetzt.

Die ursprünglich unter dem Titel "Sicherstellung" überwiesenen Geldbeträge sind wiederum auf dem Verwahrungskonto des Finanzamtes verbucht worden.

Wie bereits im Erkenntnis des BFG v. 8.9.2016, RV/7103216/2016, ausgeführt wurde, stellt die Bestimmung des § 29 Abs. 2 FinStrG eine materiellrechtliche Vorschrift zur Entrichtung einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG dar. Die Möglichkeit einer Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO ist in § 29 Abs. 2 FinStrG nicht genannt, daher wird somit eine ausgesetzte Nebengebühr nicht entsprechend der gesetzlichen Vorgaben entrichtet.

Der Rechtsansicht, dass nach Judikatur des Verfassungsgerichtshofs die Schutzwirkung des § 212 BAO als zu wenig weitreichend für ein zulässiges Rechtsmittelverfahren erachtet wurde und demgemäß über die textliche Fassung der Bestimmung des § 29 Abs. 2 FinStrG aus verfassungsrechtlicher Sicht auch eine Aussetzung der Einhebung als einer ordnungsgemäßen Entrichtung entsprechend angesehen werden müsse, ist entgegen zu halten, dass eine Selbstanzeige, anders als bei einer Abgabennachforderung, die auf einer abgabenbehördlichen Entscheidung basiert, einer Darlegung einer Verfehlung bedarf und es somit Aufgabe des Selbstanzeigers ist, eine bisher nicht erklärte Abgabe einzubekennen und nachzubezahlen.

Der Gesetzgeber geht daher davon aus, dass im Regelfall weder die Abgabennachforderung noch eine dazu festzusetzende Abgabenerhöhung strittig sein werden, da ja ein diesbezüglicher Antrag auf Erzielung eines Strafaufhebungsgrundes durch den Abgabepflichtigen mit Darlegung der Verfehlung und Offenlegung der tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen vorliegt.

Da es einem Staat auch verfassungsrechtlich frei steht, eine Selbstanzeige als Strafaufhebungsgrund oder lediglich als Strafmilderungsgrund zu normieren, erscheint es auch nicht bedenklich, hinsichtlich der eigenständigen Entrichtungsvorschriften für Selbstanzeigen einen vergleichsweise niedrigeren Rechtsschutz zu gewähren.

Die Entrichtung einer Abgabennachforderung und seit der FinStrG-Novelle 2010 auch einer Abgabenerhöhung ist (wie auch in Finanzstrafverfahren die anderen Voraussetzung zur Erzielung der Strafaufhebung, wie z.B. Täternennung) nach der Bestimmung des § 29 Abs. 2 FinStrG rein nach objektiven Kriterien zu prüfen. Es ist demnach unbeachtlich, aus welchen tatsächlichen oder rechtlichen Gründen, schulhaft oder nicht schulhaft die Schadensgutmachung/ die geforderte schuldbefreiende Entrichtung der Abgabenerhöhung nicht (rechtzeitig) erfolgt ist.

Verfahrensgegenständlich liegt die Besonderheit vor, dass zunächst auf Grund eines zu Unrecht erlassenen Sicherstellungsauftrages eine Überweisung in einer die spätere Festsetzung der Abgabenerhöhungen übersteigenden Größenordnung vorgenommen wurde und diese Beträge durchgehend bis zum Entscheidungszeitpunkt durch das BFG auf einem Konto der Abgabenbehörde verbucht waren.

Die Abgabenbehörde hatte diese Geldbeträge nach Aufhebung des Sicherstellungsauftrages rechtstittellos auf ihrem Verwahrungskonto behalten und hat mit den ohne einen Auftrag des Bf. dazu vorgenommenen Buchungen auf dem Abgabenkonto am 10.12.2014 und am 13.12.2016 zunächst eine Entrichtung der beiden Abgabenerhöhungen jeweils innerhalb der Monatsfrist des § 29 Abs. 2 FinStrG bewirkt. Da es nicht geboten ist, dass eine Entrichtung durch den Bf. persönlich vorgenommen wird, konnten auch durch das faktische Tun der Abgabenbehörde die Entrichtungsvorgaben erfüllt werden.

Dem kundgetanen Parteiwillen folgend wurde die Entrichtung der Abgabenerhöhungen jedoch in der Folge nach den Anträgen nach § 212a BAO wegen der Beschwerdeerhebungen ausgesetzt und die Geldbeträge wieder auf Verwahrung gebucht. Dies hat ein Wiederaufleben der Schuld bewirkt, womit die Voraussetzungen der schuldbefreienden Entrichtung nicht gegeben sind. Die ursprünglichen Einzahlungen erfolgten unter dem Titel "Sicherstellung", dieser Titel ist nach der Aufhebung des Sicherstellungsbescheides durch den Unabhängigen Finanzsenat weggefallen, eine neuerliche Verfügung zur Verrechnung der Geldmittel auf die Abgabenerhöhungen nach deren Festsetzung hat der Bf., wie in der mündlichen Verhandlung unzweifelhaft durch seinen Vertreter angegeben wurde, nicht getroffen.

Die Zurückziehung der Anträge auf Aussetzung der Einhebung am Tag der mündlichen Verhandlung vor dem BFG ist irrelevant, da über diese Anträge bereits durch die Abgabenbehörde rechtswirksam abgesprochen wurde und das Versäumnis hinsichtlich der Einhaltung der Entrichtungsvorschriften nicht mehr behoben werden kann.

Ebenso ist die Rechtsansicht unzutreffend, dass eine Entscheidung in einem Beschwerdeverfahren einen neuerlichen Beginn des Laufes einer Entrichtungsfrist

für eine Abgabenerhöhung nach einer Selbstanzeige auslösen sollte. Der Beginn der Monatsfrist ergibt sich zweifelsfrei aus § 29 Abs. 2 FinStrG mit Bekanntgabe des Festsetzungsbescheides.

Den Beschwerden des Bf. war daher bereits mangels entsprechender Entrichtung der Abgabenerhöhungen, da diese eben wegen Nichteinhaltung der Entrichtungsvorschriften nicht mehr zu Strafaufhebungen führen können, ohne Eingehen auf das inhaltliche Vorbringen in den Beschwerden, statzugeben und die Bescheide aufzuheben.

Die Abgabenbehörde hat lediglich die Anspruchsvoraussetzungen für eine Abgabenerhöhung zu prüfen und die Finanzstrafbehörde nunmehr das Vorliegen oder Fehlen aller Voraussetzung für die Erzielung einer strafaufhebenden Wirkung der verfahrensgegenständlichen Selbstanzeigen.

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.

Es gibt zwar bisher kein Erkenntnis des VwGH zur Rechtsfrage der Zulässigkeit einer Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO als Entrichtungsform nach § 29 Abs. 2 FinStrG. Der VwGH hat jedoch in seinem Erkenntnis vom 11.9.2014 zu 2013/16/0215 zur Wiedereinsetzung ausgeführt: "Zusammenfassend ist daher die in § 29 Abs. 2 FinStrG genannte Monatsfrist als materiell-rechtliche Frist anzusehen, welche nach der für das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren heranzuziehenden ständigen hg. Rechtsprechung einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht zugänglich ist."

Daher ist nach Ansicht des BFG auch hinsichtlich der Unzulässigkeit eines Antrages nach § 212a BAO rein auf den Gesetzeswortlaut des § 29 Abs. 2 FinStrG abzustellen, der eben eine Aussetzung der einbekannten Nachforderung oder einer Abgabenerhöhung nicht vorsieht (Zur Literatur siehe auch Schrottmeier, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG, 3. Auflage, Tz 793-798).

Wien, am 28. April 2017

