

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat in der Beschwerdesache S, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 9.02.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart vom 12.01.2018 betreffend Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG zur Einkommensteuer 2010 in der Sitzung am 28.3.2019 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird – ersatzlos – aufgehoben.

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

## **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheid vom 12.1.2018 wurde gemäß § 29 Abs. 6 Finanzstrafgesetz (FinStrG lt. FinStrG-Nov 2010, BGBl I 2010/104 ab 1.1.2011) eine Abgabenerhöhung von € 89.320,81 aufgrund nachstehender Bemessungsgrundlage festgesetzt:

Abgabenart Zeitraum Mehrbetrag

Einkommensteuer 2010 357.283,24

Summe der Mehrbeträge, davon Abgabenerhöhung 25 % = € 89.320,81

"Begründung

Am 16.4.2012 wurde im Namen und im Auftrag von S von der K eine Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG beim Finanzamt Wien 1/23 eingebracht: Die Selbstanzeige wirkt gegenüber S als gesellschaftsrechtlicher Vertreter der AG sowie als Privatperson im betreffenden Zeitraum, und zwar in den Wirtschaftsjahren 2002/03 bis laufend. Als Grund für die Selbstanzeige wurde angegeben: Gehaltsbestandteile von S wurden aus KFZ Verrechnungen um EUR 53.316,94 gekürzt.

Am 2.8.2012 wurde von S, vertreten durch die KPMG-Alpen Treuhand AG, eine Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG für den Zeitraum 1984 - 2011 erstattet.

Hinsichtlich des Jahres 2010 wurden bisher nicht erklärte Gewinne, Einnahmen bzw. Erlöse angezeigt:

o Einkünfte aus in- und ausländischen Kapitalveranlagungen aus Konten, die seit 2000

über die Stiftungen J 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 Veranlagungszeitraum zu verstehen.

Bei den in der Selbstanzeige vom 16.4.2012 angegebenen Sachverhalten handelt es sich um dem Lohnsteuerabzug unterliegenden Zuwendungen der AG an

S. Da die Lohnsteuer bloß eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer darstellt, ist die Selbstanzeige des S vom 16.4.2012 als Selbstanzeige zur Abgabenart Einkommensteuer zu werten.

Betreffend Einkommensteuer liegt somit eine (Vor-) Selbstanzeige für das Jahr 2010 (Selbstanzeige vom 16.4.2012) 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 Abgabennachforderungen lt. Abgabenbescheiden vorn 4.12.2017 betreffend die in der Selbstanzeige vom 2.8.2012 offengelegten Sachverhalte.

Einkommensteuer, Kapitaleinkünfte 357.283,24"

\*\*\*\*\*

Gegen diesen und weitere Abgabenerhöhungsbescheide für Vorjahre richtet sich die Beschwerde vom 9. Februar 2018 mit folgender Textierung:

"Bescheide gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG idF FinStrG-Nov 2010, BGBl I 2010/104, hinsichtlich Einkommensteuer der Jahre 2008-2010, jeweils vom 12. Jänner 2018 (Datum mittels Stempel vermerkt)

BESCHEIDBESCHWERDE gem. § 243 BAO

Antrag gem. § 262 Abs. 2 lit. a BAO (= Unterbleiben einer Beschwerdeverentscheidung)

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, S, erheben wir gegen die Bescheide gem. § 29 Abs. 6 FinStrG idF FinStrG-Nov 2010, BGBl I 2010/104, hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2008-2010, jeweils vom 12. Jänner 2018 (Datum mittels Stempel vermerkt), zugestellt beim Mandanten am 16.01.2018, innert offener Frist das Rechtsmittel der

BESCHEIDBESCHWERDE gem. § 243 BAO und dürfen wie folgt begründend ausführen:

## 1. Sachverhalt

Mit den angefochtenen Bescheiden wurden bei unserem Mandanten für die Jahre 2008-2010 Abgabenerhöhungen gem. § 29 Abs. 6 FinStrG iHv EUR 86.610,42 für 2008, EUR 91.976,57 für 2009 und EUR 89.320,81 für 2010 und somit insgesamt iHv EUR 267.907,80 festgesetzt.

Die Behörde führt iZm der Abgabenerhöhung für das Jahr 2008, 2009 und 2010 in ihrer Begründung auszugsweise wie folgt aus:

*Am 16.04.2012 wurde im Namen und im Auftrag von S von der K eine Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG beim Finanzamt Wien 1/23 eingebracht: Die Selbstanzeige wirkt gegenüber S als gesellschaftsrechtlicher Vertreter der AG sowie als Privatperson im betreffenden Zeitraum, und zwar in den Wirtschaftsjahren 2002/03 bis laufend. Als Grund für die Selbstanzeige wurde angegeben: Gehaltsbestandteile von S wurden aus KFZ Verrechnungen um EUR 53.316,94 gekürzt.*

*Am 29.6.2012 (Datierung mit 28.6.2012) wurde für S eine Selbstanzeige nach Finanzstrafrecht für den Zeitraum 2006 - 2009 von der S.Steuerberater abgegeben. Als Grund für die Selbstanzeige wurden bisher nicht erfasste Aufsichtsratsvergütungen, Spesenvergütungen, Konsulentenhonorare und Qualitätsvergütungen für Lieferungen angeführt (nur hinsichtlich der Jahre 2008 und 2009).*

*Am 2.8.2012 wurde von S, vertreten durch die KPMG-Alpen Treuhand AG, eine Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG für den Zeitraum 1984 - 2011 erstattet.*

- Einkünfte aus in- und ausländischen Kapitalveranlagungen aus Konten, die seit 2000 über die Stiftungen J und N gehalten wurden.*
- Gewinne aus dem Verkauf von drei Lebensversicherungen (nur hinsichtlich des Jahres 2008).*
- Gewinn aus den Verkäufen der Anteile an der Y.GmbH (nur hinsichtlich des Jahres 2009).*

*Wurde bereits einmal hinsichtlich desselben Abgabeanpruches 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 Abgabeanpruchs im Sinne des § 29 Abs. 6 FinStrG ist Identität in der Abgabenart und Veranlagungszeitraum zu verstehen.*

*Betreffend Einkommensteuer liegt somit eine (Vor-) Selbstanzeige für die Jahre 2008, 2009 und 2010 (Selbstanzeige vom 29.6.2012 (nur hinsichtlich der Jahre 2008 und 2009)*

und vom 16.04.2012 vor, die Selbstanzeige vom 2.8.2012 stellt eine weitere Selbstanzeige im Sinne des § 29 Abs. 6 FinStrG dar.

## 2. Begründung für 2008-2010

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 auf unsere Bescheidbeschwerde vom 11. Jänner 2016 gegen den Bescheid gem. § 29 Abs. 6 FinStrG vom 18. Dezember 2015, sowie auf unsere Bescheidbeschwerde vom 3. Jänner 2017 gegen den Bescheid gem. § 29 Abs. 6 FinStrG vom 12. Dezember 2016 verweisen, sowie auf unsere Bescheidbeschwerde vom 20. Dezember 2017 gegen den Bescheid gem. § 29 Abs. 6 FinStrG vom 7. Dezember 2017 hinsichtlich Einkommensteuer 2007 und Umsatzsteuer 2007 verweisen, die dieser Beschwerde beigelegt sind und dementsprechend integralen Bestandteil dieser Beschwerde bilden.

Des Weiteren ergibt sich der Verstoß des § 29 Abs. 6 FinStrG idF FinStrG-Nov 2010 (BGBl I 2010/104) gegen Art 6 MRK - basierend auf dem einschlägigen Fachschrifttum (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 der Rechtsprechung des BFG zum FinStrG (Vgl. zB BFG Wien 11.11.2014, RV/7300039/2014, sowie BFG Linz 22.5.2015, RV/5101101/2014) - daraus, dass die Normen des § 29 FinStrG - insbesondere auch der Abgabenerhöhungstatbestand nach § 29 Abs. 6 FinStrG - „materielles Finanzstrafrecht“ darstellen (Ausdrücklich BFG Linz 22.5.2015, RV/5101101/2014) und entsprechend Art 6 MRK Strafen nur durch ein „Tribunal“ im Sinne des Art 6 MRK verhängt werden dürfen. Die Abgabenerhöhungsbescheide nach § 29 Abs. 6 FinStrG idF FinStrG-Nov 2010 (BGBl I 2010/104) werden jedoch ausschließlich durch ein Finanzamt verhängt, NICHT jedoch durch ein Tribunal.

Letztlich resultieren auch die von MR Dr. Reger in seinem Beitrag zur Festschrift *Ritz* beschriebenen Probleme bei der Festsetzung der Abgabenerhöhungen nach § 29 Abs. 6 FinStrG mit den verfassungsrechtlichen Prinzipien der Gewaltenteilung und zum Rechtsstaatlichkeitsprinzip (wegen des Rechtsschutzdefizits für den Rechtsunterworfenen) (Vgl. *Reger*, Abgabenerhöhungen und Strafaufhebung, in: Koran/Moser (Hrsg), Die BAO im Zentrum der Finanzverwaltung, FS Ritz, Wien 2015, 255 (263f)) daraus, dass eine Abgabenbehörde Abgabenerhöhungsbescheide erlässt oder aufhebt, die in Kernbereiche des Finanzstrafrechts eingreifen und daher eigentlich nur von Tribunalen nach Art 6 MRK hätten verhängt werden dürfen.

Im Ergebnis vertreten wir auch hinsichtlich der für die Jahre 2008, 2009 und 2010 festgesetzten Zuschläge die Auffassung, dass 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.

Der Bescheid nach § 29 Abs. 6 idF FinStrG-Nov 2010 hinsichtlich des Jahres 2010 ist zusätzlich aus folgendem Grund mit Rechtswidrigkeit belastet: Es handelt sich bei der Jahreseinkommensteuer und der Lohnsteuer um zwei verschiedene Abgabenansprüche. Da die für das Jahr 2010 von der Kanzlei K am 16.4.2012 eingebrachte Selbstanzeige eine Lohnsteuerverkürzung betraf, die am 2.8.2012 folgende Selbstanzeige der KPMG Alpen-Treuhand hingegen eine aus ausländischem Kapitalvermögen resultierende Einkommensteuerverkürzung für 2010, liegt ein notwendiges Tatbestandsmerkmal des § 29 Abs. 6 FinStrG idF FinStrG-Nov 2010 nicht vor. Da zum einen ein Lohnsteueranspruch 2010 und zum anderen der Einkommensteueranspruch 2010 mit zwei selbständigen Selbstanzeigen angezeigt wurden, ist keine wiederholte Selbstanzeige „hinsichtlich desselben Abgabenanspruches“ gegeben.

Daher erfolgten die Festsetzungen der Abgabenerhöhungen betreffend die Einkommensteuer 2008, 2009 und 2010 (wie bereits die entsprechenden Abgabenerhöhungen betreffend Einkommensteuer 2004, 2005, 2006 und 2007 und betreffend Umsatzsteuer 2007) rechtswidrig.

Die Bescheide gem. § 29 Abs. 6 FinStrG für die Jahre 2008-2010, jeweils vom 12. Jänner 2018 (Datum mittels Stempel vermerkt), sind daher wie bereits die Bescheide vom 9. Dezember 2014 (betreffend Einkommensteuer 2004), vom 18. Dezember 2015 (betreffend Einkommensteuer 2005) vom 12. Dezember 2016 (betreffend Einkommensteuer 2006) und vom 7. Dezember 2017 (betreffend Einkommensteuer 2007 und Umsatzsteuer 2007) mit Rechtswidrigkeit belastet.

### 3. Anträge

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

#### ANTRAG

alle vorgenannten Bescheide gem. § 29 Abs. 6 FinStrG hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2008-2010, jeweils vom 12. Jänner 2018 (Datum mittels Stempel vermerkt) ersatzlos aufzuheben.

Aufgrund der Tatsache, dass die gegenständliche Rechtsfrage bereits seit der Veranlagung zur Einkommensteuer 2004, 2005, 2006 und 2007 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 Beschwerdeentscheidung nicht ergehen wird, stellen wir gem. § 262 Abs. 2 lit. a BAO den

#### ANTRAG

keine Beschwerde vor Entscheidung zu erlassen und unsere Beschwerde 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."

\*\*\*\*\*

Die Beschwerden gegen die Abgabenerhöhungsbescheide für die Jahre 2008 und 2009 wurden am 12.3.2019 und 20.3.2019 zurückgezogen. Hinsichtlich der Beschwerde gegen die Festsetzung einer Abgabenerhöhung für 2010 wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen, somit konnte durch den Senat am 28.3.2019 in einer nichtöffentlichen Sitzung entschieden werden.

### **Über die Beschwerden wurde erwogen:**

Verfahrensgegenständlich ist im Rahmen eines Abgabenverfahrens nach einem diesbezüglichen Antrag des Bf. durch einen Senat des Bundesfinanzgerichts im Beschwerdeverfahren eine Festsetzung einer Abgabenerhöhung 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 § 265 Abs. 1p 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. 1w FinStrG mit 1.10.2014 in Kraft und ist auf Selbstanzeigen anzuwenden, die nach dem 30. September 2014 erstattet werden.

Die verfahrensgegenständliche Selbstanzeige wurde zu einem Zeitpunkt, zu dem für eine weitere Selbstanzeige hinsichtlich desselben Abgabenanspruches nach § 29 Abs. 6 FinStrG eine Abgabenerhöhung zu entrichten war, erstattet, 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.

Der Verfassungsgerichtshof hat sich in seinem Erkenntnis vom 10.10.2018 zu E 2751/2018 mit Behauptungen hinsichtlich der Verfassungswidrigkeit der Bestimmung des § 29 Abs. 6 FinStrG befasst und in der Folge die Behandlung der Beschwerde des Bf. zu RR/7100101/2018 mit Beschluss vom 26.11.2018, zu E 2242/2017 abgelehnt.

Somit kann der Bf. hinsichtlich dieses Vorbringens in seiner Beschwerdeschrift auf die zwischenzeitig ergangene Judikatur des Verfassungsgerichtshofs verwiesen werden.

Die Frist zur geforderten Entrichtung 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.

Die Einkommensteuernachforderungen 2008, 2009 und 2010 wurden am 4.12.2017 verbucht. Das Abgabenkonto wies zu diesem Zeitpunkt (nur) ein Guthaben von € 694,758,20 auf, jedoch wurde bereits am 3.8.2012 eine Einzahlung von € 4.983.031,86 auf Verwahrung gebucht und der mit sämtlichen Buchungen vom 4.12.2017 ausgewiesene Gesamtrückstand mit einer Begleichung aus dem Verwahrungskonto abgedeckt.

Auch die festgesetzten Abgabenerhöhungen nach § 29 Abs. 6 FinStrG wurden durch Buchungen aus dem auf Verwahrung deponierten Geldbetrag entsprechend den gesetzlichen Vorgaben entrichtet.

Weitere Selbstanzeige hinsichtlich desselben Abgabenanspruches:

Es liegen Selbstanzeigen mit folgendem Datum vor.

Einkommensteuer 2010: Selbstanzeige v. 16.4.2012 und 2.8.2012

Zur verfahrensgegenständlichen Abgabenerhöhung wird wie auch schon in einem Vorverfahren zu RV/7100768/2017 und RV/7100960/2017 eingewendet, dass materielles Strafrecht vorliege und die Bestimmung des § 29 Abs. 6 FinStrG gegen Art. 6 MRK verstoße.

Zu E 2751/2018 hat der VfGH am 10.10.2018 folgenden Leitsatz und Rechtssatz zur Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG in der nach dem 30.9.2014 gültigen Fassung formuliert:

"Leitsatz: Keine Verletzung in Rechten wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm betreffend die Abgabenerhöhung als (weitere) Voraussetzung zur Erlangung der Straffreiheit bei Selbstanzeigen im Finanzstrafrecht nach finanzbehördlicher Ankündigung;



keine Verletzung im Gleichheitsrecht durch die Abgabenerhöhung für vorsätzlich und grob fahrlässig begangene Finanzvergehen; Beseitigung der Strafbarkeit und Aufhebung der Schuld durch die Selbstanzeige im Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers

Rechtssatz:

Kein Widerspruch des § 29 Abs. 6 und § 265 Abs. 1w FinStrG idF BGBl I 65/2014 zu Art 7 EMRK: Das aus Art 7 EMRK abgeleitete Rückwirkungsverbot strengerer Strafgesetze ist nur auf Bestimmungen anwendbar, die Straftaten und die jeweils drohende Strafe festlegen. Bestimmungen, die keinen materiell-strafrechtlichen Inhalt aufweisen, sind hingegen nicht vom Schutzbereich des Art 7 EMRK erfasst. Im Hinblick auf § 29 FinStrG kann dahingestellt bleiben, ob es sich bei der Regelung des Strafaufhebungsgrundes der Selbstanzeige um eine materiell-strafrechtliche Bestimmung im Schutzbereich des Art 7 EMRK handelt, zumal die Einführung des § 29 Abs. 6 FinStrG iVm § 265 Abs. 1w FinStrG mit BGBl I 65/2014 keine rückwirkende Abgabenerhöhung für Selbstanzeigen von Finanzvergehen bewirkt: Gemäß § 265 Abs. 1w FinStrG tritt das zusätzliche Erfordernis der Entrichtung eines Abgabenerhöhungsbetrages nach § 29 Abs. 6 FinStrG mit 01.10.2014 in Kraft und gilt für ab dem 30.09.2014 erstattete Selbstanzeigen, welche eine Straffreiheit im Finanzstrafrecht bewirken. Die Abgabenerhöhung ist daher nicht auf bereits vor Inkrafttreten des § 29 Abs. 6 FinStrG erstattete Selbstanzeigen anwendbar. Es liegt in der Rechtsnatur des Strafaufhebungsgrundes der Selbstanzeige, dass dieser seine Rechtswirkung nicht im Tatzeitpunkt, sondern erst nach Verwirklichung der Tat - vorliegend im Zeitpunkt, in dem sich der Täter zur Erstattung einer Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG entschließt - entfaltet. Die zunächst gegebene Strafbarkeit eines Finanzvergehens wird zu einem späteren Zeitpunkt - etwa durch Verjährung oder durch ein bestimmtes Nachtatverhalten - beseitigt. Die Frage des Günstigkeitsvergleichs nach Art 7 EMRK - dessen Anwendbarkeit im konkreten Fall vorausgesetzt - stellte sich im Hinblick auf § 29 FinStrG nur dann, wenn das (nach der alten Rechtslage günstiger behandelte) Nachtatverhalten bereits gesetzt wurde und nach Inkrafttreten der Gesetzesänderung rückwirkend strengeren Anforderungen unterworfen wird. Eine solche Rückwirkung des § 29 Abs. 6 FinStrG idF BGBl I 65/2014 auf bereits gesetztes Nachtatverhalten liegt jedoch nicht vor, weil die Regelung des § 29 Abs. 6 FinStrG auf vor deren Inkrafttreten am 01.10.2014 bereits erstattete Selbstanzeigen nicht anwendbar ist. Keine Verletzung des Art. 6 EMRK durch § 29 FinStrG idF BGBl I 65/2014: Die Verfahrensgarantien des Art. 6 EMRK beziehen sich nicht auf die Erstattung einer Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG: In dem von § 29 FinStrG geregelten Tatbestand der Darlegung eines Finanzvergehens durch den Täter selbst wird ein (gerichtliches oder behördliches) Verfahren gegen den Täter oder an der Tat Beteiligte gerade nicht geführt. § 29 FinStrG verlangt vielmehr unter dem Gesichtspunkt der Rechtzeitigkeit der Selbstanzeige, dass (noch) kein (finanz-)strafrechtliches Verfahren - eine Verfolgungshandlung iSd § 29 Abs. 3 lit. a iVm § 14 Abs. 3 FinStrG - eingeleitet wurde. Gleiches gilt für Selbstanzeigen gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG, die aus Anlass der Bekanntgabe einer behördlichen Überprüfung erfolgen und für die das Erfordernis der Entrichtung einer

Abgabenerhöhung vorgesehen ist. Der Abgabenerhöhungsbetrag bestimmt sich anhand der vom Anzeiger selbst - noch vor Einleitung eines finanzbehördlichen Strafverfahrens - zur Anzeige gebrachten Abgabebeträge (Mehrbeträge). Durch die rechtzeitige Entrichtung der Abgabenerhöhung und unter den übrigen Voraussetzungen des § 29 FinStrG beseitigt der Anzeiger die Strafbarkeit der von ihm zur (Selbst-)Anzeige gebrachten Finanzvergehen, bevor eine Verfolgungshandlung iSd § 29 Abs. 3 lit. a iVm § 14 Abs. 3 FinStrG gesetzt wurde. Die Garantien des Art. 6 EMRK beziehen sich daher auch nicht auf die Selbstanzeige anlässlich der Bekanntgabe einer finanzbehördlichen Überprüfung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG vor einem (finanz-)strafrechtlichen Verfahren. Keine Überschreitung des rechtspolitischen Gestaltungsspielraums bei der Ausgestaltung von Strafaufhebungsgründen im Finanzstrafrecht. Die Regelung des § 29 Abs. 6 FinStrG stellt sich weder im Hinblick auf die Bemessung der Abgabenerhöhung als überschießend noch hinsichtlich dessen Adressatenkreis als gleichheitswidrig dar. Mit den in § 29 Abs. 6 zweiter Satz FinStrG vorgesehenen Prozentsätzen hat der Gesetzgeber eine hinreichend differenzierte Regelung geschaffen, die sich in die Systematik des § 29 FinStrG einfügt. Der Gesetzgeber hat einen gestaffelten Zuschlag vorgesehen, der sich nach den von der Selbstanzeige umfassten Abgabenverkürzungen berechnet. Der für den Höchstzuschlag von 30% bestimmte Schwellenbetrag von Mehrbeträgen über € 250.000,- steht im Einklang mit den dem § 39 Abs. 3 lit. b FinStrG betreffend den qualifizierten Abgabebetrug zugrunde liegenden Wertungen. Es ist aus Sicht des Gleichheitsgrundsatzes verfassungsrechtlich ebenso wenig zu beanstanden, dass § 29 Abs. 6 FinStrG die Abgabenerhöhung für die Selbstanzeige von vorsätzlich und grob fahrlässig begangenen Finanzvergehen gleichermaßen einbezieht und hinsichtlich der vorgesehenen Prozentsätze nicht auf die Schuld des Selbstanzeigers abstellt. Dies ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass die Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG keine Bestrafung darstellt, die eine Unterscheidung dieser Tätergruppen bedingte: Die Abgabenerhöhung trägt dem Umstand Rechnung, dass sich der Täter in den Fällen des § 29 Abs. 6 erster Halbsatz FinStrG erst nach der finanzbehördlichen Ankündigung zur Selbstanzeige veranlasst sieht. Die in § 29 Abs. 6 FinStrG vorgesehene Abgabenerhöhung soll dahingehend wirken, mit der Selbstanzeige von vorsätzlich und grob fahrlässig begangenen Finanzvergehen nicht erst bis zur (Ankündigung der) finanzbehördlichen Überprüfung zuzuwarten. Die Abgabenerhöhung schafft einen Anreiz, Selbstanzeigen bereits frühzeitig, ohne konkreten Anlass einer behördlichen Überprüfung, zu erstatten. Im Rahmen der finanzbehördlichen Feststellung des Abgabenerhöhungsbetrages bei einer Selbstanzeige gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG wird kein Verschulden des Anzeigers festgestellt; die Schuld wird mit der Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG aufgehoben und die Strafbarkeit beseitigt. Es steht dem Gesetzgeber bei der Regelung des Strafaufhebungsgrundes frei, diesen ohne Bedachtnahme auf das Verschulden des Selbstanzeigers für das freiwillig zur Anzeige gebrachte Finanzvergehen vorzusehen."

Die Behandlung der Beschwerde des Bf. in einem Vorverfahren zur verfahrensgegenständlichen Entscheidung (zu § 29 Abs. 6 FinStrG in der Fassung der

Finanzstrafgesetznovelle 2010, BGBl I 104/2010) wurde in der Folge mit Beschluss des VfGH vom 26.11.2018, E 2242/2017 mit folgender Begründung abgelehnt:

"Soweit die Beschwerde verfassungsrechtliche Fragen berührt, als die Rechtswidrigkeit der die angefochtene Entscheidung tragenden Rechtsvorschriften behauptet wird (§ 29 Abs. 6 FinStrG), lässt ihr Vorbringen vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (VfGH 10.10.2018, E 2751/2018) die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung in einem anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat."

Weitere über die durch den VfGH bereits entschiedenen Rechtsfragen hinausgehende Einwände lagen gegen die Festsetzung von Abgabenerhöhungen für die Mehrbeträge an Einkommensteuer 2008 und 2009 nicht vor.

Hinsichtlich des Jahres 2010 wird jedoch der Einwand erhoben, dass es sich bei den zuvor mittels Selbstanzeige vom 16.4.2012 angegebenen Sachverhalten um dem Lohnsteuerabzug unterliegende Zuwendungen der AG an den Bf. gehandelt habe und hinsichtlich der Jahreseinkommensteuer und der Lohnsteuer zwei verschiedene Abgabeanprüche vorlägen, womit die Voraussetzungen des § 29 Abs. 6 FinStrG einer weiteren Selbstanzeige zum selben Abgabeanpruch nicht gegeben seien.

Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabeanpruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a BAO entsteht bei der Einkommensteuer der Abgabeanpruch für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

Die Lohnsteuer ist keine eigene Steuer sondern eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer. Auf eine Einkommensteuerschuld sind auch die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen, anzurechnen.

Bei der Lohnsteuer handelt es sich um einen Steuerabzugsbetrag iSd. § 4 Abs. 2 Z 3 BAO.

Gemäß § 4 Abs. 2 Z 3 BAO entsteht für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte der Abgabeanpruch.

Tatsächlich ergibt sich aus der Selbstanzeige vom 16.4.2012, dass bei Kontrolle der Lohnverrechnung der AG betreffend Prämienabrechnungen Abrechnungsmodalitäten festgestellt worden seien, die einer gesonderten steuerlichen Würdigung unterzogen werden sollten und ist in der Folge von Gehaltsbestandteilen die Rede.

Auf Grund dieser Selbstanzeige wurde bei der AG1 eine Lohnsteuerprüfung durchgeführt, deren Ergebnisse im Bericht vom 18.12.2012 festgehalten sind.

Demnach hat der Bf. Gutscheine für seinen privaten Bedarf verwendet und wurde dieser Vorteil bei der AG1 den lohnabhängigen Abgaben unterzogen.

Weiters wurden die dem Bf. zustehenden Urlaubstage um vom Unternehmen getragene PKW-Kosten, die jedoch seinen privaten Bereich betrafen, gekürzt, wodurch es zu einer Steuerersparnis gekommen ist. Dieser Steuervorteil wurde ebenfalls im Rahmen der Prüfung durch Nachversteuerung ausgeglichen und Nachforderungen an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag bei der AG1 festgesetzt.

Lohnsteuer und Einkommensteuer stellen somit zwar dieselbe Abgabenart dar und es liegt verfahrensgegenständlich für das Jahr 2010 auch ein identer Besteuerungszeitraum hinsichtlich der mit Selbstanzeige vom 16.4.2012 und 2.8.2012 einbekannten finanzstrafrechtlich relevanten Sachverhalte vor, jedoch wurden die Selbstanzeigen nicht zum selben Abgabenanspruch erstattet, daher sind die Voraussetzungen für die Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG für Einkommensteuer 2010 nicht gegeben und war dieser Bescheid spruchgemäß aufzuheben.

### **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.

Eine solche Rechtsfrage liegt verfahrensgegenständlich nicht vor. Die Lösung ergibt sich aus den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung zur Entstehung des Abgabenanspruches.

Wien, am 28. März 2019