

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat in der Beschwerdesache M.GmbH, (Bf.) vertreten durch Steuerberater, über die Beschwerde vom 30.03.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 30.01.2017, betreffend Festsetzung einer Abgabenerhöhung in der Sitzung am 24.5.2018 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 30.1.2017 setzte das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf gemäß § 29 Abs. 6 Finanzstrafgesetz (FinStrG) eine Abgabenerhöhung von € 88.776,00 aufgrund nachstehender Bemessungsgrundlagen fest:

Abgabenart Zeitraum Mehrbetrag

Lohnsteuer 2006 € 5.068,00

Dienstgeberbeitrag 2006 € 624,82

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2006 € 55,54

Lohnsteuer 2007 € 19.855,11

Dienstgeberbeitrag 2007 € 2.157,33

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007 € 191,76

Lohnsteuer 2008 € 16.124,91

Dienstgeberbeitrag 2008 € 1.737,46

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2008 € 154,44

Lohnsteuer 2009 € 16.161,25

Dienstgeberbeitrag 2009 € 1.802,21

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2009 € 160,20

Lohnsteuer 2010 € 14.209,82

Dienstgeberbeitrag 2010 € 1.571,40

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2010 € 139,68

Lohnsteuer 2011 € 29.357,41

Dienstgeberbeitrag 2011 € 2.896,86

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2011 € 257,50

Lohnsteuer 2012 € 25.395,62

Dienstgeberbeitrag 2012 € 2.697,18

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2012 € 239,75

Lohnsteuer 2013 € 29.973,24

Dienstgeberbeitrag 2013 € 3.156,73

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2013 € 280,60

Lohnsteuer 2014 € 53.159,31

Dienstgeberbeitrag 2014 € 5.346,96

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2014 € 475,29

Lohnsteuer 2015 € 57.160,36

Dienstgeberbeitrag 2015 € 5.060,40

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2015 € 449,81

Summe der Mehrbeträge € 295.920,95, davon Abgabenerhöhung 30 % € 88.776,00

Zur Begründung führte die Abgabenbehörde aus:

"Gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG tritt strafbefreiende Wirkung von anlässlich einer finanzstrafbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen erstatteten Selbstanzeigen hinsichtlich zumindest grob fahrlässig begangener Finanzvergehen nur insoweit ein, als neben den verkürzten Abgaben auch eine festzusetzende Abgabenerhöhung rechtzeitig entrichtet wird. Die Höhe dieser Abgabenerhöhung bemisst sich mit einem Prozentsatz der Summe der sich aus der Selbstanzeige ergebenden Mehrbeträge.

Die Höhe dieses Prozentsatzes beträgt 5 %. Übersteigt die Summe 33.000,00 €, beträgt der Prozentsatz 15 %, übersteigt sie 100.000,00 €, beträgt der Prozentsatz 20 % und übersteigt die Summe 250.000,00 € beträgt der Prozentsatz 30 %.

Die gegenständliche Selbstanzeige wurde anlässlich einer Außenprüfung gem. § 147 Abs. 1 BAO erstattet. Aufgrund des mit der Selbstanzeige dargelegten Fehlverhaltens liegt zumindest grob fahrlässige Tatbegehung vor.

Aufgrund der sich aus der Selbstanzeige ergebenden Summe der Mehrbeträge von € 295.920,95 ist die Abgabenerhöhung gem. § 29 Abs. 6 FinStrG mit 30 % zu bemessen."

Dagegen richtet sich die, nach Rechtsmittelfristverlängerung, mit 30.3.2017 eingebrachte Beschwerde, in der zunächst die Festsetzung der Abgabenerhöhung iHv EUR 14.138,23 beantragt wurde.

Zur Begründung wurde ausgeführt:

"Sachverhalt

Im Oktober 2016 erfolgte seitens der Abgabenbehörde die Ankündigung, dass bei der GmbH (nachfolgend Beschwerdeführerin) eine Außenprüfung betreffend Lohnabgaben, Kommunalsteuer und Sozialversicherungsbeiträge für den Zeitraum 1.1.2011 bis 31.12.2013 stattfinden wird (GPLA-Prüfung).

In weiterer Folge wurde rechtzeitig vor Beginn der Außenprüfung am 23.11.2016 eine Selbstanzeige hinsichtlich Lohnabgaben für den Zeitraum 11/2006 bis 10/2016 erstattet. Im Nachgang zur Selbstanzeige wurde von der Abgabenbehörde der Prüfungszeitraum ausgedehnt und für den gesamten Prüfungszeitraum eine Abgabenerhöhung nach § 29 Abs 6 FinStrG iHv EUR 88.776,01 vorgeschrieben.

Die nachzuentrichtenden Abgaben sowie die gegenständliche Abgabenerhöhung wurden von der Beschwerdeführerin rechtzeitig entrichtet, sodass die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige außer Streit steht.

Die Beschwerde richtet sich gegen die Vorschreibung der Abgabenerhöhung für den gesamten Prüfungszeitraum und stützt sich auf die nachfolgenden Rechtsausführungen.

Rechtliche Würdigung

Zur Thematik, welche Zeiträume von der Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG erfasst sind, wird auch von Vertretern der Finanzverwaltung vertreten, dass „*vom Zuschlag [...] nur jene Abgabenansprüche betroffen [sind], auf die sich die Prüfungsankündigung bzw Bekanntmachung bezieht. Eine etwaige Ausdehnung der Abgabenansprüche/-Zeiträume während einer laufenden Betriebsprüfung ist davon ... nicht betroffen*“ (Winkler, Praxisbericht zum Abgabenerhöhungszuschlag gern § 29 Abs 6 FinStrG, ZWF 2016, 279 ff.).

Umgelegt auf den gegenständlichen Fall ist eine Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG somit nur für den angekündigten Prüfungszeitraum vom 1.1.2011 bis 31.12.2013 vorzuschreiben. Jene Abgabenzeiträume, die erst nach Erstattung der Selbstanzeige in den Prüfungszeitraum einbezogen wurden, sind daher für die Bemessung der Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG auszuscheiden.

Die Mehrbeträge (Lohnsteuer, DB, DZ) für den Zeitraum 1.1.2011 bis 31.12.2013 belaufen sich auf EUR 94.254,89, sodass bei Anwendung des 15%igen Erhöhungstarifs (Mehrbeträge übersteigen nicht den Betrag von EUR 100.000,00) lediglich eine Abgabenerhöhung iHv EUR 14.138,23 festzusetzen gewesen wäre.

Im übersteigenden Ausmaß ist die Abgabenerhöhung daher zu Unrecht festgesetzt worden, weshalb der beschwerdegegenständliche Abgabenerhöhungsbescheid mit Rechtswidrigkeit behaftet ist.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 11. April 2017 als unbegründet abgewiesen und dazu ausgeführt:

"Von der Steuerberatungsgesellschaft St (Spezialvollmacht) wurde im Zuge der Beschwerde vorgebracht, dass die Festsetzung der Abgabenerhöhung in Höhe von EUR 88.776,00 mit Rechtswidrigkeit behaftet sei und die Festsetzung der Abgabenerhöhung iHv EUR 14.138,23 beantragt.

Dazu erfolge die Würdigung des Finanzamtes nach Rücksprache mit der zuständigen Finanzstrafbehörde:

Werden Selbstanzeigen anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder *Prüfung von Büchern* oder *Aufzeichnungen* nach deren Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe erstattet, tritt strafbefreiende Wirkung hinsichtlich vorsätzlich oder grob

fahrlässig begangener Finanzvergehen nur unter der weiteren Voraussetzung insoweit ein, als auch eine mit einem Bescheid der Abgabenbehörde festzusetzende Abgabenerhöhung unter sinngemäßer Anwendung des Abs. 2 entrichtet wird. Die Abgabenerhöhung beträgt 5 % der Summe der sich aus den Selbstanzeigen ergebenden Mehrbeträgen. Übersteigt die Summe der Mehrbeträge 33.000 Euro, ist die Abgabenerhöhung mit 15 %, übersteigt die Summe der Mehrbeträge 100.000 Euro, mit 20 % und übersteigt die Summe der Mehrbeträge 250 000 Euro, mit 30 % zu bemessen. Insoweit Straffreiheit nicht eintritt, entfällt die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabenerhöhung, dennoch entrichtete Beträge sind gutzuschreiben. Die Abgabenerhöhung gilt als Nebenanspruch im Sinne des § 3 Abs. 2 lit. a BAO.

Strittig ist im vorliegenden Fall ob der Abgabenerhöhungszuschlag auch auf den ausgedehnten Prüfungszeitraum zu verhängen ist.

Mit der Frage, welche Zeiträume in einem solchen Fall vom Abgabenerhöhungszuschlag betroffen sind hat sich das Bundesfinanzgericht in einem Beschwerdefall beschäftigt und in seiner Entscheidung vom 28. Sep. 2015, GZ RV/2100720/2015 wie folgt ausgeführt:

„Umfang der Bemessungsgrundlage einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs 6 FinStG, Höhe der sich aus der Selbstanzeige ergebenden „Mehrbeträge“.

Alle „anlässlich“ einer Prüfung bekannt gegebenen Abgabenverkürzungen oder nur Abgabenverkürzungen, die hinsichtlich des vom Prüfungsauftrag umfassten Prüfungszeitraumes und der umfassten Abgaben dargelegt/offen gelegt wurden?

Nur ein „Mehrbetrag“ an Abgaben als Bemessungsgrundlage für eine Abgabenerhöhung oder auch Nebengebühren wie verfahrensgegenständlich?

Der Gesetzestext lautet: Werden Selbstanzeigen anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe erstattet.

Eine Einschränkung auf den Prüfungszeitraum und die vom Prüfungsauftrag umfassten Abgaben hat der Gesetzgeber mit dieser Textierung nicht vorgenommen.

Es war, wie sich aus den erläuternden Bemerkungen ergibt, auch erklärtes Ziel der Reform, Finanzstraftäter dazu anzuhalten, ohne Anstoß durch die Behörde ihre Verfehlungen offen zu legen und Selbstanzeigen, die Abgaben beinhalten, deren Nichtentrichtung bei verständiger Würdigung der Sachlage im Zuge einer Prüfung aufgedeckt werden würde, mit einer zusätzlichen Leistung zu bedenken. Jedwedes Taktieren hinsichtlich nicht im Prüfungsauftrag genannter Zeiträume oder Abgabenarten wollte der Gesetzgeber unzweifelhaft mit der Novellierung der Bestimmung des § 29 FinStrG hintanhaltend. Grundsätzlich (Ausnahme für Vorauszahlungen) soll mit einer einzigen Selbstanzeige die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit

erfolgen, was sich auch aus der zeitgleichen Einführung des § 29 Abs. 3 lit. d FinStrG ableiten lässt.

„Mehrbetrag“ ist somit auch nach Rechtsansicht des BFG alles, was ein Selbstanzeiger allenfalls auch nur aus Befürchtung einer Entdeckung in einer nach Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe einer Prüfung eingebrachten Selbstanzeige als Verfehlung zugesteht.

Eine Selbstanzeige wegen einer vorsätzlichen Abgabenverkürzung für einen nicht vom Prüfungsauftrag erfassten Zeitraum oder hinsichtlich einer nicht erfassten Abgabenart kann daher auch erst während einer laufenden Prüfung erstattet werden. Gem. § 29 Abs 6 FinStrG ist für alle Selbstanzeigen, die jemand anlässlich einer im Gesetz als Prüfungshandlung erstattet ein Zuschlag zu bezahlen.

Daher war die Beschwerde abzuweisen."

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 15.5.2017 mit folgender Textierung:

"A. Begründung

Mit der Beschwerdevorentscheidung vom 14.4.2017 hat das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf unsere Beschwerde vom 30.3.2017 als unbegründet abgewiesen. Dagegen richtet sich dieser Vorlageantrag. Zum Beschwerdebegehren siehe die Beschwerde vom 30.3.2017.

Gegen die Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 14.04.2017 möchten wir folgende - im Verhältnis zur Beschwerde vom 30.3.2017 - zusätzliche Einwendungen erheben:

1. Unzutreffende Auslegung von § 29 Abs. 6 FinStrG

Entgegen den Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung lässt sich aus dem Wortlaut des § 29 Abs. 6 FinStrG nicht ableiten, dass sämtliche Abgabenmehrbeträge (auch für nicht angekündigte Prüfungszeiträume) vom Anwendungsbereich der Abgabenerhöhung erfasst sind. Die Verwendung des Ausdrucks „anlässlich“ lässt keine Rückschlüsse auf den Umfang der erfassten Mehrbeträge zu, weil jede Selbstanzeige, die nach „Anmeldung oder sonstiger Bekanntgabe“ einer Prüfung eingereicht wird, logisch zwingend auch „anlässlich“ einer Prüfung erstattet wird. Zweck der Ankündigung ist ja gerade, dass nachher eine Prüfung stattfinden wird, weshalb dem Ausdruck „anlässlich“ für die entscheidungserhebliche Rechtsfrage, ob nur hinsichtlich angekündigter Prüfungszeiträume eine Abgabenerhöhung festgesetzt werden darf, keine Abgrenzungsfunktion zukommt.

Die Zweifel an der normativen Bedeutung des Ausdrucks „anlässlich“ klingen letztlich auch in der angesprochen BFG Entscheidung vom 28.9.2015 (GZ RV/2100720/2015) durch: „Die

Rechtsfrage, ob die Verwendung des Wortes "anlässlich" in § 29 Abs. 6 FinStrG die Vorgabe zur Erwirkung einer straufhebenden Wirkung einer Selbstanzeige auch eine Abgabenerhöhung zu entrichten auf im Prüfungsauftrag genannte Zeiträume und Abgabensarten einschränkt oder ob für alle "anlässlich" einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe einbekannten grob fahrlässig begangenen Abgabenverkürzungen eine Abgabenerhöhung festzusetzen ist, stellt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung dar."

Zu berücksichtigen ist, dass § 29 Abs. 6 FinStrG entgegen den Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung eine zweifache Einschränkung vorsieht:

In § 29 Abs. 6 FinStrG werden nur jene Prüfungsmaßnahmen angesprochen, die angemeldet oder sonst bekannt gegeben werden *{„[...] anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen **nach deren** [Herv d Verf] Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe erstattet“}*. Folglich ist bei Anwendung des § 29 Abs. 6 FinStrG auf die angemeldeten oder sonst bekanntgegebenen Abgaben und Abgabenzeiträume abzustellen.

Sowohl § 29 Abs. 5 erster Satz FinStrG als auch § 29 Abs. 6 zweiter Satz FinStrG stellen auf Selbstanzeigen ab, verwenden folglich - abweichend zu den übrigen Regelungen in § 29 FinStrG - den Plural. Der Abgabenerhöhung sind demnach die sich aus Selbstanzeigen ergebenden Mehrbeträge zu Grunde zu legen und zwar jenen Selbstanzeigen, die anlässlich einer angekündigten oder sonst bekanntgegebenen Prüfungsmaßnahme erstattet werden. Selbstanzeige (Singular) ist gem. § 29 Abs 1 FinStrG die Darlegung einer Verfehlung eines Finanzvergehens. Wird Selbstanzeige für mehrere Finanzvergehen erstattet, liegen somit mehrere Selbstanzeigen vor.

Für die Anwendung des § 29 Abs. 6 FinStrG, insbesondere die Ermittlung des Mehrbetrages ist somit nicht auf die Selbstanzeige als solche (als untechnischer Überbegriff für die insgesamt erfolgte Darlegung und Offenlegung) abzustellen, sondern es dürfen nur die Mehrbeträge jener Selbstanzeigen (iSv Darlegung einzelner Finanzvergehen gem. § 29 Abs. 1 FinStrG) zusammengezählt werden, für die es eine Prüfungsankündigung oder sonstige Bekanntgabe gegeben hat. Hätte der Gesetzgeber das in der Beschwerdeverentscheidung behauptete Ergebnis gewollt (alles was ein Selbstanzeiger als Verfehlung zugesteht), hätte er sowohl im ersten als auch zweiten Satz des § 29 Abs 6 FinStrG den Begriff „Selbstanzeige“ im Singular und untechnisch verwenden müssen.

2 Verstoß gegen Art 7 EMRK

In der Beschwerdeverentscheidung wird zum Mehrbetrag der Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 5 FinStrG ausgeführt, dass dieser *„alles, was ein Selbstanzeiger allenfalls auch nur aus*

Befürchtung einer Entdeckung nach Anmeldung ... als Verfehlung zugesteht umfasst. Als Begründung für diese Rechtsauffassung wird angeführt, dass der Gesetzgeber „*jedwedes Taktieren hinsichtlich nicht im Prüfungsauftrag genannter Zeiträume oder Abgabenarten*“ hintanhalten wollte.

Ein derartiges Auslegungsverständnis würde jedoch zu einer uferlosen Ausweitung des Anwendungsbereichs des § 29 Abs. 6 FinStrG führen. In diesem Fall wären nicht nur jene Mehrbeträge, die aus Anlass einer bevorstehenden eigenen Betriebsprüfung selbstangezeigt werden, zuschlagsverhängen, sondern auch jene Beträge, die anlässlich einer angekündigten Betriebsprüfung eines Konkurrenten, Geschäftspartners oder anlässlich eines in den Medien bekannt gewordenen Prüfungsfalles selbstangezeigt werden. In all diesen Fällen wären sowohl das Kriterium des Taktierens wie auch der nicht im Prüfungsauftrag genannten Abgaben/Zeiträume erfüllt.

Vor dem Hintergrund, dass Abgabenerhöhungen iSd § 29 Abs. 6 FinStrG die Anforderungen der „Engel-Kriterien“ erfüllen, ist eine solche Abgabenerhöhung als „strafrechtliche Anklage“ nach Art 6 EMRK zu bewerten. Der Begriff der Anklage iSd EMRK ist autonom auszulegen und knüpft nicht an formelle Kriterien an. Für die Annahme einer strafrechtlichen Anklage wird lediglich gefordert, dass die Maßnahmen geeignet sind den Betroffenen nachhaltig in seiner Rechtsposition zu beeinträchtigen. Diese Anforderungen sind vorliegend erfüllt, weil dem Beschwerdeführer aus der Festsetzung der Abgabenerhöhung schwerwiegende negative Konsequenzen in Form einer bei Nichtentrichtung drohenden Strafsanktion drohen. Aufgrund der Verknüpfung der Abgabenerhöhung mit der strafbefreienden Wirkung erfolgt die Entrichtung somit nicht freiwillig, sondern zwangsweise. Im Ergebnis wollte der Gesetzgeber mit der Abgabenerhöhung eine Art Mindeststrafe für bestimmte Finanzvergehen mit erhöhter Aufdeckungswahrscheinlichkeit einführen, die selbst bei Erstattung einer Selbstanzeige nicht entfallen sollte. Darüber hinaus liegt auch eine formelle Anklageerhebung vor, weil der Selbstanzeiger bereits mit dem Abgabenerhöhungsbescheid darüber informiert wird, dass ihm die Begehung einer Straftat angelastet werde, weil der Verdacht eines vorsätzlichen/grob fahrlässigen Finanzvergehens besteht“. Im Übrigen dürfte auch der Gesetzgeber selbst davon ausgegangen sein, dass die Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG in den Anwendungsbereich der EMRK fällt und hat aus diesem Grund - um einem Verstoß gegen das Doppelbestrafungsverbot nach Art 4 siebentes Zusatzprotokoll EMRK zu vermeiden - eine Gutschrift der Abgabenerhöhung normiert, wenn die Selbstanzeige nicht strafbefreiend wirkt. Bei einem bloß „abgabenrechtlichen“ Charakter der Abgabenerhöhung wäre die Normierung einer Gutschrift nicht erforderlich gewesen. Vor dem Hintergrund, dass die Abgabenerhöhung über die bloße Schadensgutmachung (= Abgabennachzahlung) hinausgeht, kann bei einem Zuschlag von (bis zu) 30% der repressive bzw. pönale Charakter des § 29 Abs. 5 FinStrG nicht in Zweifel gezogen werden, weshalb dieser jedenfalls in den Anwendungsbereich des Art 7 EMRK fällt (Vgl. *Heber*, taxlex 2011, 14).

Ein derart uferloses Auslegungsergebnis wie in der Beschwerdeentscheidung würde daher den rechtsstaatlichen Anforderungen des Art. 7 EMRK zuwiderlaufen.

Nach dem von der höchstgerichtlichen Rechtsprechung aus Art 7 EMRK abgeleiteten strafrechtlichen Klarheitsgebot müssen strafgesetzliche Vorschriften das strafbare Verhalten unmissverständlich und klar erkennen lassen (VwGH 25.1.2005, 2004/02/0284).

Im Einklang mit der Literaturmeinung ist die Bestimmung des § 29 Abs. 6 FinStrG daher dahingehend auszulegen, dass lediglich die im Prüfungsfokus stehenden bzw. im Prüfungsauftrag genannten Abgabenarten und Zeiträume für die Bemessung der Abgabenerhöhung heranzuziehen sind (Vgl. *Schrottmeyer*, SWK 2015, 552; *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG § 29 Rz 251, *Winkler*, ZWF 2016, 279).

Auf diese Weise erhält der Tatbestand des § 29 Abs. 6 FinStrG einen klar begrenzten Art 7 EMRK konformen Anwendungsbereich.

Auch in verfassungskonformer Interpretation wäre § 29 Abs. 6 FinStrG daher im gegenständlichen Fall dahingehend auszulegen gewesen, dass lediglich die Lohnabgaben für den Prüfungszeitraum 1.1.2011 bis 31.12.2013 in die Bemessungsgrundlage des Abgabenerhöhungsbescheids einfließen dürfen. Aus diesem Grund ist der beschwerdegegenständliche Abgabenerhöhungsbescheid mit Rechtswidrigkeit belastet.

B. Weitere Anträge

Wir beantragen gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO die Entscheidung durch den gesamten Senat. Wir ersuchen um positive Erledigung.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 24 Abs. 1 BFGG ist das Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht in der BAO, im Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG), BGBl. Nr. 659/1994, und im Finanzstrafgesetz (FinStrG), BGBl. Nr. 129/1958, geregelt.

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

Abs. 2 War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offen gelegt werden,

und binnen einer Frist von einem Monat die sich daraus ergebenden Beträge, die vom Anzeiger geschuldet werden, oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung entrichtet werden. Die Monatsfrist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des Abgaben- oder Haftungsbescheides zu laufen und kann durch Gewährung von Zahlungserleichterungen (§ 212 BAO) auf höchstens zwei Jahre verlängert werden. Lebt die Schuld nach Entrichtung ganz oder teilweise wieder auf, so bewirkt dies unbeschadet der Bestimmungen des § 31 insoweit auch das Wiederaufleben der Strafbarkeit.

Abs. 3 Straffreiheit tritt nicht ein,

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

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

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

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

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

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

gutzuschreiben. Die Abgabenerhöhung gilt als Nebenanspruch im Sinne des § 3 Abs. 2 lit. a BAO (FinStrG-Nov. 2014, BGBl I 2014/65 ab 1.10.2014).

Gemäß § 3 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) sind Abgaben im Sinn dieses Bundesgesetzes, wenn nicht anderes bestimmt ist, neben den im § 1 bezeichneten öffentlichen Abgaben und Beiträgen auch die im § 2 lit. a und c angeführten Ansprüche sowie die in Angelegenheiten, auf die dieses Bundesgesetz anzuwenden ist, anfallenden sonstigen Ansprüche auf Geldleistungen einschließlich der Nebenansprüche aller Art.

Abs. 2: Zu den Nebenansprüchen gehören insbesondere

a) die Abgabenerhöhungen

Gemäß § 265 Abs. 1 w FinStrG sind § 29 Abs. 3 und 6 mit 1. Oktober 2014 in Kraft getreten. § 29 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 65/2014 ist auf Selbstanzeigen, die nach dem 30. September 2014 erstattet werden, anzuwenden.

Nach den gesetzlichen Vorgaben des Bundesfinanzgerichtsgesetzes, der Bundesabgabenordnung und des Finanzstrafgesetzes ist das Bundesfinanzgericht dazu berufen, über eine Beschwerde gegen einen Bescheid über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG im Rahmen der ihm zukommenden Aufgaben nach dem Verfahrensrecht der Bundesabgabenordnung in einem Abgabenverfahren abzusprechen.

Erläuternde Bemerkungen zu § 29 Abs. 6 und § 265 Abs. 1w FinStrG:

"Es erscheint nicht gerechtfertigt, Selbstanzeigen, die zu einem Zeitpunkt erstattet werden, in dem bei verständiger Würdigung der Sachlage mit der Tatentdeckung gerechnet werden muss, ohne zusätzliche Leistung strafbefreiende Wirkung zukommen zu lassen. Daher soll Selbstanzeigen, die anlässlich von finanzbehördlichen Nachschau, Beschauen, Abfertigungen oder Prüfungen von Büchern oder Aufzeichnungen erstattet werden, die strafbefreiende Wirkung nur mehr bei Entrichtung eines Zuschlages der verkürzten Abgaben zuzuerkennen. Dieser Zuschlag soll je nach Höhe der von der Selbstanzeige umfassten Abgabenverkürzung gestaffelt festgesetzt werden. Die Betragsgrenzen orientieren sich an den jeweiligen Wertgrenzen für die Zuständigkeit des Spruchsenates oder des Gerichtes. Der höchste Zuschlagssatz soll bei Verkürzungen über der Wertgrenze für Abgabebetrag mit mehr als dreijähriger Freiheitsstrafandrohung zur Anwendung kommen. Im Falle bloß leichter Fahrlässigkeit soll kein Zuschlag als Voraussetzung für die Strafbefreiung zu entrichten sein. Eine Selbstanzeige wird jedenfalls dann als anlässlich einer solchen Amtshandlung erstattet, wenn diese bereits angekündigt war oder sonst bekanntgegeben worden ist. Die neue Rechtslage ist auf alle nach dem 30. September 2014 erstatteten Selbstanzeigen anzuwenden."

Folgender Sachverhalt steht fest und wurde im Beschwerdeverfahren nicht in Frage gestellt:

Am 23. November 2016 wurde eine Selbstanzeige mit folgender Textierung erstattet:

"Nachmeldung Lohnabgaben, GmbH, StNr. StNr.

Sehr geehrte Damen und Herren,

im Namen und Auftrag der GmbH, deren ehemaliger Geschäftsführer, Herrn C.S. sowie der in der Beilage angeführten Mitarbeiter dürfen wir den nachfolgend dargestellten Sachverhalt offenlegen.

1. Sachverhalt

Anlässlich der Übernahme der Geschäftsführung im Oktober 2016 wurden von der Neugeschäftsführung Unregelmäßigkeiten im Zusammenhang mit der Vergütung von Überstunden festgestellt.

Überstunden wurden in der Vergangenheit teilweise in Form von steuerfreien Kilometergeldvergütungen (§ 26 Z 4 EStG) und teilweise in Form von Prämienzahlungen als sonstige Bezüge (§ 67 EStG) behandelt. Dadurch wurden in der Vergangenheit zu niedrige Lohnabgaben abgeführt. Die zu niedrig abgeführten Lohnabgaben werden nunmehr berichtigt und nachgezahlt.

2. Kilometergeld

Teilweise wurden Mitarbeitern Kilometergeldvergütungen steuerfrei ausbezahlt, obwohl diesen für Dienstreisen Firmenfahrzeuge zur Verfügung gestanden sind. Insoweit Dienstreisen nicht mit dem Privatfahrzeug sondern mit dem Firmenfahrzeug unternommen wurden, sind die ausbezahlten Kilometergelder jedoch zu Unrecht steuerfrei zur Auszahlung gelangt und erfolgt nunmehr eine Berichtigung von Lohnsteuer und Lohnnebenkosten.

Die Korrektur erfolgt für die abgabenrechtlich noch nicht verjährten Lohnzeiträume 11/2006 bis 2016. Die daraus resultierende Lohnabgabennachforderung kann der beiliegenden Aufstellung entnommen werden.

Aufgrund des engen Zeitrahmens wurden im Rahmen der gegenständlichen Offenlegung sicherheitshalber sämtliche an Mitarbeiter ausbezahlten Kilometergelder angeführt. Im Rahmen der GPLA wird nach Auswertung weiterer Unterlagen dann im Einzelfall belegt werden, dass ein Teil der Kilometergelder zu Recht steuerfrei ausbezahlt wurde, weil die Voraussetzungen des § 26 Z 4 EStG vorgelegen sind.

3. Prämienzahlungen

In der Vergangenheit wurden Überstunden zum Teil in Form von Einmalprämien als sonstige Bezüge (§ 67 Abs 1 und 2 EStG) ausbezahlt, obwohl die Vergütung als laufender Bezug der Tarifbesteuerung unterlegen wäre. Insoweit der begünstigte Steuersatz von 6% zur Anwendung gelangt, liegt eine Lohnsteuerverkürzung vor.

Die Korrektur erfolgt für die abgabenrechtlich noch nicht verjährten Lohnzeiträume 11/2006 bis 2016. Die daraus resultierende Lohnabgabennachforderung kann der beiliegenden Aufstellung entnommen werden.

Aufgrund des engen Zeitrahmens wurden im Rahmen der gegenständlichen Offenlegung sicherheitshalber sämtliche an Mitarbeiter ausbezahlten Prämienzahlungen angeführt. Im Rahmen der GPLA wird nach Auswertung weiterer Unterlagen dann im Einzelfall belegt werden, dass ein Teil der Prämienzahlungen ohnehin der Tarifbesteuerung unterlegen ist.

4. Stundungsansuchen

Die Abgabenbehörde wird ersucht, die sich aus der gegenständlichen Offenlegung ergebenden Steueransprüche gem. § 212 BAO bis zur rechtskräftigen bescheidmäßigen Inanspruchnahme zu stunden. Da die *endgültige Steuerbelastung* erst im Rahmen der sich zweifellos an die Offenlegung anschließenden GPLA-Prüfung/Außenprüfung festgestellt wird, wäre eine Entrichtung der tatsächlichen Steuerschuld binnen Monatsfrist ab Selbstanzeige zum gegenwärtigen Zeitpunkt als erhebliche Härte anzusehen."

Die Korrektur der Kommunalsteuer wird direkt gegenüber der Gemeinde vorgenommen."

Am 28.11.2016 erging ein Bescheid über einen Prüfungsauftrag mit folgendem Inhalt

"Der/Die oben Genannte hat eine Außenprüfung gemäß § 147 Bundesabgabenordnung (BAO) in Verbindung mit §99 Abs.2 *Finanzstrafgesetz* (FinStrG) zu dulden und seinen/ihren Mitwirkungspflichten gegenüber folgenden mit der Prüfung beauftragten Personen nachzukommen,

B.R., L.F.

Gegenstand der Außenprüfung - Zeiträume:

Lohnsteuerprüfung (L, DB, DZ, AB gem. § 86 Abs. 1 EStG; 01/01/2006 - 31/12/2015

Sozialversicherungsprüfung (gem. § 41a ASVG) 01/01/2011 - 31/12/2015

Kommunalsteuerprüfung (gem. § 14 KommStG) 01/01/2011 - 31/12/2015

Gegenstand der finanzstrafrechtlichen Prüfung - Zeiträume:

L, DB, DZ 2006-2015

Verdachtslage:

Im Zeitraum 2006 bis 2016 wurden Überstunden teilweise zu Unrecht in Form von steuerfreien Kilometergeldvergütungen gem. § 26 Z 4 EStG und teilweise in Form von Prämienzahlungen als sonstige Bezüge gem. § 67 EStG behandelt sowie an Mitarbeiter Kilometergeldvergütungen steuerfrei ausbezahlt, obwohl diesen für Dienstreisen Firmenfahrzeuge zur Verfügung gestanden sind.

Da somit schuldhafterweise die abgabenrechtliche Anzeige- Offenlegungs- bzw. Wahrheitspflicht verletzt wurde und es dadurch zur Verkürzung von Lohnabgaben gekommen ist wird eine Prüfung nach § 99 Abs 2 FinStrG angeordnet.

Begründung:

Gemäß § 147 Abs. 1 BAO kann, bei jedem, der zur Führung von Büchern oder von Aufzeichnungen oder zur Zahlung gegen Verrechnung mit der Abgabenbehörde verpflichtet ist, die Abgabenbehörde jederzeit alle für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse prüfen (Außenprüfung).

Gemäß § 99 FinStrG ist die Finanzstraßbehörde auch befugt, zur Klärung *das* Sachverhaltes Nachschauen und Prüfungen im Sinne der Abgaben- oder Monopolvorschriften vornehmen zu lassen.

Die einschränkenden Bestimmungen des § 148 Abs. 3 und 5 BAO gelten für solche Prüfungen nicht."

Im Prüfungsbericht vom 1.2.2017 wird wie folgt festgehalten:

"Eingesehene Unterlagen und Hinweise für den Dienstgeber:

Dienstgeber-, Dienstnehmerlohnkonten, Bilanzen, Betriebsvereinbarungen, Konten, Fahrtenbücher, Leasingverträge, Wohnungsbelegungsplan, Zeitaufzeichnungen, Belege, Tagesdiätenaufzeichnungen-Belege,

Die Heranziehung zur Haftung gemäß § 82 Einkommensteuergesetz (EStG) iVm § 202 Abs. 1 und § 224 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) wurde im Rahmen der Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände getroffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" ist insbesondere die Bedeutung

"öffentliches Anliegen an der Einhebung der Abgaben" beizumessen. Im Hinblick darauf, dass die Arbeitgeberhaftung ein für den praktischen Vollzug des Lohnsteuerverfahrens unerlässliches Element darstellt und die im vorliegenden Fall festgestellten Fehlberechnungen und Einbehaltungsdifferenzen nicht bloß von geringem Ausmaß sind, waren bei der Ermessensübung dem öffentlichen Interesse an einer ordnungsgemäßen Abgabenerhebung der Vorzug zu geben und die gegenständliche Haftungsheranziehung bescheidenmäßig auszusprechen.

Feststellungen

Pauschale Nachrechnung Finanz

Sachverhaltsdarstellung

Nachversteuerung von Prämienzahlungen:

Im Zeitraum 2006 bis 2015 wurden Überstunden teilweise zu Unrecht in Form von Prämienzahlungen als sonstige Bezüge gem. § 67 EStG behandelt und der Lohnsteuer mit dem festen Steuersatz von 6% unterworfen. Diese Prämienzahlungen waren dem laufenden Bezug zuzurechnen und nach dem Tarif nachzuversteuern (siehe Selbstanzeige vom 23.11.2016).

Pauschale Nachrechnung Finanz,

AA Zeitraum BMG alt Hinzurechnung BMG neu Nachforderung

L 1.1.2006 - 31.12.2015 0,00 154.257,10 154.257,10 47.048,40

Summen über die gesamte Feststellung pro Abgabenart

AA Zeitraum BMG alt Hinzurechnung BMG neu Nachforderung

L 1.1.2006 - 31.12.2015 0,00 154.257,10 154.257,10 47.048,40

Pauschale Nachrechnung Finanz

Sachverhaltsdarstellung

Nachversteuerung von steuerfrei ausbezahlten Kilometergeldern:

Im Zeitraum 2006 bis 2015 wurden Überstunden zu Unrecht in Form von steuerfreien Kilometergeldvergütungen gem. § 26 Z 4 EStG steuerfrei ausbezahlt. Diese steuerfrei gehaltenen Kilometergelder wurden im Zuge der Prüfung den Lohnabgaben unterworfen und nachversteuert. (siehe Selbstanzeige vom 23.11.2016)

Pauschale Nachrechnung Finanz

AA Zeitraum BMG alt Hinzurechnung BMG neu Nachforderung

L 1.1.2006 - 31.12.2015 0,00 601.141,40 601.141,40 219.416,60

Summen über die gesamte Feststellung pro Abgabenart**AA Zeitraum BMG alt Hinzurechnung BMG neu Nachforderung**

L 1.1.2006 - 31.12.2015 0,00 601.141,40 601.141,40 219.416,60

DB 1.1.2006 - 31.12.2015 0,00 601.141,40 601.141,40 27.051,40

DZ 1.1.2006 - 31.12.2015 0,00 601.141,40 601.141,40 2.404,60

Laut Feststellung des GPLA-Prüfers**Sachverhaltsdarstellung**

Nachversteuerung von steuerfrei ausgezahlten Tagesgeldern und Kilometergeldern für C.S.:

Die Reisekosten wurden gemäss den kollektivvertragliche Regelungen für Dienstreisen berichtigt und nachversteuert. Es erfolgte pauschal eine 10%ige Kürzung der steuerfrei ausbezahlten Tagesgelder bei DN/GF C.S..

Die Nachversteuerung der Taggelder gem. § 26 EStG erfolgte, da dem Arbeitnehmer des Öfteren kein Verpflegungsmehraufwand erwuchs (im Zusammenhang mit Arbeitsessen, Seminaren udgl.).

Bei den Kilometergeldern ergab sich bei Durchsicht der vorgelegten Unterlagen bei 20% der verrechneten Kilometergeldern eine durchschnittliche Abweichung von 9%.

Diesbezüglich keine SV Relevanz da der DN in Höchstbeitragsgrundlage.

C.S., VNR VNR**AA Zeitraum BMG alt Hinzurechnung BMG neu Nachforderung**

L 1.1.2006 - 31.12.2015 0,00 2.255,00 2.255,00 1.127,50

Summen über die gesamte Feststellung pro Abgabenart**AA Zeitraum BMG alt Hinzurechnung BMG neu Nachforderung**

L 1.1.2006 - 31.12.2015 0,00 2.255,00 2.255,00 1.127,50

DB 1.1.2006 - 31.12.2015 0,00 2.255,00 2.255,00 101,50

DZ 1.1.2006 - 31.12.2015 0,00 2.255,00 2.255,00 9,00

Pauschale Nachrechnung Finanz

Sachverhaltsdarstellung

Nachverrechnung Sachbezug KFZ:

Laut den vorgelegten Fahrtenbüchern wurden teilweise Fahrten Wohnung-Büro bzw. Büro-Wohnung nicht als Privatfahrten ausgewiesen. Eine ausschliessliche betriebliche Verwendung der drei KFZ daher nicht gegeben. Somit ist anzunehmen, dass eine teilweise Privatnutzung der vom Dienstgeber für die DN Flr. E (ab Juli 2013), Flr. P (ab Mai 2014) und Flr. R (ab Juli 2013) zur Verfügung gestellten KFZ Skoda Fabia Active TDI bzw. Skoda Fabia Active+ TDI, wenn auch nur im geringfügigem Ausmaß gegeben war. Es wurde daher ein Sachbezug /KFZ von 0,75% des Anschaffungswertes der KFZ angesetzt und nachverrechnet.

Hiezu wird angemerkt:

Voraussetzung für die Gewährung des halben Sachbezugswertes ist die genaue fortlaufende Führung eines Fahrtenbuches oder eines anderen gleichwertigen Nachweises. Aus diesem muss Datum, Anzahl der gefahrenen Kilometer, Kilometerstand, Ausgangs-und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen betrieblichen Fahrt klar erkennbar sein.

Ein Fahrtenbuch muss die jeweiligen Anfangs-und Endkilometerstände, die Gesamtanzahl der gefahrenen Kilometer, die Abgrenzung zu den privat gefahrenen km bzw. zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte enthalten, muss leserlich sein und laufend kontrolliert werden. Der Anspruch muss laufend nachgewiesen werden, eine Schätzung ist nicht zulässig.

Da eine Trennung der Dienstkilometer von den Privatkilometern immer streng vorgenommen werden muss, ist eine ständige Führung eines Fahrtenbuches erforderlich, aus der diese Trennung zweifelsfrei ersichtlich ist. Eine Rekonstruktion - etwa erst bei einer Prüfung - ersetzt diese Aufzeichnungen nicht.

Pauschale Nachrechnung Finanz

AA Zeitraum BMG alt Hinzurechnung BMG neu Nachforderung

L 1.1.2013 - 31.12.2015 0,00 6.847,41 6.847,41 2.636,25

Summen über die gesamte Feststellung pro Abgabenart

AA Zeitraum BMG alt Hinzurechnung BMG neu Nachforderung

L 1.1.2013 - 31.12.2015 0,00 6.847,41 6.847,41 2.636,25

DB 1.1.2013 - 31.12.2015 0,00 6.847,41 6.847,41 308,13

DZ 1.1.2013 - 31.12.2015 0,00 6.847,41 6.847,41 27,39

Wohnraumbewertung

Sachverhaltsdarstellung

Für die dem Arbeitnehmer zugeflossenen geldwerten Vorteile für Wohnraum wurde kein Sachbezug angesetzt.

M.G. , VNR VNR1

AA Zeitraum BMG alt Hinzurechnung BMG neu Nachforderung

L 1.8.2015 - 31.12.2015 13.127,20 1.185,80 14.313,00 512,40

Summen über die gesamte Feststellung pro Abgabenart

AA Zeitraum BMG alt Hinzurechnung BMG neu Nachforderung

L 1.8.2015 - 31.12.2015 13.127,20 1.185,80 14.313,00 512,40

DB 1.8.2015 - 31.12.2015 0,00 1.185,80 1.185,80 53,36

DZ 1.8.2015 - 31.12.2015 0,00 1.185,80 1.185,80 4,74

Ergebnisübersicht für das Jahr 2006

Abgabenart Betrag Säumniszuschlag

Lohnsteuer 26.759,25 535,19

Dienstgeberbeitrag 2.715,29 54,31

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 241,36 0,00

Summe 29.715,90, 589,50

Ergebnisübersicht für das Jahr 2007

Abgabenart Betrag Säumniszuschlag

Lohnsteuer 26.759,25 535,19

Dienstgeberbeitrag 2.715,29 54,31

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 241,36 0,00

Summe 29.715,90, 589,50

Ergebnisübersicht für das Jahr 2008

Abgabenart Betrag Säumniszuschlag

Lohnsteuer 26.759,25 535,19

Dienstgeberbeitrag 2.715,29 54,31

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 241,36 0,00

Summe 29.715,90, 589,50

Ergebnisübersicht für das Jahr 2009

Abgabenart Betrag Säumniszuschlag

Lohnsteuer 26.759,25 535,19

Dienstgeberbeitrag 2.715,29 54,31

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 241,36 0,00

Summe 29.715,90, 589,50

Ergebnisübersicht für das Jahr 2010

Abgabenart Betrag Säumniszuschlag

Lohnsteuer 26.759,25 535,19

Dienstgeberbeitrag 2.715,29 54,31

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 241,36 0,00

Summe 29.715,90, 589,50

Ergebnisübersicht für das Jahr 2011

Abgabenart Betrag Säumniszuschlag

Lohnsteuer 26.759,25 535,19

Dienstgeberbeitrag 2.715,29 54,31

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 241,36 0,00

Summe 29.715,90, 589,50

Ergebnisübersicht für das Jahr 2012

Abgabenart Betrag Säumniszuschlag

Lohnsteuer 26.759,25 535,19

Dienstgeberbeitrag 2.715,29 54,31

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 241,36 0,00

Summe 29.715,90, 589,50

Ergebnisübersicht für das Jahr 2013

Abgabenart Betrag Säumniszuschlag

Lohnsteuer 27.638,00 552,76

Dienstgeberbeitrag 2.818,00 56,36

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 250,49 0,00

Summe 30.706,49, 609,12

Ergebnisübersicht für das Jahr 2014

Abgabenart Betrag Säumniszuschlag

Lohnsteuer 27.638,00 552,76

Dienstgeberbeitrag 2.818,00 56,36

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 250,49 0,00

Summe 30.706,49, 609,12

Ergebnisübersicht für das Jahr 2015

Abgabenart Betrag Säumniszuschlag

Lohnsteuer 28.150,40 563,01

Dienstgeberbeitrag 2.871,36 57,43

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 255,23 0,00

Summe 31.276,99, 620,44"

Eine Selbstanzeige kann nur dann strafaufhebende Wirkung zukommen, wenn die einbekannte Abgabenschuld und die Abgabenerhöhung auch entsprechend der Vorgaben des § 29 Abs. 2 FinStrG entrichtet werden. Insoweit Straffreiheit nicht eintreten kann, entfällt die Verpflichtung zur Entrichtung einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 vorletzter Satz FinStrG, daher ist zunächst zu prüfen, ob eine ordnungsgemäße Entrichtung nach § 29 Abs. 2 FinStrG gegeben ist.

Mittels Selbstanzeige wurde hinsichtlich der Abgabennachforderungen ein Stundungsansuchen nach § 212 BAO eingebracht.

Mit Bescheid vom 30.1.2017 wurde die Abgabenerhöhung von € 88.776,00 festgesetzt und mit Bescheiden vom 31.1.2017 und 1.2.2017 die Abgabennachforderungen nach der Lohnsteuerprüfung.

Am 1.3.2017 wurde der Gesamtrückstand am Abgabenkonto in der Höhe von € 447.223,75 beglichen.

Die einmonatige Entrichtungsfrist des § 29 Abs. 2 FinStrG begann hinsichtlich der Abgabenerhöhung mit Zustellung des Festsetzungsbescheides zu laufen, damit wurde der Betrag von € 88.776,00 fristgerecht entrichtet.

Die lohnabhängigen Abgaben waren bei deren Nachmeldung bereits fällig gewesen, daher hätten sie nach § 29 Abs. 2 FinStrG binnen Monatsfrist ab Selbstanzeige entrichtet werden müssen, jedoch steht es nach § 29 Abs. 2 FinStrG zu mittels eines innerhalb der Monatsfrist eingebrachten Stundungsansuchens einen Zahlungsaufschub zu erlangen.

Gemäß § 212 Abs. 1 BAO kann auf Ansuchen des Abgabepflichtigen die Abgabenbehörde für Abgaben, hinsichtlich derer ihm gegenüber auf Grund eines Rückstandsausweises (§ 229) Einbringungsmaßnahmen für den Fall des bereits erfolgten oder späteren Eintrittes aller Voraussetzungen hiezu in Betracht kommen, den Zeitpunkt der Entrichtung der Abgaben hinausschieben (Stundung) oder die Entrichtung in Raten bewilligen, wenn die sofortige oder die sofortige volle Entrichtung der Abgaben für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden wäre und die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet wird.

Gemäß § 230 Abs. 3 BAO gilt: Wurde ein Ansuchen um Zahlungserleichterungen (§ 212 Abs. 1) vor dem Ablauf der für die Entrichtung einer Abgabe zur Verfügung stehenden Frist oder während der Dauer eines diese Abgabe betreffenden Zahlungsaufschubes im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz eingebracht, so dürfen Einbringungsmaßnahmen bis zur Erledigung des

Ansuchens nicht eingeleitet werden; dies gilt nicht, wenn es sich bei der Zahlungsfrist um eine Nachfrist gemäß § 212 Abs. 3 erster oder zweiter Satz handelt.

Nach den Unterlagen zur Abgabengebarung der Bf. ist jedoch lediglich ein Ansuchen vom 28.11.2016 angemerkt, welches am 7.12.2016 abgewiesen wurde. Das nächste Ansuchen vom 15.12.2016 wurde am 21.12.2016 abgewiesen. Diese Ansuchen betrafen lediglich lohnabhängige Abgaben für andere Zeiträume.

Da im Zeitpunkt der Entrichtung der Abgabenschuldigkeiten über das mit Selbstanzeige zur zu erwartenden Abgabennachforderung eingebrachte Stundungsansuchen nicht entschieden worden war, bestand bis zur Entrichtung eine Hemmung und sie erfolgte fristgerecht.

In der Beschwerdeschrift wie im Vorlageantrag wird eingewendet, dass das Wort "anlässlich" in § 29 Abs. 6 FinStrG so zu interpretieren sei, dass lediglich jene Abgabenansprüche von einer Abgabenerhöhung betroffen seien, auf die sich die Prüfungsankündigung bzw. Bekanntmachung beziehe.

Im Vorlageantrag wird zudem vorgebracht, dass Abgabenerhöhungen die Anforderungen der Engel-Kriterien erfüllten und als strafrechtliche Anklage zu bewerten seien. Eine Auslegung, wonach das Wort "anlässlich" auch Zeiträume erfassen, die nicht in der Prüfungsankündigung enthalten gewesen seien, laufe daher Art 7 EMRK zuwider.

Zur Frage, ob eine Abgabenerhöhung eine Strafe darstelle, wurden durch das BFG bereits in BFG 28.9.2015, RV/2100720/2015 und BFG 29.11.2016, RV/2101458/2016, Überlegungen angestellt, dazu ist beim Verfassungsgerichtshof eine Beschwerde zu E 210/2017 anhängig.

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.

Siehe dazu auch Herbst in Leitner/Brandl, Finanzstrafrecht 2017, Verfassungsfragen zur Selbstanzeige:

"In der Literatur wird die Auffassung eingenommen, dass die in § 29 Abs. 6 FinStrG festgelegte Abgabenerhöhung pönalen Charakter hat. Gegen diese Auffassung könnte eingewendet werden, dass - nach dem Grundsatz "volenti non fit iniuria" - niemand gezwungen wird, eine Selbstanzeige (anlässlich einer finanzbehördlichen Prüf- oder Kontrollamtshandlung) vorzunehmen; dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die in § 29 Abs. 6 FinStrG konkret vorgesehene, abgestufte Abgabenerhöhung nicht als unsachlich anzusehen ist."

Die Einführung der Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG verletzt auch nicht das Verbot des Zwanges sich nicht selbst beschuldigen zu müssen.

Die Darlegungsverpflichtung eines Selbstanzeigers ist in § 29 Abs. 1 FinStrG geregelt und hat durch die Normierung einer Abgabenerhöhung keine Änderung erfahren.

Aus § 29 Abs. 1 FinStrG ergibt sich, dass eine Verfehlung, die schuldhafte Begehung eines Finanzvergehens, in Form eines Anbringens des Selbstanzeigers darzulegen ist, um einen Strafaufhebungsgrund geltend zu machen.

Die Bekanntgabe einer Verfehlung ist auch nicht Gegenstand der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§§ 119, 120 BAO, weil sie nicht von einer Abgabenvorschrift der BAO, sondern von einer Vorschrift des FinStrG verlangt wird, daher ist nach den Vorgaben des Finanzstrafrechts eine über abgabenrechtliche Bestimmungen hinausgehende Darlegungsverpflichtung zu einem Fehlverhalten gegeben. Nur wer vermeint straffällig geworden zu sein, kann eine Strafaufhebung anstreben.

Der Verwaltungsgerichtshof hatte zudem zu Ra 2017/16/0107 vom 19.10.2017 eine a.o. Revision zu einem Erkenntnis des BFG hinsichtlich einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG zu behandeln und hatte dazu keine Einwände, dass eine Festsetzung einer Abgabenerhöhung durch die Abgabenbehörde erfolgt war und vom Bundesfinanzgericht im Rahmen eines Abgabenverfahrens und nicht im Rahmen eines Finanzstrafverfahrens ein Erkenntnis erlassen wurde.

BFG 28.9.2015, RV/2100720/2015, zweiter Rechtssatz zur Bedeutung des Wortes "anlässlich" in § 29 Abs. 6 FinStrG:

Die Bedeutung des Wortes "anlässlich" in § 29 Abs. 6 FinStrG ist nicht ident mit der Bedeutung dieses Wortes in § 29 Abs. 3 lit. c FinStrG:

Nach § 29 Abs. 3 lit. c FinStrG kann hinsichtlich der vom Prüfungsauftrag umfassten Zeiträume und Abgabenarten bei vorsätzlichen Finanzvergehen nur bei Prüfungsbeginn fristgerecht Selbstanzeige erstattet werden; durch das Wort "anlässlich" ergibt sich in diesem Zusammenhang, dass für nicht vom Prüfungsauftrag umfasste Zeiträume und Abgabenarten auch bei vorsätzlichen Finanzvergehen noch während einer Prüfung fristgerecht Selbstanzeige

erstattet werden kann. Daher steht es in dieser Bestimmung in einem Zusammenhang mit dem Prüfungszeitraum.

Mit Schaffung des § 29 Abs. 6 FinStrG idFd FinStrG-Nov. 2014, BGBl I 2014/65 war es erklärtes Ziel des Gesetzgebers, jedwedes Taktieren bei der Erstattung von Selbstanzeigen hintanzuhalten und eine Rückkehr zur Steuerehrlichkeit bereits vor Anstoß durch die Behörde dadurch zu fördern, dass jede Selbstanzeige, die erst nach Ankündigung einer Prüfungshandlung erstattet wird, nunmehr mit einer Abgabenerhöhung als Nebenanspruch nach § 3 Abs. 2 lit. a BAO belegt wird. Das Wort "anlässlich" in § 29 Abs. 6 FinStrG nimmt daher keine Einschränkung auf den Prüfungszeitraum und die im Prüfungsauftrag genannten Abgaben vor.

Eine Selbstanzeige hat nach § 29 Abs. 1 FinStrG die Darlegung einer Verfehlung zu enthalten, da nur "hinsichtlich vorsätzlich oder grob fahrlässig begangener Finanzvergehen" eine Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 leg. cit. zu entrichten ist.

Ist als Anlass der Darlegung der Verfehlung für Zeiträume oder Abgabenarten, die nicht vom Prüfungsauftrag umfasst waren, ein Entdeckungsrisiko durch die Prüfungshandlung zu sehen, wird die Selbstanzeige auch "anlässlich" der Prüfung und nicht losgelöst von einer Prüfungshandlung aus eigenem Antrieb erstattet.

Ob ein Bezug zwischen Prüfungsmaßnahme und Selbstanzeigenerstattung gegeben ist, ist im Rahmen der freien Beweiswürdigung festzustellen.

Als Vergehen wurden in der Selbstanzeige die steuerfreie Auszahlung von Kilometergeldern an Mitarbeiter, obwohl diesen Personen für Dienstreisen Firmenfahrzeuge zur Verfügung gestanden seien und die Bezahlung von Überstunden zum Teil in Form von Einmalzahlungen als sonstige Bezüge, obwohl die Vergütung als laufender Bezug der Tarifbesteuerung unterlegen wäre, genannt.

Die beigelegten Berechnungen wiesen einen Nachforderungsbetrag an verkürzten Abgaben von insgesamt € 459.659,66 aus.

Die Prüfung hat jedoch ergeben, dass einzelnen Personen die ausbezahlten Kilometergelder doch auch zugestanden sind.

Laut Eingang 16 im elektronischen Akt wurden nach der Berechnung der Prüferin € 601.141,40 in den Jahren 2006 bis 2015 zu Unrecht ausbezahlt.

Kilometergelder Lohnsteuer

2006 13.884,93 € 5.068,00

2007 47.940,74 € 17.498,37

2008 38.610,13 € 14.092,70

2009 40.049,19 € 14.617,95

2010 34.920,06 € 12.745,82

2011 64.374,66 € 23.496,75

2012 59.937,36 € 21.877,14

2013 70.149,66 € 25.604,63

2014 118.821,36 € 43.369,80

2015 112.453,31 € 41.045,46

€ 601.141,40 € 219.416,61

Ebenso ergab sich aus den Prämienzahlungen eine Lohnsteuernachforderung:

2007 € 2.356,74

2008 € 2.032,22

2009 € 1.543,30

2010 € 1.464,00

2011 € 5.860,65

2012 € 3.518,48

2013 € 4.368,62

2014 € 9.789,51

2015 € 16.114,91

Summe: € 47.048,42

Hinsichtlich des Faktums Kilometergelder ergaben sich auch Nachforderungen an Dienstgeberbeiträgen und Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen.

L	DB	DZ
€ 5.068,00	624,82	€ 55,54

€ 17.498,37	2.157,33	€ 191,76
€ 14.092,70	1.737,46	€ 154,44
€ 14.617,95	1.802,21	€ 160,20
€ 12.745,82	1.571,40	€ 139,68
€ 23.496,75	2.896,86	€ 257,50
€ 21.877,14	2.697,18	€ 239,75
€ 25.604,63	3.156,73	€ 280,60
€ 43.369,80	5.346,96	€ 475,29
€ 41.045,46	5.060,40	€ 449,81
€ 219.416,61	27.051,36	€ 2.404,57

Die Summe von € 295.920,95 als Verkürzungsbetrag=Mehrbetrag im Sinne des § 29 Abs. 6 FinStrG wird nur insoweit in Abrede gestellt, als nach Ansicht der Bf. der Zeitraum, für den eine Abgabenerhöhung festzusetzen ist, mit dem Prüfungszeitraum gleichzusetzen sein sollte, gegen die Berechnung und die Höhe der Summe der Mehrbeträge liegt kein Einwand vor.

Zum Wort "anlässlich" ist fallbezogen festzustellen:

Der Prüfungsauftrag lautete laut Prüfungsablaufdatenblatt zunächst auf die Jahre 2011 bis 2013. Die Anmeldung erfolgte am 24.10.2016 durch Frau B. Der Prüfungsbeginn ist mit 23.11.2016, 9 Uhr angegeben. Die Selbstanzeige weist den handschriftlichen Vermerk am 23.11.2016 übernommen und am 24.11.2016 an den TL (Anmerkung = Teamleiter) übergeben auf. Am 24.11.2016 wurde nach Bekanntgabe der Einreichung einer Selbstanzeige bei Prüfungsbeginn an die Finanzstrafbehörde durch diese eine Prüfung nach § 99 Abs. 2 FinStrG angeordnet.

Der Bescheid über den Prüfungsauftrag nach § 99 Abs. 2 FinStrG betreffend die Jahre 2006 bis 2015 stammt vom 28.11.2016.

Wenn nach Anmeldung einer Prüfung Verkürzungen durch die unrichtige Berechnung von Kilometergeldern und Prämien in einer bedeutsamen Größenordnung bei zahlreichen Personen einbekannt werden, liegt es nahe, dass dieses Vorgehen nicht erst im ersten Jahr des Prüfungszeitraumes begonnen hat. Dass die Verkürzungen lediglich auf Grund von schuldlosen Fehlberechnungen erfolgt seien, wurde im Beschwerdeverfahren nicht

vorgebracht und damit das Vorliegen der subjektiven Tatseite für die bewirkten Finanzvergehen (unrichtige monatliche Meldungen bei 120 Fälligkeiten in 10 Jahren) nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG oder § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG (bei zumindest einem Täter) außer Streit gestellt.

Die Prüfung war daher nach freier Beweiswürdigung des Senates der Anlass auch für nicht vom Prüfungsauftrag umfasste Zeiträume Selbstanzeige zu erstatten, weil ein Prüfer bei Entgegennahme einer solchen Selbstanzeige den Prüfungszeitraum unzweifelhaft bei der Annahme von hinterzogenen Abgaben auf Vorzeiträume auszudehnen hatte.

Da sie somit anlässlich einer Prüfung erstattet wurde, sind die Voraussetzungen für die Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG gegeben. Die Bemessungsgrundlage wurde richtig ermittelt und die Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG zu Recht mit 30 % der Summe der Verkürzungsbeträge festgesetzt.

Die Beschwerde war als unbegründet abzuweisen.

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.

Zur Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, ob das Wort "anlässlich" in § 29 Abs. 6 FinStrG im Sinne der freien Beweiswürdigung durch die erkennende Abgabenbehörde bzw. das BFG auszulegen oder hinsichtlich des Anspruches auf eine Abgabenerhöhung auf den Prüfungszeitraum abzustellen ist, gibt es bisher keine Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs, daher wird eine ordentliche Revision zugelassen.

Wien, am 24. Mai 2018