

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache A.L., (Bf.) vertreten durch Lang & Obermann Stb. GmbH, Kandlgasse 15, 1070 Wien, über die Beschwerde vom 10. Dezember 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 04. November 2013, über die Abweisung eines Antrages auf Festsetzung eines Verkürzungszuschlages nach § 30a FinStrG zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 4. November 2013 wurde der Antrag des Bf. vom 29. Oktober 2013 betreffend Festsetzung eines Verkürzungszuschlages mit der Begründung, dass dies gemäß § 30a Abs. 6 FinStrG nicht zulässig sei, abgewiesen.

Dagegen richtet sich die Berufung vom 10. Dezember 2013, in der festgehalten wird, dass es zwar richtig sei, dass gemäß § 30a Abs. 6 FinStrG die Festsetzung einer Abgabenerhöhung ausgeschlossen sei, wenn hinsichtlich der betroffenen Abgaben bereits ein Finanzstrafverfahren anhängig sei. Im konkreten Fall sei zwar eine Prüfung nach § 99 FinStrG eingeleitet worden, es seien jedoch darüber hinaus Feststellungen zu verschiedenen Gewinnermittlungsfragen, welche nicht Gegenstand der behördlichen Einleitung des Finanzstrafverfahrens gewesen seien, getroffen worden. In diesen Punkten habe sich die Prüfung gemäß § 99 FinStrG nicht von einer "normalen" Außenprüfung unterschieden.

Nach Ansicht des Abgabepflichtigen müsste daher zumindest für die unter dieser Teilzahl subsummierten Feststellungen die Anwendung des § 30a FinStrG zulässig sein.

Der Pflichtige ersuche daher die Berufung unter diesem Aspekt zu prüfen und für die bezughabenden Feststellungen im Prüfungsbericht den Verkürzungszuschlag gemäß § 30a zu gewähren, da diese nicht Gegenstand des eingeleiteten Finanzstrafverfahrens gewesen seien.

Dazu erging am 3. Februar 2014 eine Beschwerdevorentscheidung mit Abweisung der Beschwerde.

In der Begründung wird ausgeführt, dass gemäß § 30a Abs. 6 FinStrG die Festsetzung einer Abgabenerhöhung ausgeschlossen sei, wenn hinsichtlich der betroffenen Abgaben bereits ein Finanzstrafverfahren anhängig sei. Bei den betroffenen Abgaben handle es sich um Umsatzsteuer und Einkommensteuer, diese Abgaben seien auch im Prüfungsauftrag angeführt.

Eine weitere Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Verkürzungszuschlages sei die Entrichtung der Abgabennachforderung innerhalb eines Monates nach deren Festsetzung. Die Festsetzung sei am 8.11.2013 erfolgt. Die Entrichtung sei jedoch bis dato unterblieben.

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 4. März 2014, in dem eingewendet wird, dass die Begründung der Beschwerdevorentscheidung unrichtig sei. Zunächst werde darauf hingewiesen, dass es sich zwar um eine nach § 99 FinStrG eingeleitete Prüfung handle, diese sich aber hinsichtlich aller anderen Prüfungsfeststellungen wie eine "normale" Außenprüfung dargestellt habe und keine der übrigen Feststellungen eine finanzstrafrechtliche Verdachtslage ausgelöst habe.

Was die Abfuhr der Abgaben betreffe, sei dem entgegenzuhalten, dass zwar per 8.11.2013 eine Neufestsetzung der Abgaben für den Zeitraum 2006-2011 erfolgt, jedoch gegen diese Bescheide Berufung eingelegt worden sei, da Sonderausgaben in den neuen Sachbescheiden zunächst nicht berücksichtigt worden seien. Weiters sei fristgerecht innerhalb der Monatsfrist ein Ratenansuchen gestellt worden, wobei diesem Ratenansuchen die gleiche Wirkung zukomme wie einer Bezahlung der Abgabennachforderung, sofern die Ratenvereinbarung einen Zeitraum von zwei Jahren nicht übersteige.

Wenn sich nun die Behörde in ihrer Begründung auf § 30a Abs. 1 FinStrG stütze so laute dieser:

"Werden die Abgabenerhöhung und die dieser zugrunde liegenden Abgabennachforderungen innerhalb eines Monats nach deren Festsetzung tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung zur Gänze entrichtet, so tritt Straffreiheit hinsichtlich der im Zusammenhang mit diesen Abgabennachforderungen begangenen Finanzvergehen ein. Ein Zahlungsaufschub darf nicht gewährt werden."

Die Bestimmung spreche daher von einer gemeinsamen Verknüpfung von Abgabennachforderung und Erhöhungsbetrag. Da im vorliegenden Fall ein Erhöhungsbetrag gar nicht festgesetzt worden sei, sei die Bestimmung gar nicht anwendbar bzw. sei sie nicht allein auf die Abgabennachforderung anwendbar, da das Gesetz beide Beträge eindeutig miteinander verknüpfe ("und").

Aus den genannten Gründen gehe daher das Argument der Behörde, wonach die Abgabennachforderung binnen Monatsfrist nach der Erstfestsetzung zu entrichten gewesen wäre ins Leere.

Weiters werde auf die Berufung vom 10.12.2013 verwiesen, wonach zwar die Prüfung gemäß § 99 FinStrG eingeleitet worden sei, jedoch hinsichtlich der TZ 1, welche überhaupt zur Überprüfung gemäß § 99 geführt habe, keinerlei Feststellungen getroffen worden seien, die zu einem Abweichen von den Steuererklärungen geführt hätten. Der Pflichtige habe daher keineswegs Abgaben hinterzogen oder gegen Offenlegungsverpflichtungen verstößen.

Die übrigen von der Betriebsprüfung erfassten Feststellungen seien im Rahmen einer normalen Außenprüfung getroffen worden und entkoppelten sich daher von einer finanzstrafrechtlichen Überprüfung.

Aus diesem Grund sei nicht einsehbar, warum hinsichtlich dieser Prüfungsfeststellungen die Inanspruchnahme des Verkürzungszuschlages gemäß § 30a FinStrG dem Abgabepflichtigen nicht zustehen sollte. Insbesondere ziele der Telos des Gesetzes nicht auf die Abgabenart ESt und USt sondern auf den Umstand einer strafbaren Handlung, hinsichtlich deren Verfolgung ein finanzstrafbehördliches Verfahren eingeleitet werde.

Aus diesem Grund werde die Beschwerdevorentscheidung als unrichtig gewertet und beantragt, dass das BFG der Berufung stattgeben möge.

Die Beschwerde wurde erst mit Vorlagebericht vom 23. September 2015 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

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), BGBI. Nr. 659/1994, und im Finanzstrafgesetz (FinStrG), BGBI. Nr. 129/1958, geregelt.

Gemäß § 30a Abs. 1 FinStrG sind die Abgabenbehörden berechtigt, eine Abgabenerhöhung von 10 % der im Zuge einer abgabenrechtlichen Überprüfungsmaßnahme festgestellten Nachforderungen, soweit hinsichtlich der diese begründenden Unrichtigkeiten der Verdacht eines Finanzvergehens besteht, festzusetzen, sofern dieser Betrag für ein Jahr (einen Veranlagungszeitraum) insgesamt 10 000 Euro, in Summe jedoch 33 000 Euro nicht übersteigt, sich der Abgabe- oder Abfuhrpflichtige spätestens 14 Tage nach Festsetzung der Abgabennachforderung mit dem Verkürzungszuschlag einverstanden erklärt oder diesen beantragt und er auf die Erhebung eines Rechtsmittels gegen die Festsetzung der Abgabenerhöhung wirksam verzichtet. Werden die Abgabenerhöhung und die dieser zugrunde liegenden Abgabennachforderungen innerhalb eines Monats nach deren Festsetzung tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung zur Gänze entrichtet, so tritt Straffreiheit hinsichtlich der im Zusammenhang mit diesen Abgabennachforderungen begangenen Finanzvergehen ein. Ein Zahlungsaufschub darf nicht gewährt werden.

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

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

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

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

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 § 99 Abs. 2 FinStrG ist die Finanzstrafbehörde auch befugt, zur Klärung des Sachverhaltes Nachschauen und Prüfungen im Sinne der Abgaben- oder Monopolvorschriften anzuordnen. Die einschränkenden Bestimmungen des § 148 Abs. 3 und 5 BAO gelten für solche Prüfungen nicht. Die mit einer solchen Maßnahme betrauten Organe haben insoweit auch die Befugnisse der Organe der Finanzstrafbehörden.

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

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Abs. 3 Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 ist bewirkt,

a) mit Bekanntgabe des Bescheides, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden oder wenn diese infolge Unkenntnis der

Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Nach den gesetzlichen Vorgaben des Bundesfinanzgerichtsgesetzes, der Bundesabgabenordnung und des Finanzstrafgesetzes ist das Bundesfinanzgericht dazu berufen, über eine Beschwerde (vormals Berufung) gegen einen Bescheid über die Abweisung eines Antrages auf Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 30a FinStrG im Rahmen der ihm zukommenden Aufgaben nach dem Verfahrensrecht der Bundesabgabenordnung abzusprechen.

Zum Sachverhalt:

Am 20. Jänner 2013 erstattete W.S. als sonstiges Anbringen über Finanzonline eine Mitteilung an sein Wohnsitzfinanzamt, dass er in den Jahren 2006 bis 2012 Scheinrechnungen u.a. an den Bf. gelegt und dafür 8 % der Rechnungssumme kassiert habe.

Am 5. Juli 2013 hat der Prüfer mit der Strafsachenstelle Kontakt aufgenommen und angefragt, ob nach der Mitteilung von W.S. eine Prüfung nach § 99 Abs. 2 FinStrG vorgenommen werden sollte.

Am 8. Juli 2013 hat der Teamleiter Strafsachenstelle 05 eine Prüfung nach § 99 Abs. 2 FinStrG für den Zeitraum 2006 bis 2012 angeordnet mit der Begründung, dass der Verdacht bestehe, dass in diesen Jahren Aufwand aus Scheinrechnungen geltend gemacht worden sei.

Am 10. Juli 2013 wurde ein Bescheid über einen Prüfungsauftrag erlassen, der als Gegenstand der finanzstrafrechtlichen Prüfung nach § 99 Abs. 2 FinStrG E, U und KU 2006 bis 2011 nennt und zur Verdachtslage festhält:

"Wie durch die Selbstanzeige des W.S. bekannt wurde, hat dieser Scheinrechnungen u.a. an A gestellt. A hat 2006 bis 2012 Aufwand aus Scheinrechnungen geltend gemacht. Damit ist der begründete Verdacht des Finanzvergehens nach § 33 Abs. 1 FinStrG gegeben.

Gemäß § 99 FinStrG ist die Finanzstrafbehörde auch befugt, zur Klärung des 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.

Der Prüfungsauftrag wurde mit Unterschrift des steuerlichen Vertreters vom 1.8.2013 zur Kenntnis genommen und enthält den Vermerk, dass keine Selbstanzeige erstattet werde.

Unter Tz 1 des Prüfungsberichtes vom 4.11.2013 wird ausgeführt, dass sich die Ausführungen von W.S. als unzutreffend erwiesen hätten und die Betriebsprüfung zu dem Schluss gekommen sei, dass eine Leistungserbringung erfolgt sei und keine Scheinrechnungen vorlägen.

Unter Tz 2 wird festgehalten, dass im Jahr 2010 ein Erlös von € 2.500,00 + € 500,00 USt nicht in der Buchhaltung erfasst gewesen sei und im Jahr 2011 der Erlös aus dem Verkauf des zu 80% betrieblich genutzten Opel Zafira nicht erfasst worden sei, was einen fehlenden Erlös von € 560,00 ausmache.

Unter Tz 3 wird beanstandet, dass im Jahr 2011 eine Fremdleistung von W.S. irrtümlich doppelt erfasst worden sei und somit ein Aufwand von € 9.850,00 nicht abzugsfähig sei.

Unter Tz 4 und Tz 5 wurden letztlich Privatanteile von 20 % für die Nutzung eines Mobiltelefons für die Jahre 2006 bis 2011 angesetzt und Aufwendungen für GIS und UPC für diese Jahre als private Aufwendungen behandelt.

Am 8. November 2013 ergingen die Bescheide nach der Prüfung und wurden folgende Nachforderungen festgesetzt:

U 2006 € 27,21, E 2006 € 62,41, U 2007 € 76,03, E 2007 € 166,61, U 2008 € 35,01, E 2008 € 77,90, U 2009 € 70,12, E 2009 € 151,70, U 2010 € 583,32, E 2010 € 1.267,00, U 2011 € 74,82 und E 2011 € 4.466,00

zusammen demnach € 7.058,13.

Nach einem Beschwerdeverfahren ergingen für die Jahre 2007-2011 am 14. Jänner 2014 Beschwerdevorentscheidungen zur Einkommensteuer für diese Jahre und wurden die Abgabennachforderungen in folgender Höhe festgesetzt:

E 2007 € 84,50, E 2008 € 34,34, E 2009 € 38,76, E 2010 € 1.154, E 2011 € 435,30

Hinsichtlich des Jahres 2006 ergingen auf Grund der Erklärungen des Bf. am 3. März 2008 demnach unrichtige Abgabenbescheide zur Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2006.

Hinsichtlich des Jahres 2007 erging auf Grund der Erklärungen des Bf. am 17. November 2008 demnach ein unrichtiger Abgabenbescheid zur Umsatzsteuer und am 20. November 2008 zur Einkommensteuer 2007.

Hinsichtlich des Jahres 2008 ergingen auf Grund der Erklärungen des Bf. am 5. Oktober 2009 demnach unrichtige Abgabenbescheide zur Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2008.

Hinsichtlich des Jahres 2009 ergingen auf Grund der Erklärungen des Bf. am 15. Oktober 2010 demnach unrichtige Abgabenbescheide zur Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2009.

Hinsichtlich des Jahres 2010 ergingen auf Grund der Erklärungen des Bf. am 20. April 2012 demnach unrichtige Abgabenbescheide zur Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2010.

Hinsichtlich des Jahres 2011 erging auf Grund der Erklärung des Bf. am 18. Dezember 2012 demnach ein unrichtiger Abgabenbescheid zur Umsatzsteuer und am 18. April 2013 zur Einkommensteuer 2011.

Mit Zustellung der unrichtigen Bescheide wurden unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch die Einreichung unrichtiger Jahreserklärungen Verkürzungen von bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben und damit Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1, 3 lit. a FinStrG bewirkt.

Am 29. Oktober 2013 hat der steuerliche Vertreter des Bf. im Zuge der Schlussbesprechung die Festsetzung einer Abgabenerhöhung hinsichtlich der Nachforderungen laut Tz 2 bis 5 des Prüfungsberichtes beantragt.

Prüfung des Vorliegens der Voraussetzungen für die Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 30a FinStrG:

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

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

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

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

VwGH 18.3.2013, 2012/16/0059 zu UFS v. 23.1.2012, RV/3561-W/11:

RS 1: In den Erläuterungen zur Einführung des § 30a FinStrG (GP XXIV RV 874 S 8f) heißt es unter anderem, die Voraussetzung, dass auf die Erhebung eines Rechtsmittels gegen jenen Bescheid, mit dem die Abgabenerhöhung festgesetzt wird, verzichtet werden muss, dient der möglichst zeitnahen Herstellung einer eindeutigen Rechtslage. Dies hindert aber nicht, gegen den oder die Abgabenbescheide selbst Berufung einzulegen. Sollte dieser Berufung stattgegeben werden, sieht Abs. 4 eine automatische Anpassung der Abgabenerhöhung vor.

RS 2: Abgesehen vom eindeutigen Wortlaut des Einleitungssatzes des § 30a Abs. 1 FinStrG, wonach für die Beantwortung der Frage nach der Anwendbarkeit dieser Bestimmung jener Betrag maßgeblich ist, der im Zuge einer abgabenrechtlichen Überprüfungsmaßnahme als Nachforderung festgestellt wurde und hinsichtlich dessen der Verdacht eines Finanzvergehens besteht, zeigt auch die Möglichkeit der nachträglichen

Herabsetzung der Abgabenerhöhung für den Fall "einer nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld" im Zusammenhang mit den in den Erläuterungen (Hinweis GP XXIV RV 874 S 8f) dargestellten Motiven des Gesetzgebers, dass für die hier wesentliche Beurteilung allein ausschlaggebend jener Betrag ist, der unmittelbar nach Abschluss der abgabenrechtlichen Überprüfungsmaßnahme erstmöglich als Nachforderung festgesetzt worden ist.

Damit ist zunächst festzuhalten, dass sowohl die Gesamtnachforderung nach der Prüfung von € 7.058,13 als auch die Nachforderungsbeträge der einzelnen Veranlagungszeiträume unterhalb der zulässigen Höchstgrenze für die Festsetzung einer Abgabenerhöhung liegen.

Demnach wäre nach § 30a Abs. 1 erster Satz FinStrG die Berechtigung bestanden, eine Abgabenerhöhung festzusetzen.

Im zweiten Satz des § 30a Abs. 1 FinStrG wird jedoch als Voraussetzung für die Erzielung der Straffreiheit auch eine eigenständige Regelung hinsichtlich einer Abgabenentrichtungsverpflichtung und einer Verpflichtung, den Verkürzungszuschlag zu entrichten, normiert:

"Werden die Abgabenerhöhung und die dieser zugrunde liegenden Abgabennachforderungen innerhalb eines Monats nach deren Festsetzung tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung zur Gänze entrichtet, so tritt Straffreiheit hinsichtlich der im Zusammenhang mit diesen Abgabennachforderungen begangenen Finanzvergehen ein. Ein Zahlungsaufschub darf nicht gewährt werden."

Die Abgabenfestsetzungen nach der Prüfung erfolgten am 8. November 2013, demnach hätten die Beträge, hinsichtlich der diese begründenden Unrichtigkeiten der Verdacht eines Finanzvergehens besteht, binnen Monatsfrist beglichen werden müssen. Am 8. Dezember 2013 hafteten diese Beträge jedoch offen am Abgabenkonto aus. Ein Zahlungsaufschub, sei es in Form einer Stundung oder in Form von Ratenzahlungen, ist zur Erzielung der strafbefreienden Wirkung nicht zulässig.

Die Monatsfrist für die Entrichtung der Abgabennachforderung ergibt sich aus deren Festsetzung nach Abschluss der Prüfung.

Sollte erst nach Abhaltung eines Beschwerdeverfahrens gegen eine Abweisung eines Antrages auf Festsetzung eines Verkürzungszuschlages das BFG in einem Erkenntnis zu dem Schluss kommen, dass die Voraussetzungen für die Festsetzung eines Verkürzungszuschlages gegeben sind, könnte nach Erkenntnisserlassung und Festsetzung des Verkürzungszuschlages dazu die Monatsfrist des § 30a Abs. 1 FinStrG hinsichtlich dieser Abgabenerhöhung auch erst nach Entscheidung durch das BFG starten.

Dies hat aber auf die Frist für die Entrichtung der Abgabennachforderung keinen Einfluss, diese ergibt sich stets aus der Festsetzung nach Abschluss der Abgabenprüfung.

Das Wort "und" im zweiten Satz des § 30a Abs. 1 FinStrG bedeutet ausschließlich, dass sowohl der unter Verdacht eines Finanzvergehens bewirkte Nachforderungsbetrag als

auch der Verkürzungszuschlag ohne Zahlungsaufschub zu entrichten sind, der Beginn der Monatsfrist hinsichtlich der jeweiligen Zahlungsverpflichtung ergibt sich einerseits aus den Abgabenfestsetzungen nach der Prüfung und andererseits aus der Festsetzung der Abgabenerhöhung.

Das Recht, Abgabenbescheide nach einer Prüfung in einem Beschwerdeverfahren bekämpfen zu können, bleibt davon unberührt. Zu einer automatischen Anpassung der Abgabenerhöhung bei Verringerung einer Abgabennachforderung bei erfolgreichem Beschwerdeverfahren siehe § 30a Abs. 4 FinStrG und die diesbezüglichen Ausführungen des VwGH im Erkenntnis v. 18.3.2013, 2012/16/0059, im zweiten Rechtssatz.

Da somit die Entrichtung der Abgabennachforderung im Sinne des § 30a Abs. 1 FinStrG nicht vorliegt, konnte mangels Erfüllung der Voraussetzungen dieses Strafaufhebungsgrundes keine Festsetzung mehr vorgenommen werden.

Damit ist verfahrensgegenständlich auch die Prüfung der Frage, ob infolge einer Prüfung nach § 99 Abs. 2 FinStrG, die als Verfolgungshandlung nach § 14 Abs. 3 FinStrG ein Finanzstrafverfahren gegen den Bf. zur Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2006 bis 2011 anhängig gemacht hat, nach § 30a Abs. 6 FinStrG überhaupt noch eine Abgabenerhöhung festsetzbar wäre, nicht mehr entscheidungsrelevant.

Eine Verfolgungshandlung nach § 14 Abs. 3 FinStrG hat die Person, gegen die sie sich richtet, die Abgabenart, den Abgabenzeitraum und einen damit in Zusammenhang stehenden Vorwurf zu beinhalten.

Nach ständiger Rechtsprechung des OGH bildet die Jahreserklärung zu einer Steuerart das kleinste nicht mehr teilbare Element des Sachverhalts, also eine selbständige Tat im materiellen Sinne (OGH 19. 3. 2009, 13 Os 105/08, OGH 17.3.2011, 13 Os 12/10d), weshalb das Abstellen auf Nichtabgabe bzw. Abgabe einer falschen Jahreserklärung ausreicht.

Eine Tat muss so konkretisiert sein, dass sie nach dem Grundsatz ne bis in idem mit einer anderen Tat nicht verwechselt werden kann. Dies erfordert beim Verdacht einer Abgabenhinterziehung neben der Person des Verdächtigen die Angabe von Abgabenart und Zeitraum mit entsprechendem Sachverhaltsbezug. Die sachverhaltsmäßige Konkretisierung muss aber nicht alle unterhalb der Ebene des Tatbegriffs gelegenen Unrichtigkeiten umfassen. Wird also eine Verfolgungshandlung ein bestimmtes Veranlagungsjahr betreffend wegen des Verdachtes der Verkürzung von Umsatzsteuer durch Verschweigen bestimmter Umsätze in der Abgabenerklärung gesetzt, ist auch die der Behörde noch nicht bekannte Geltendmachung von Vorsteuern aus Scheinrechnungen für denselben Zeitraum von der Sperrwirkung erfasst (Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, Finanzstrafgesetz, Kommentar mit Rechtsprechung, 4. Auflage, RZ 11 zu § 14 FinStrG).

So wie der Tatbegriff des FinStrG ist auch der Begriff der Verfolgungshandlung unteilbar. Eine andere Ansicht würde bedeuten, dass hinsichtlich eines Abgabenanspruches mehrere Taten und damit mehrere Finanzvergehen möglich sind. Finanzvergehen liegt

vielfach eine Reihe von Unrichtigkeiten zugrunde, die in eine unrichtige Steuererklärung münden, und erst damit ist der vom Vorsatz umfasste unrichtige Steuererklärungsinhalt gegeben und eine Abgabenverkürzung bewirkt und liegt damit eine Tat vor (Plückhahn, RZ 894 in Schrottmeier, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG, 2. Auflage.)

Wenn sich der Verwaltungsgerichtshof zu der Rechtsfrage "weiter Tatbegriff" "enger Tatbegriff" (Gesperrt wäre lediglich jene Unrichtigkeit, welche von der Behörde verfolgt bzw. entdeckt wurde) auch bisher nicht in der Deutlichkeit geäußert hat wie der Oberste Gerichtshof, so kann doch verfahrensgegenständlich diese Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht im Rahmen einer ordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof herangetragen werden, da wie oben ausgeführt, bereits wegen Nichterfüllung der Voraussetzungen nach § 30a Abs. 1 FinStrG eine Festsetzung einer Abgabenerhöhung nicht mehr in Frage kommen kann.

Die Beschwerde war spruchgemäß 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.

Die Lösung des Beschwerdefalles ergibt sich zweifelsfrei aus dem Gesetz.

Art. 133 Abs. 4 B-VG enthält kein generelles Recht auf Beantwortung offener Rechtsfragen durch den VwGH. Die Beschwerde war aus anderen rechtlichen Erwägungen abzuweisen, daher konnte keine ordentliche Revision zugelassen werden, weil der Spruch des Erkenntnisses nicht von der Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung - Tat ist Verkürzung einer Abgabe für einen Zeitraum contra eingeschränkter Tatbegriff, Sperrwirkung nur für entdeckte Unrichtigkeiten (Leitner/Toifl/Brandl, FinStrR³, RZ 419) - abhing.

Wien, am 3. November 2015