

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache GmbH, (Bf.) vertreten durch Steuerberater über die Beschwerde vom 13. April 2015 gegen den Bescheid des Finanzamt St vom 27. Jänner 2015 betreffend Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 28. September 2015 in Anwesenheit der steuerlichen Vertretung Dr. und Mag. von der SteuerberaterGmbH, AB1 und AB2 für die belangte Behörde sowie der Schriftführerin S zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Prüfungsauftrag vom 26. November 2014 wurde bei der Gesellschaft gemäß § 147 Bundesabgabenordnung (BAO) eine Betriebsprüfung für die Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Kapitalertragsteuer und Prämie Forschung für die Jahre 2011 bis 2013 veranlasst. Der Prüfungsauftrag wurde am 10. Dezember 2014 zur Kenntnis gebracht und nach dem Vermerk am Prüfungsauftrag an diesem Tag zu Beginn der Amtshandlung durch die BDO Graz GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft eine Selbstanzeige für die Bf., Frau X und Y erstattet.

Die vorliegende Selbstanzeige mit dem Datumsvermerk 10. Dezember 2014 hat folgende Textierung:

"Y. GmbH, Steuernummer: 1

Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG

Zu Beginn der Außenprüfung gemäß § 147 BAO für den Zeitraum 2011 bis 2013 wird namens und auftrags unserer oben angeführten Mandantin Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG erstattet.

1. Erläuterung der für die Verkürzung maßgeblichen Umstände

Beginnend im Jahr 2008 wurden von den geschäftsführenden Gesellschaftern, Frau X und Herrn Y., laufende Behebungen von den Bankkonten der Gesellschaft getätigt. Diese Behebungen wurden in der Buchhaltung als Verrechnungsforderungen gegenüber den Gesellschaftern erfasst (Konto 3491 für Frau X und Konto 3490 für Herrn Y.).

Bis zum Stichtag 31.12.2010 wurden EUR 112.779,92 von Frau X und EUR 136.217,03 von Herrn Y. behoben (Behebungen saldiert mit Rückführungen). Im prüfungsgegenständlichen Zeitraum 2011 bis 2013 wurden weitere Behebungen in Höhe von EUR 20.939,95 von Frau X und EUR 257.511,25 von Herrn Y. getätigt (Behebungen saldiert mit Rückführungen).

Die Entwicklung der Verrechnungskonten ist aus Anlage 1 ersichtlich.

Die Verrechnungsforderungen wurden fremdüblich quartalsweise in Höhe der Sekundärmarktrendite zuzüglich einem Aufschlag von 0,5 %verzinst. Die Zinserträge wurden von der Gesellschaft im Rahmen der jährlichen Körperschaftsteuererklärungen erklärt und versteuert. Die Zinserträge betrugen für die Jahre 2008 bis 2013 insgesamt EUR 60.190,00. Die jährlich verbuchten Zinsen sind ebenfalls in der Anlage 1 ersichtlich.

## 2. Darlegung der Abgabenverkürzungen

Die mit diesen Behebungen der geschäftsführenden Gesellschafter verbundene Abgabenverkürzung wird nun gemäß § 29 FinStrG offen gelegt.

Zu diesen über die Verrechnungskonten (Konten 3490 und 3491 in der Buchhaltung) erfassten Kreditgewährungen an die Gesellschafter wurden keine schriftlichen Vereinbarungen abgeschlossen.

Es wurden weder eine bestimmte Laufzeit noch Tilgungsmodalitäten festgelegt. Weiters wurde auch keinerlei Besicherung für die Forderungen der Gesellschaft gewährt.

Aus den angeführten Gründen kann nicht ausgeschlossen werden, dass die angeführten Behebungen in steuerlicher Sicht als verdeckte Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter zu qualifizieren sind.

Bislang wurde dafür jedoch keine Kapitalertragsteuer einbehalten oder abgeführt. Die Kapitalertragsteuer- Schuld aus diesen potenziellen verdeckten Gewinnausschüttungen berechnet sich wie folgt:

	Y	X	Summe
Behebungen 2008-2010	136.217,03	112.779,92	248.996,95
Behebungen 2011 -2013	257.511,25	20.939,95	278.451,20

Behebungen 2008-2013 gesamt	393.728,28	133.719,87	527.448,15
davon Kapitalertragsteuer	131.242,76	44.573,29	175.816,05
KEST für Behebungen 2008-2010	45.405,68	37.593,31	82.998,98
KEST für Behebungen 2011-2013	85.837,08	6.979,98	92.817,07

Die gesamte potenzielle Kapitalertragsteuer für die Behebungen in den Jahren 2008 bis 2013 von insgesamt EUR 527.448,15 beträgt somit EUR 175.816,05. Davon entfallen EUR 82.998,98 an potenzieller Kapitalertragsteuer auf den nicht prüfungsgegenständlichen Zeitraum 2008 bis 2010.

### 3. Entrichtung der geschuldeten Beträge

Der gesamte potenzielle Verkürzungsbetrag beträgt somit EUR 175.816,05, wovon EUR 82.998,98 auf einen Zeitraum entfallen, der nicht prüfungsgegenständlich ist.

Unsere Mandantin hat hiermit die in den Wirtschaftsjahren 2008 bis 2013 potenziell angefallene, jedoch aufgrund der oben angeführten Sachverhalte nicht fristgerecht abgeführt Kapitalertragsteuer- Schuld offen gelegt und wird diesen Betrag fristgerecht binnen Monatsfrist entrichten und damit die vollständige Schadenswiedergutmachung im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG leisten.

Weiters wird unsere Mandantin auch die gemäß § 29 Abs 6 FinStrG festzusetzende Abgabenerhöhung fristgerecht entrichten, welche sich wie folgt berechnet:

KEST für Entnahmen 2011-2013: Y € 85.837,08, X € 6.979,98, Summe: € 92.817,07

davon 15 % Abgabenerhöhung: Y € 12.875,56, X, € 1.047,00, Summe: € 13.922,56

Die Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG in Höhe von insgesamt EUR 13.922,56 wird von unserer Mandantin ebenfalls binnen Monatsfrist entrichtet werden. Für die potenzielle Kapitalertragsteuer für Behebungen aus den Jahren 2008 bis 2010 fällt unseres Erachtens eine Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG nicht an, weil Abgaben außerhalb jenes Zeitraumes betroffen sind, für den eine abgabenbehördliche Prüfung angekündigt wurde;

### 4. Nennung der verantwortlichen Personen

Die gegenständliche Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG wird ausdrücklich für unsere Mandantin, die Y. GmbH, in Adr, sowie ihre Gesellschafter-Geschäftsführer, namentlich Frau X, wohnhaft in Adr1, und Herrn Y., wohnhaft in Adr1, erstattet.

Mit der Bitte um Kenntnisnahme und antragsgemäße Erledigung verbleiben wir..."

Laut Tz 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO wurde den Angaben in der Selbstanzeige zur Höhe der Behebungen gefolgt, jedoch anders als in der Selbstanzeige berechnet, auch für die Jahre 2008 bis 2013 Abgabenerhöhungen (somit auch 20 % statt wie begeht 15 % der Kapitalertragsteuernachforderungen) vorgeschrieben.

Y € 26.248,56, X € 8.914,66, Summe € 35.163,22.

Am 26. Jänner 2015 erging ein Haftungsbescheid an die y. GmbH und am 27. Jänner 2015 der verfahrensgegenständliche Bescheid über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG mit einer Bemessungsgrundlage von € 175.816,05 und einer Abgabenerhöhung von 20 % dieser Bemessungsgrundlage, somit € 35.163,21.

Zur Begründung wurde nach Zitierung der Bestimmung des § 29 Abs. 6 FinStrG ausgeführt, dass die gegenständliche Selbstanzeige anlässlich einer Betriebsprüfung erstattet worden sei. Aufgrund des mit der Selbstanzeige dargelegten Fehlverhaltens liege zumindest grob fahrlässige Tatbegehung vor. Aufgrund der sich aus der Selbstanzeige ergebenden Mehrbeträge sei die Abgabenerhöhung mit 20 % zu bemessen gewesen.

Am 27. Februar 2015 wurde eine Rechtsmittelfristverlängerung bis 31.3.2015 beantragt, am 31. März 2015 kam ein neuerlicher Antrag auf Verlängerung bis 13. April 2015.

Zu diesem Termin wurde sodann über Finanzonline wie folgt Beschwerde erhoben  
*(Anmerkung: Da das zwingend zu verwendende Aktenerstellungsprogramm des BFG nicht in der Lage ist Fußnoten abzubilden, werden die Fußnoten jeweils in Klammer angeführt und mit "FN" gekennzeichnet):*

"Namens und auftrags unserer oben angeführten Mandantin erheben wir innerhalb offener Frist gegen den Bescheid über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG in Höhe von EUR 35.163,21, datiert mit 27.1.2015 und zugestellt am 30.1.2015, gemäß § 243 BAO das Rechtsmittel der Beschwerde.

Es wird beantragt,

1. den Bescheid über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG vom 27.1.2015 wegen Stützung auf ein verfassungswidriges Gesetz aufzuheben.  
Die Begründung lässt sich folgendermaßen zusammenfassen:

- a. § 29 Abs. 6 FinStrG verstößt gegen Art. 6 EMRK und ist daher verfassungswidrig.
- b. Da der angefochtene Bescheid auf einem verfassungswidrigen Gesetz beruht, wurde die Beschwerdeführerin in ihrem Grundrecht auf ein faires Verfahren verletzt.

2. die Entscheidung ohne Fällung einer Beschwerdeentscheidung gem. § 262 Abs. 2 lit. a BAO dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Begründung:

1. Für das Beschwerdebegehren maßgebliche Sachverhaltsumstände

Wir haben am 10.12.2014 zu Beginn der Außenprüfung unserer Mandantin für den Zeitraum 2011 bis 2013 namens und auftrags unserer Mandantin und deren Gesellschafter eine Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG erstattet. Gegenstand der Selbstanzeige waren Verrechnungskontoforderungen gegenüber den Gesellschaftern unserer Mandantin, die im Zeitraum 2008 bis 2013 durch Behebungen der Gesellschafter entstanden waren. Diese Verrechnungskontoforderungen wurden mit einem fremdüblichen Aufschlag verzinst und fanden entsprechenden Niederschlag in den Körperschaftsteuererklärungen unserer Mandantin. Da weder schriftliche Vereinbarungen über die Kreditgewährungen noch sonst Vereinbarungen betreffend eine bestimmte Laufzeit oder Tilgung festgelegt wurden, hielt es unsere Mandantin nicht für ausgeschlossen, dass die Abgabenbehörde die Kreditgewährung als verdeckte Gewinnausschüttung qualifizieren würde.

Sie hat daher vorsichtshalber Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG erstattet und die für die Verrechnungskontoforderungen aushaltende Kapitalertragsteuer entrichtet.

Außerdem wurde ein Betrag in Höhe von 15 % der auf die im Prüfungszeitraum entstandenen Verrechnungskontoforderungen entfallende Kapitalertragsteuer als Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs 6 FinStrG entrichtet.

Die Abgabenbehörde hat sich im Zuge der Außenprüfung gar nicht mit der Frage auseinandergesetzt, ob die Verrechnungskontoforderungen tatsächlich als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren seien. Sie hat dies als gegeben angenommen. Mit Bescheid vom 27.1.2015 wurde die Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs 6 FinStrG - anders als von unserer Mandantin im Zuge der Selbstanzeige errechnet - mit 20 % festgesetzt. Bemessungsgrundlage sind nach Auffassung der Abgabenbehörde nicht bloß die im Prüfungszeitraum 2011 bis 2013 entstandenen Verrechnungspreisforderungen, sondern auch jene die außerhalb des Prüfungszeitraumes, nämlich von 2008 bis 2010, angefallen sind.

In der Bescheidbegründung wird ohne nähere Erläuterungen bemerkt, dass "aufgrund des mit der Selbstanzeige dargelegten Fehlverhaltens zumindest grob fahrlässige Tatbegehung" vorliegt.

Die strafbefreiende Wirkung einer anlässlich einer finanzbehördlichen Prüfung erstatteten Selbstanzeige tritt bei grob fahrlässiger Begehung gemäß § 29 Abs 6 FinStrG nur insoweit ein, als neben den verkürzten Abgaben auch eine festzusetzende Abgabenerhöhung rechtzeitig entrichtet wird. Die Höhe der Abgabenerhöhung bemesse sich - so die Begründung des angefochtenen Bescheides - mit einem Prozentsatz der Summe der sich aus der Selbstanzeige ergebenden Mehrerträge.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde.

## 2. Begründung der Beschwerde

Die Selbstanzeige bewirkt, so sie vollständig erstattet wurde, Straffreiheit. Als Strafaufhebungsgrund (FN: Scheil, Die Selbstanzeige nach § 29 FinStrG (1995) 109 ff.) setzt sie voraus, dass überhaupt eine nach dem FinStrG zu ahndende Tat begangen wurde. Bis zum Inkrafttreten der FinStrGNov 2010 war es nicht erforderlich, als Selbstanzeige titulierte Anbringen an die Abgabenbehörde daraufhin zu überprüfen, ob der dargestellte Sachverhalt tatsächlich alle für die Erfüllung eines Finanzstrafatbestandes erforderlichen Tatbestandsmerkmale erfüllte. Dies liegt daran, dass die Konsequenz einer Selbstanzeige jedenfalls bis zur FinStrGNov 2010 ohne weitere strafrechtliche Folgen die Straffreiheit war. Das (strafrechtliche) Ergebnis war daher dasselbe wie in jenen Fällen, in denen ein Straftatbestand gar nicht erfüllt wurde. Eine wirksame Selbstanzeige hatte somit bis zur FinStrGNov 2010 die Konsequenz, dass der Sachverhalt aus finanzstrafrechtlicher Sicht nicht mehr weiterbehandelt wurde.

Mit der FinStrGNov 2010 haben sich die Dinge geändert: Im Zuge dieser Novelle wurden Selbstanzeigen, die hinsichtlich desselben Abgabenanspruches auf eine bereits erstattete Selbstanzeige folgten, sozusagen nachträgliche Erweiterungen einer bereits erstatteten Selbstanzeige, nur dann zum Strafaufhebungsgrund, wenn eine durch die Abgabenbehörde zu entrichtende Abgabenerhöhung in Höhe von 25 % des sich aus der neuerlichen Selbstanzeige ergebenden Mehrbetrages entrichtet wurde (§ 29 Abs. 6 FinStrG idF FinStrGNov 2010).

§ 29 Abs. 6 FinStrG wurde mit der FinStrGNov 2014, BGBl 2014/65 neuerlich verändert. Für ab dem 1.10.2014 "Anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe erstattete Selbstanzeigen" tritt die strafbefreiende Wirkung "wegen vorsätzlich oder grob fahrlässig begangener Finanzvergehen" nur unter der Voraussetzung ein, dass zusätzlich zum Verkürzungsbetrag eine von der Abgabenbehörden mit Bescheid festzusetzende Abgabenerhöhung entrichtet wird. Die Abgabenerhöhung richtet sich nach dem sich aus der Selbstanzeige ergebenden Mehrbetrag: Bis zu einem Mehrbetrag von EUR 33.000,00 ist eine Abgabenerhöhung von 5% zu entrichten. Übersteigt der Mehrbetrag EUR 33.000,00, so beläuft sich die Abgabenerhöhung auf 15%. Übersteigt er EUR 100.000,00, so beläuft sie sich auf 20 %. Bei einem sich aus der Selbstanzeige ergebenden Mehrbetrag von über EUR 250.000,00 beträgt die Abgabenerhöhung 30 %. Nach § 29 Abs. 6 FinStrG soll es sich bei diesen Abgabenerhöhungen um Nebenansprüche zur Abgabenschuld iSv § 3 Abs. 2 lit. a BAO handeln.

Auf Grund der an die Begehung eines Finanzstrafvergehens anknüpfenden Abgabenerhöhung hat die anlässlich einer finanzbehördlichen Prüfung erstattete Selbstanzeige nicht mehr dieselbe Wirkung wie die Nichterfüllung eines finanzstrafrechtlichen Tatbestandes. Insofern ist es seit 1.10.2014 von Belang, ob durch den in einer Selbstanzeige geschilderten Sachverhalt überhaupt ein Straftatbestand des FinStrG erfüllt wurde. Dies lässt sich auch dem Wortlaut von § 29 Abs. 6 FinStrG entnehmen, wonach die Abgabenerhöhung nur "wegen vorsätzlich oder grob fahrlässig

"begangener Finanzvergehen" festzusetzen ist. Wäre die Begehung einer Tat im Sinne des FinStrG für nach § 29 Abs. 6 FinStrG erstattete Selbstanzeigen unerheblich, wäre auch die Abgabenerhöhung nicht ausdrücklich erst mit Bescheid festzusetzen, sondern hätte es dabei bleiben können, dass die Abgabenerhöhung vom Anzeiger gemeinsam mit der Abgabenschuld "schlicht" zu entrichten ist. Eine Festsetzung der Abgabenerhöhung setzt somit nach dem unstrittigen Gesetzeswortlaut voraus, dass eine Tat iSd FinStrG grob fahrlässig oder vorsätzlich begangen wurde. Das Finanzstrafrecht knüpft somit an die anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau oder Prüfung erstattete Selbstanzeige nicht mehr bloß die Konsequenz der Straffreiheit, sondern fordert die Festsetzung einer Abgabenerhöhung. Auch wenn es sich nach dem Gesetzeswortlaut dabei um einen abgabenrechtlichen Nebenanspruch handeln soll - was wir im Folgenden noch begründet bestreiten, ist jedenfalls unstrittig, dass diese Abgabenerhöhung im Finanzstrafgesetz geregelt ist und an grob fahrlässige oder schuldhafte Begehung eines Finanzvergehens anknüpft. Damit steht auch fest, dass nicht jegliche Selbstanzeige die Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach sich zieht. Dies wiederum bedeutet, dass die Abgabenbehörde vor der Festsetzung der Abgabenerhöhung zu beurteilen hat, ob überhaupt ein Finanzvergehen begangen wurde und ob dem betroffenen Abgabepflichtigen zumindest grobe Fahrlässigkeit vorwerfbar ist.

Eine Selbstanzeige stellt nicht per se ein Schuldeingeständnis dar. Dies gilt vor allem dann, wenn der Anzeiger zum Ausdruck bringt, dass die Abgabenbehörde von einem anderen Sachverhalt als dem von ihm in der Steuererklärung berücksichtigten ausgehen könnte und daher eine Abgabenverkürzung feststellen könnte, wenn also die Selbstanzeige als Art Vorsichtsmaßnahme erstattet wird. Die hier beschwerdegegenständliche Selbstanzeige ist in dieser Form formuliert. Die Abgabenbehörde konnte daher nicht ohne weiteres von einer zumindest grob fahrlässigen Begehung eines Finanzvergehens ausgehen. Die Abgabenbehörde hat aber im beschwerdegegenständlichen Fall die grob fahrlässige Begehung eines Finanzvergehens ohne nähere Begründung und ohne näheres Eingehen auf die ihr bekannten Sachverhaltsumstände angenommen und die Abgabenerhöhung für den gesamten sich aus der Selbstanzeige ergebenden Mehrbetrag festgesetzt. Damit hat sie den Bescheid mit Rechtswidrigkeit belastet.

Der Bescheid beruht im Übrigen auf einem verfassungswidrigen Gesetz: Bei der Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG handelt es sich entgegen dem Gesetzeswortlaut um eine Entscheidung über eine Verpflichtung im Rahmen einer strafrechtlichen Anklage im Sinne des Art 6 EMRK. Die Festsetzung der Abgabenerhöhung müsste daher unter Beachtung der von Art 6 EMRK statuierten Verfahrensgarantien erfolgen, zu denen die Unschuldsvermutung, das Recht auf Entscheidung durch ein unabhängiges und unparteiisches Tribunal, das Recht auf mündliche und öffentliche Verhandlung und das Rückwirkungsverbot zählen.

Begründend führen wir aus:

Entgegen dem Gesetzeswortlaut handelt es sich bei den Abgabenerhöhungen nach § 29 Abs. 6 FinStrG nicht um bloße Nebenansprüche nach § 3 Abs. 2 lit. a BAO. Diese Abgabenerhöhungen sind aber vielmehr als Strafen im Sinne der Rechtsprechung des EGMR zu qualifizieren. Damit setzt ihre Festsetzung aber auch die Durchführung eines fairen Verfahrens iSd Art 6 EMRK und die Berücksichtigung des aus dem Anklagegrundsatz des Art. 90 Abs. 2 BVG und Art. 6 Abs. 2 EMRK abgeleiteten "nemo tenetur-Grundsatzes" voraus.

Eine Verpflichtung zur Geldleistung an eine staatliche Einrichtung hat dann den Charakter einer Strafe im Sinne von Art. 6 EMRK, wenn sie die sogenannten "Engel-Kriterien" erfüllt. Diese hat der EGMR im Urteil vom 8.6.1976, Nr 5100/71 *Engel/Niederlande* entwickelt (FN: ausdrücklich bestätigt in EGMR 23.11.2006, Jussila/Finland, Nr. 73053/01, Z 30 ff.). Um eine strafrechtliche Anklage handelt es sich bei einer Maßnahme, die Strafrecht zuzuordnen ist. In der Praxis spielt dieses Kriterium allerdings keine allzu große Rolle (FN: Grabenwarter/Pabel, Europäische Menschenrechtskonvention (2012) 393 mwN).

Größeres Gewicht kommt der Natur des Vergehens zu.

Dabei geht es um die im Inhalt der anzuwendenden Norm zum Ausdruck gebrachte Art des Vergehens. Das letzte Kriterium, die Art und Schwere der angedrohten Strafe hängt eng mit der Art des Zu widerhandelns zusammen (FN: EGMR 5.8.1987, Lutz/Deutschland, Nr 9912/82 Rn 55.). Die drei Kriterien müssen nicht unbedingt kumulativ vorliegen (FN: Grabenwarter/Pabel, Europäische Menschenrechtskonvention (2012) 17).

Die Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG erfüllt alle drei Kriterien:

Auch wenn sie nach dem Gesetzeswortlaut als Nebenanspruch zur Abgabe und damit nicht als Strafe gelten soll, wird sie im FinStrG geregelt und knüpft an die Begehung einer Tat iSd FinStrG, nämlich an ein grob fahrlässig oder vorsätzlich begangenes Finanzvergehen an. Die Abgabenerhöhung des § 29 Abs. 6 FinStrG ist daher dem Finanzstrafrecht und damit dem Strafrecht zuzuordnen (FN: Heber: zur Abgabenerhöhung im Zusammenhang mit bestimmten Selbstanzeigen nach der FinStrGNov 2010, Zuschlag 25 % zur ("Zweit")- Selbstanzeige als Strafe iSd Art. 6 EMRK, taxlex 2012, 14).

Hinsichtlich der Art der Zu widerhandlung kommt es darauf an, ob die Norm (hier § 29 Abs. 6 FinStrG) präventiven und repressiven Charakter hat. Dies ist zu bejahen: Nach den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage der FinStrGNov 2014 "erscheint es 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" (FN: ErIRV 177 BlgNR 25. GP1). Dies bringt die Intention zum Ausdruck, Finanzstrafäter dafür zur Verantwortung zu ziehen, dass sie erst zu einem Zeitpunkt in die Steuerehrlichkeit schreiten, zu dem die Wahrscheinlichkeit einer Bestrafung bei Verbleib in der Unehrlichkeit sehr hoch ist. Damit verfolgt § 29 Abs. 6 FinStrG unzweifelhaft präventive und repressive Zwecke, sodass auch das zweite der drei "Engel" Kriterien

erfüllt ist. Die Abgabenerhöhung ist daher als Sanktion im Verständnis des EGMR zu qualifizieren.

Für die Anwendbarkeit von Art. 6 EMRK ist außerdem die Art und Schwere der Sanktion zu berücksichtigen. Dabei geht es um die Auswirkungen der Sanktion auf den konkreten Beschuldigten, wobei die abstrakte Strafdrohung ausschlaggebend ist (FN: Grabenwarter/Pabel, Europäische Menschenrechtskonvention (2012) Tz 20).

§ 29 Abs. 6 FinStrG statuiert keine Freiheitsstrafe. Ab welcher Höhe eine Geldzahlungsverpflichtung als Strafe iSd Art. 6 EMRK zu qualifizieren ist, lässt sich aus der Rechtsprechung des EGMR nicht eindeutig ableiten (FN: Grabenwarter/Pabel, Europäische Menschenrechtskonvention (2012) Tz 21). Mit Ausnahme des Abgabenbetruges werden sämtliche Finanzvergehen des FinStrG mit Geldstrafen geahndet. Auf sie ist ohne Zweifel Art. 6 EMRK anwendbar (FN: Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II (2014) Tz 71 mwN). Die Abgabenerhöhung ist unseres Erachtens daher jedenfalls dann als eine Strafe iSd Art. 6 EMRK zu qualifizieren, wenn ihre Höhe der Geldstrafe für ein Finanzvergehen entspricht. Ersttäter können bei (vorsätzlicher) Abgabenhinterziehung ca 20 % bis 50 % des zweifachen Verkürzungsbetrages und ca 20 % des einfachen Verkürzungsbetrages bei fahrlässiger Begehung erwarten (FN: Heber, Zuschlag von 25 % zur ("Zweit")-Selbstanzeige als Strafe iSd Art 6 EMRK, taxlex 2012, 14). Daher ist bei Erhöhungsbeträgen ab 20 % jedenfalls von schwerwiegenden Verstößen auszugehen. Diese Erhöhungsbeträge entsprechen ihrer Höhe nach nämlich jenen Strafen, die Ersttäter zu erwarten haben. Es ist nicht auszuschließen, dass der EGMR auch bei den unter 20 % liegenden Erhöhungsbeträgen von schwerwiegenden Auswirkungen ausgeinge. Er hat nämlich bereits EUR 330,00 als eine solche schwerwiegende Konsequenz angesehen [(FN: EGMR 22.5.1990, Weber, Nr. 11034/84, 35 (hingegen wären EUR 94,00 zu wenig; EGMR 23.3.1994, Ravnsborg, Nr. 14220/88, 36)].

Bedenkt man außerdem, dass das zweite und dritte der Engel-Kriterien zueinander alternativ und nicht kumulativ zu betrachten sind, sind die Abgabenerhöhungen des § 29 Abs. 6 FinStrG ohne Zweifel als Strafe iSd EMRK zu qualifizieren.

Für die Anwendbarkeit der Grundrechtsgarantien auf Geldstrafen bedarf es außerdem eines Verfahrensstadiums, das als "Anklage" qualifiziert werden kann. Dieser Begriff ist autonom auszulegen (FN: Grabenwarter, Europäische Menschenrechtskonvention § 24 Rz 25). Da es keiner formellen Anklageerhebung bedarf (FN: EGMR, 27.2.1980, Deweer, Nr. 6903/75, 42), kann der Begriff der Anklage (charge) sehr weit gefasst werden und betrifft somit auch den Bescheid, mit welchem die Behörde den Strafzuschlag festlegt. Durch diesen Bescheid wird auch das Finanzstrafverfahren abgewendet, wenn die Nachzahlung mitsamt dem Zuschlag rechtzeitig geleistet wird (Monatsfrist).

Damit muss aber bereits im Bescheid klargestellt werden, dass der/die Beschuldigte ein Finanzvergehen begangen hat. Der Bescheid ist uE daher als "Anklage" iSd Art. 6 EMRK zu qualifizieren.

Die Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG schafft damit die Situation einer strafrechtlichen Anklage iSd Art 6 EMRK, sodass die dort verankerten Garantien zur Anwendung gelangen müssen.

Dabei handelt es sich um die Unschuldsvermutung, um das Recht auf Entscheidung durch ein unabhängiges (unparteiisches) Tribunal und um das Recht auf eine mündliche und öffentliche Verhandlung.

Die Unschuldsvermutung verlangt, dass jede/r bis zum Nachweis seiner/ihrer Schuld als unschuldig zu gelten hat. Diesem wird durch den Gesetzeswortlaut insoweit Genüge getan, als die Festsetzung einer Abgabenerhöhung voraussetzt, dass ein schuldhafte Verhalten gesetzt wurde. Praktisch setzt dies aber voraus, dass sich die Behörde auch mit der Frage der Schuld auseinandersetzt. Dies hat die hier belangte Behörde durch den bloßen Hinweis auf die Sachverhaltsdarstellung in der Selbstanzeige nicht getan. Die Selbstanzeige enthält keine Ausführungen, die unstrittige Schlüsse auf die Schuld zulassen.

Art. 6 EMRK fordert außerdem, dass die Sache von einem "unabhängigen und unparteiischen, auf Gesetz beruhenden Gericht" gehört und entschieden wird. Da es sich nach dem Wortlaut des Gesetzes bei den Abgabenerhöhungen nicht um Strafen, sondern um Nebenansprüche zur Abgabenschuld handeln soll, setzt das Finanzamt als Abgabenbehörde und nicht als Finanzstrafbehörde den Erhöhungsbetrag fest. Damit verstößt § 29 Abs. 6 FinStrG gegen Art. 6 EMRK. Das selbe gilt für das Erfordernis der Öffentlichkeit.

Für den beschwerdegegenständlichen Fall ergibt sich aus der Qualifizierung der Abgabenerhöhung als Strafe iSd Art. 6 EMRK Folgendes:

Da es sich bei der Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG um eine Strafe im Verständnis des EGMR handelt, muss die Festsetzung dieser Strafe nach einem Art. 6 EMRK entsprechenden Verfahren erfolgen. Dies ist nicht geschehen.

§ 29 Abs. 6 FinStrG ist, was das einschreitende Organ anbelangt, verfassungswidrig: Da es sich bei der Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG um eine Strafe handelt, muss sie von einem Tribunal iSd Art. 6 EMRK verhängt werden. Es müsste daher die Abgabenbehörde als Finanzstrafbehörde und nicht als Abgabenbehörde einschreiten. Dies setzt nach § 58 Abs. 2 lit. a FinStrG ab einem Verkürzungsbetrag von mehr als EUR 33.000,00 das Einschreiten eines Spruchsenates voraus. Im vorliegenden Fall ist kein Spruchsenat eingeschritten. Damit hat auch kein Tribunal iSd Art. 6 EMRK über die Strafe entschieden.

Außerdem hat sich die Abgabenbehörde auch nicht mit den materiellen Anforderungen an ein Verfahren nach Art. 6 EMRK gehalten. In ihrem als Selbstanzeige bezeichneten Schreiben hat unsere Mandantin nicht ausgeschlossen, dass die als fremdübliche Kreditforderungen qualifizierten Behebungen ihrer Gesellschafter als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren sein könnten. Sie hat aber nicht dargelegt, dass dies zwingend so sein muss, sondern vielmehr darauf hingewiesen, dass auf

Körperschaftsebene durch den Ansatz von fremdüblichen Zinsen tatsächlich von einer Forderung auszugehen war. Dass eine schriftliche Vereinbarung über den Rückzahlungszeitraum und Tilgungsmodalitäten nicht bestanden hat, kann von der Abgabenbehörde als Indiz für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung gewertet werden, entbindet sie aber nicht von der Verpflichtung dies näher zu prüfen. Da die beschwerdeführende Gesellschaft die Geldbehebungen ihrer Gesellschafter als Verrechnungsforderungen verbucht und fremdüblich verzinst hat, konnte nicht automatisch und ohne nähere Prüfung von einer verdeckten Gewinnausschüttung ausgegangen werden. Nur eine solche hätte aber im vorliegenden Fall den objektiven Tatbestand der vorsätzlichen oder fahrlässigen Abgabenhinterziehung (§ 33 Abs. 1 FinStrG und § 34 FinStrG) erfüllen können. Im vorliegenden Fall hat sich die Abgabenbehörde damit nicht näher auseinandergesetzt und das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung einfach angenommen.

Auch die grobe Fahrlässigkeit wird im hier angefochtenen Bescheid "auf Grund der Darlegungen im Rahmen der Selbstanzeige" angenommen und nicht weiter begründet. Da bei der Festsetzung der Abgabenerhöhung wie sonst in einem Strafverfahren die Unschuldsvermutung zu gelten hat, kann auf der subjektiven Seite des Verkürzungstatbestandes nicht ohne weitere Sachverhaltsermittlungen, bloß auf Grund eines als Selbstanzeige titulierten Schreibens auf grobe Fahrlässigkeit geschlossen werden. Dies ist als Verstoß gegen den *nemo tenetur* Grundsatz zu werten, der auch bei der Selbstanzeige beachtet werden muss.

Abschließend sei darauf verwiesen, dass § 29 Abs. 6 FinStrG gegen das im Strafrecht geltende Rückwirkungsverbot verstößt: § 29 Abs. 6 FinStrG ist auf sämtliche Selbstanzeigen anzuwenden, die nach dem 30.9.2014 erstattet werden. Damit werden aber auch Taten von der Strafe nach § 29 Abs. 6 FinStrG erfasst, die vor dem 30.9.2014 und damit zu einem Zeitpunkt begangen wurden, zu dem die Strafdrohung noch nicht existiert hat. Da es im gegenständlichen Fall um vermeintliche Verkürzungen geht, die in den Jahren 2008 bis 2013 begangen wurden, könnte eine Abgabenerhöhung selbst dann nicht festgesetzt werden, wenn die grob fahrlässige Begehung eines Finanzvergehens in einem Strafverfahren erwiesen wäre.

Es wird daher beantragt, den Bescheid über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG vom 27.1.2015 wegen Stützung auf ein verfassungswidriges Gesetz aufzuheben."

Im Vorlagebericht vom 22. Mai 2015 hat die belangte Behörde folgende Stellungnahme zur Beschwerde erstattet:

"§ 29 Abs. 6 FinStrG idF BGBl I 2014/65 sieht eine Festsetzung einer Abgabenerhöhung als Nebenanspruch im Falle von Selbstanzeigen vor, die anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen erstattet werden.

Die Abgabenerhöhung ist als Nebenanspruch iSd § 3 Abs. 2 lit a BAO und damit als Abgabe zu qualifizieren.

In der Beschwerde führt die Abgabepflichtige aus, dass die Festsetzung einer derartigen Abgabenerhöhung eine Verletzung des Art. 6 EMRK bewirke. Dem ist jedoch zu entgegnen, dass Verfahren betreffend Abgabenangelegenheiten nicht in den Anwendungsbereich des Art. 6 EMRK fallen.

Art. 6 EMRK findet nur auf Verfahren Anwendung betreffend:

- 1) zivilrechtliche Ansprüche und Verpflichtungen (civil rights) und
- 2) strafrechtliche Anklagen (criminal charge)

Ob eine strafrechtliche Anklage vorliegt, beurteilt der VfGH nach Sinn und Zweck der EMRK danach, ob das Gesetz die Zuwiderhandlung systematisch dem Strafrecht zuordnet. Ist dies nicht der Fall, ist sodann die Schwere der Sanktion von Bedeutung (ahndender bzw. abschreckender Charakter der Strafe).

Nach dieser Rechtsprechung ist grundlegende Voraussetzung dafür, dass einer Norm strafrechtlicher Charakter zukommt, der sowohl präventive als auch repressive Zweck der Sanktion sowie der ihr innewohnende Tadel und das dem sanktionsierten Verhalten gegenüber ausgesprochene Unwerturteil.

Die mit dem angefochtenen Bescheid getroffene Abgabenerhöhung zielt jedoch nicht auf eine Verurteilung oder Bestrafung im oben genannten Sinn ab, sondern ermöglicht durch die Entrichtung des Zuschlages die Erlangung einer strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige. Die Abgabepflichtige ist auch nicht verpflichtet, diese Abgabenerhöhung zu entrichten. Es wird nicht über den Unwert einer Tat abgesprochen, sondern bietet der Abgabepflichtigen Alternativen, nämlich einerseits durch Nichtentrichtung der Abgabenerhöhung, im Rahmen eines Strafverfahrens über die Schuld der Abgabepflichtigen abzusprechen oder durch Entrichtung eine Straffreiheit zu erlangen.

Der Bestimmung des § 29 Abs. 6 FinStrG kommt nicht der Zweck zu, der Beschwerdeführerin den Unrechtsgehalt ihrer Handlungen vorzuwerfen oder sie dafür zu tadeln. Die Norm bezweckt vielmehr eine nicht mehr ganz "freiwillige" Selbstanzeige, die zu einem relativ späten Zeitpunkt erstattet wird, trotz des Umstandes, dass mit einer Tatentdeckung zu rechnen gewesen ist, dennoch Straffreiheit zu gewähren und somit ein Strafverfahren und eine allfällige strafrechtliche Verurteilung (mit den damit verbundenen Rechtsfolgen wie Vorstrafe, Berufsverbote und Entzug von Berechtigungen) zu vermeiden.

Darüber hinaus gehört die mit § 29 Abs. 6 FinStrG eingeführte Abgabenerhöhung nicht dem nationalen Kriminalstrafrecht an. Die festgesetzte Abgabenerhöhung hat weder abschreckenden, präventiven noch repressiven Charakter, zumal es in der Hand der Abgabepflichtigen liegt, ob sie das Angebot einer Strafbefreiung annimmt und damit die erhöhte Abgabe entrichtet oder im Rahmen eines Strafverfahrens die Schuld erwiesen werden muss.

Zudem erreicht die erhöhte Abgabe in Form eines Zuschlags keinen einer Strafart und Strafhöhe vergleichbaren Charakter einer Strafnorm. Auch einer erhöhten Abgabe in Höhe von 30% (sofern Mehrbeträge über 250.000 Euro vorliegen) kommt keine Sanktionswirkung zu, da die Steuerpflichtige nicht gezwungen ist, den "Abgabenzuschlag" zu entrichten.

Überdies erfordert eine Selbstanzeige die Darlegung der begangenen Verfehlung (§ 29 Abs. 1 FinStrG). Sollte die Abgabepflichtige hingegen die Ansicht vertreten, dass sie kein Verschulden an einer Verletzung einer Offenlegungs-, Anzeige- oder Wahrheitspflicht trägt, so bleibt es ihr unbenommen, eine fehlerhafte Erklärung im Rahmen einer nachträglichen Berichtigung gemäß § 139 BAO anzugeben.

Da der Abgabenzuschlag im § 29 Abs. 6 FinStrG nicht als Strafbestimmung zu werten ist, wird auch nicht gegen das im Strafrecht geltende Rückwirkungsverbot verstößen.

Auch wird mit der Festsetzung einer Abgabenerhöhung nicht das in Art. 6 Abs. 2 EMRK verankerte Prinzip der Unschuldsvermutung verletzt, da einerseits im Bescheidspruch nicht ausdrücklich über die Schuld der Abgabepflichtigen abgesprochen wird und andererseits die Abgabepflichtige nicht verpflichtet ist, die Abgabenerhöhung zu zahlen.

In der Beschwerde wird des Weiteren ausgeführt:

1) Die Abgabenbehörde hat sich nicht damit auseinandergesetzt, ob die in der Selbstanzeige beschriebenen Vorgänge tatsächlich eine verdeckte Ausschüttung darstellen.

Anmerkung des Finanzamtes:

Der Sachverhalt wurde im Zuge der Schlussbesprechung besprochen (Beisein: steuerliche Vertretung mit 2 Personen, Teamleiter WH, Betriebsprüfer AB2 ) und gab es diesbezüglich Einvernehmen, womit weder in der Niederschrift noch im Bericht näher darauf eingegangen wurde. Laut Betriebsprüfungsbericht Tz 1 wurde defacto festgestellt, dass die Selbstanzeige entsprechend zu erfassen ist, was auf jeden Fall eine Zustimmung des Finanzamtes zur Selbstanzeige darstellt - es wurden vielmehr keine abweichenden Feststellungen getroffen.

2) Laut Beschwerde hat die Abgabenbehörde nicht ausgeführt, aus welchem nach außen in Erscheinung getretenen Verhalten ein grob fahrlässiges Verhalten vorzuwerfen ist.

Anmerkung des Finanzamtes:

Dem ist die Begründung des Bescheides zur Abgabenerhöhung entgegenzuhalten. Dort steht ausgeführt: Die gegenständliche Selbstanzeige wurde anlässlich einer Betriebsprüfung (nach Anmeldung) erstattet. Aufgrund des in der Selbstanzeige dargelegten Fehlverhaltens liegt zumindest grob fahrlässige Tatbegehung vor.

Anmerkungen:

VfSlg. 11.506 und 11.917; EGMR vom 23.10.1995 im Fall Gradinger u.a. gegen Österreich vgl. VfGH vom 14. Oktober 1987, G 181/86 ua, VfGH vom 3. Dezember 1988, B 176/87;

VfGH vom 13. Dezember 1988, B 1450/88; VfGH vom 4. Oktober 1999, B 2598/97 ua, und vom 21. Juni 2000, B 537/98, Slg. Nr. 15.842/00"

Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 25. August 2015 wurde die Bf. aufgefordert, eine ergänzende Stellungnahme zur Bonität der beiden Geschäftsführer abzugeben und Auszüge der Verrechnungskonten ab 2007 bis dato bzw. eine Auflistung von Rückzahlungen auf den Verrechnungskonten vorzulegen.

Dieser Aufforderung wurde mit Schriftsatz vom 18. September 2015 nachgekommen, in dem ausgeführt wird, dass wie aus den Verrechnungskonten ersichtlich sei, laufend durch die beiden Geschäftsführer Rückzahlungen geleistet worden seien. Darunter seien auch Gutschriften aus Geschäftsführerbezügen und aus einer Gewinnausschüttung im Jahr 2010.

Wie bereits in der Selbstanzeige vom 10.12.2014 dargelegt worden sei, seien zu diesen Kreditgewährungen an die Gesellschafter keine schriftlichen Vereinbarungen abgeschlossen worden und weder eine bestimmte Laufzeit noch Tilgungsmodalitäten festgelegt worden. Sicherheiten seien der Gesellschaft ebenfalls nicht gewährt worden.

Die Kreditgewährungen seien jedoch stets als Forderungen erfasst und angemessen verzinst worden. Die als Kreditnehmer fungierenden Gesellschafter-Geschäftsführer hätten diese Jahresabschlüsse mit den gegen Sie ausgewiesenen Forderungen aufgestellt, unterfertigt, festgestellt und beim Firmenbuchgericht offengelegt. In den Umlaufbeschlüssen zur Feststellung der Jahresabschlüsse seien die Salden auf den Verrechnungskonten ausdrücklich als Forderungen gegen die betreffenden Gesellschafter anerkannt worden (siehe die ebenfalls beigeschlossenen Umlaufbeschlüsse betreffend die Jahresabschlüsse 2007 bis 2013).

Anhaltspunkte dafür, dass die Einbuchung der Forderungen nur zum Schein erfolgt wäre, lägen nicht vor.

Die Bonität der beiden Kreditnehmer sei im in Rede stehenden Zeitraum 2007 bis 2013 durchwegs hervorragend gewesen. Der von der Gesellschaft an die Gesellschafter gewährte Kreditbetrag sei aufgrund dieser exzellenten Bonität zu jedem Zeitpunkt einbringlich gewesen. Dies ergebe sich aus den nachfolgenden Fakten zum laufenden Einkommen und zur Vermögenslage der beiden Gesellschafter:

Y habe im Betrachtungszeitraum Einkünfte als Gesellschafter sowie aus Lizenzgebühren in einer Höhe von jährlich zwischen € 60.422,64 und € 110.018,34 erzielt (siehe beiliegende Einkommensteuerbescheide). Frau X habe im Betrachtungszeitraum Einkünfte aus Geschäftsführungsvergütungen zwischen € 25.120,56 und € 53.047,76 erzielt (siehe beiliegende Einkommensteuerbescheide).

Beide Gesellschafter verfügten zudem über erhebliches Privatvermögen. Dies betreffe das Wohnhaus in Adr2 (siehe beiliegenden Grundbuchsatz), dessen Verkehrswert grob mit € 1 Mio geschätzt werden könne. Abgesehen von geringfügigen Bausparkrediten

(aushaltend per 31.12.2013 mit rund € 16.690,40) verfügten die Gesellschafter über keinerlei Privatschulden.

Zum Privatvermögen zählten auch die Anteile an der Bf. Aus der Beilage "Übersicht Pensionsrückstellung und Berechnung bereinigtes Eigenkapital 2007 bis 2013" sei ersichtlich, dass sich das bilanzielle Eigenkapital dieser Gesellschaft im Zeitraum 2007 bis 2013 zwischen TEUR 901 und TEUR 1.551 bewegt habe. Der gemeinsame Wert nach dem Wiener Verfahrens in diesem Zeitraum habe zwischen rund TEUR 544 und rund TEUR 1.525 betragen.

Darüber hinaus verfügten die Gesellschafter über Ansprüche aus Pensionszusagen gegenüber der Bf. Rechne man den unternehmensrechtlich rückgestellten Betrag dieser Pensionsansprüche zum bilanziellen Eigenkapital hinzu (siehe Beilage "Übersicht Pensionsrückstellung und Berechnung bereinigtes Eigenkapital 2007 bis 2013"), beliefe sich das (bereinigte) bilanzielle Eigenkapital der Gesellschaft im Betrachtungszeitraum 2007 bis 2013 auf TEUR 1.553 bis TEUR 2.157. Jeweils 50 % dieses wirtschaftlichen Eigenkapitals entfielen auf die beiden Gesellschafter.

Dem Schriftsatz wurden die angeforderten Auszüge zu den Bewegungen auf den Verrechnungskonten, die Einkommensteuerbescheide der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer für die Jahre 2007 bis 2013, ein Grundbuchsauszug, Umlaufbeschlüsse zur Genehmigung der Jahresabschlüsse der Bf. für die Jahre 2007 bis 2013, Schätzungen des gemeinsamen Wertes nach dem Wiener Verfahren, die Entwicklung Pensionsrückstellung und Berechnungen bereinigtes Eigenkapital 2007 bis 2013 sowie eine Übersicht Verrechnungskonten beigelegt.

Der Schriftsatz wurde samt Beilagen der Amtspartei übermittelt.

In der mündlichen Verhandlung vom 28. September 2015 wurde von den Vertretern der Abgabenbehörde bestätigt, dass sie die Unterlagen, die mit Schriftsatz vom 18. September 2015 eingereicht wurden, erhalten haben.

Der steuerliche Vertreter verwies auf das schriftliche Vorbringen und ergänzte, dass, wäre die neuere Judikatur des VwGH vom Februar 2015 bei Erstattung der Selbstanzeige im Dezember 2014 schon in dieser Form bekannt bzw. absehbar gewesen, wohl gar keine Selbstanzeige erstattet worden wäre. Diese Judikatur lässt den Fall in einem ganz anderen Licht erscheinen. Es liegt demnach nach Rechtsansicht der Bf., eben gar keine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Der Vertreter der Abgabenbehörde brachte vor, das Erkenntnis des VwGH vom Februar 2015 zu verdeckten Gewinnausschüttungen nicht zu kennen und sich erst durcharbeiten zu müssen, in wie weit es verfahrensgegenständlich anzuwenden sei. Die übermittelten Unterlagen zur Einkommenslage der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer seien bereits im Zuge der Prüfung besprochen worden, sie seien der Behörde daher bekannt. Es werde keine weitere Stellungnahme zu den im Zuge des Ermittlungsverfahrens vorgelegten Unterlagen zur Bonität der Gesellschafter-Geschäftsführer erstattet.

## **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 § 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 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 Nachschauen, 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 Abgabenbetrug mit mehr als dreijähriger Freiheitsstrafdrohung 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 wird außer Streit gestellt:

Die verfahrensgegenständliche Selbstanzeige für die Bf. und die Personen Y und X vom 10. Dezember 2014 wurde nach dem 30. September 2014 anlässlich einer Prüfung für Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Kapitalertragsteuer und Prämie Forschung für den Zeitraum 2011 bis 2013 bei Prüfungsbeginn erstattet.

Die Höhe der im Schriftsatz der Bf. unter der Überschrift "Darlegung der Abgabenverkürzungen" genannten Behebungen sowie die Berechnung der darauf entfallenden Kapitalertragsteuer wurde durch die Betriebsprüfung übernommen.

Der Bescheid über die Festsetzung der Abgabenerhöhung (Buchung mit Abgabenart ZSA 2014) und die Bescheide nach der Abgabenprüfung wurden am 28. Jänner 2015 verbucht. Zum Zeitpunkt der Buchung war das Abgabenkonto ausgeglichen, die Abgabennachforderungen und die vorgeschriebene Abgabenerhöhung wurden innerhalb der im § 29 Abs. 2 und Abs. 6 FinStrG genannten gesetzlichen Vorgaben vollständig entrichtet.

Als Personen, für die eine strafbefreiende Wirkung erzielt werden sollte, wurden die Bf. als belangbarer Verband und Y und X als natürliche Personen als Täter nach § 29 Abs. 5 FinStrG genannt.

Weitere Feststellungen zum entscheidungswesentlichen Sachverhalt:

Am 26. Jänner 2015 erging an die Bf. ein Haftungsbescheid für den Zeitraum 2008 bis 2013 über Kapitalertragsteuer von € 176.826,52.

Zur Kapitalertragsteuer 2013 (Fälligkeitstag 17.2.2014) wurde bescheidmäßig auch ein Säumniszuschlag mit € 212,57 festgesetzt (Buchung am 9.2.2015).

Gemäß § 96 Abs. 1 Z 1 a EStG ist die Kapitalertragsteuer binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge abzuführen.

Die anderen Kapitalertragsteuernachforderungen für 2008, 2009, 2011 und 2012 haben durch die EDV Anlage unrichtig den Fälligkeitstag 28.1.2015 zugewiesen bekommen, eine gesonderte händische Korrektur wurde nach der Aktenlage nicht vorgenommen und es liegen auch bisher keine Festsetzungen von Säumniszuschlägen nach § 217 BAO dazu vor.

Den Bestimmungen des § 217 BAO folgend ist, sofern dem Abgabepflichtigen grobes Verschulden zuzurechnen ist, ein 2 % iger Säumniszuschlag für nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtete Abgaben festzusetzen.

Demnach wären, folgt man der Annahme der Abgabenbehörde, dass zumindest grobes Verschulden hinsichtlich der Nichtentrichtung der Kapitalertragsteuer bei deren Fälligkeit vorliegt, für 2008 ein Säumniszuschlag von € 197,73, für 2009 ein Säumniszuschlag von € 1.462,24, für 2011 ein Säumniszuschlag von € 454,58 und für 2012 ein Säumniszuschlag von € 1.209,39 festzusetzen gewesen. Dies ist ein Umstand, dem in der Folge bei Prüfung der Frage des Umfanges des Wortes "Mehrbetrag" Bedeutung zukommt.

**Folgende strittige Punkte verbleiben:**

- 1) Verfassungswidrigkeit des § 29 Abs. 6 FinStrG
- 2) Umfang der Bemessungsgrundlage einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG:

Alle "anlässlich" einer Prüfung bekannt gegebenen Abgabenverkürzungen oder nur Abgabenverkürzungen, die hinsichtlich des vom Prüfungsauftrag umfassten Prüfungszeitraumes und der umfassten Abgaben dargelegt wurden?

Höhe des sich aus der Selbstanzeige ergebenden Mehrbetrages:

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

- 3) Feststellungen zur subjektiven Tatseite, vorsorgliche Selbstanzeige

Ad 1) Behauptete Verfassungswidrigkeit des § 29 Abs. 6 FinStrG:

Es wird in der Beschwerde vorgebracht, dass die Abgabenerhöhung eine Strafe darstelle und der Bescheid über die Festsetzung der Abgabenerhöhung einer strafrechtlichen Anklage gleichkomme.

Grabenwarter führt in Grabenwarter 4. Auflage, § 24, Rz 17, zu „Engel-Kriterien“ aus, dass maßgeblich für die Annahme des Vorliegens einer strafrechtlichen Anklage erstens die Zuordnung der Vorschrift im nationalen Recht, zweitens die Natur des Vergehens sowie drittens die Art und Schwere der Sanktion seien.

Die drei Kriterien seien alternativ zu verstehen.

Die Einordnung einer Maßnahme nach nationalem Recht bildet den Ausgangspunkt für die Beurteilung der Frage, ob es sich um eine strafrechtliche Anklage gehandelt hat.

Zum Vorbringen bei der Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG handle es sich um eine Entscheidung über eine Verpflichtung im Rahmen einer strafrechtlichen Anklage im Sinne des Art. 6 EMRK, die Festsetzung müsse daher unter Beachtung der von Art. 6 EMRK statuierten Verfahrensgarantien, zu denen die Unschuldsvermutung, das Recht auf Entscheidung durch ein unabhängiges und unparteiisches Tribunal, das Recht auf mündliche und öffentliche Verhandlung und das Rückwirkungsverbot, erfolgen, ist auszuführen, dass die Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG und die Abgabenerhöhung nach § 30a FinStrG durch den Gesetzgeber als Nebenansprüche nach § 3 Abs. 2 lit. a BAO normiert wurden und die Aufnahme in das Finanzstrafgesetz darauf beruht, dass sie Strafaufhebungsgründe darstellen.

Bei Erwirkung eines Strafaufhebungsgrundes erlischt das Recht des Staates auf Durchsetzung eines Strafanspruches.

Unter „Natur des Vergehens“ wird darauf abgestellt, ob einer in einer Strafvorschrift angedrohten Sanktion abschreckender und repressiver Charakter zukommt.

Ein präventiver Charakter ist zwar unzweifelhaft auch Intention bei Schaffung der Abgabenerhöhung bei Selbstanzeigen gewesen, jedoch liegt keine strafrechtliche Sanktion vor.

Die Art der Sanktion im Sinne des dritten Kriteriums erfasst die potentiellen Auswirkungen der Sanktion auf den konkreten Beschuldigten, die von der Art der Strafe, der angedrohten Höchststrafe und den Modalitäten ihrer Vollstreckung abhängen. Das bedeutet, dass das dritte Kriterium das Gewicht der dem Beschuldigten insgesamt drohenden negativen Konsequenzen erfasst. Grundsätzlich ist für eine Beurteilung der Anwendbarkeit des Art. 6 EGMR die abstrakte Strafdrohung, d.h. im Regelfall die angedrohte Höchststrafe entscheidend.

Dem Selbstanzeiger drohen jedoch aus einer Festsetzung einer Abgabenerhöhung keine schwerwiegenden negativen Konsequenzen einer Sanktion, da eine Abgabenerhöhung im Gegensatz zu jeder Strafe gar nicht vollstreckbar werden kann, sondern nur freiwillig entrichtet wird (siehe dazu auch UFS vom 19.11.2013, RV/1513-W/13: Eine Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG kann nicht vollstreckbar werden, daher ist die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages für eine Abgabenerhöhung gesetzlich nicht zulässig, weswegen der Sicherstellungsauftrag mangels Rechtsgrundlage aufzuheben war.).

Die Abgabenerhöhung wird bezahlt und der Selbstanzeiger erwirkt einen Strafaufhebungsgrund oder die Abgabenerhöhung wird nicht bezahlt und es startet ein Finanzstrafverfahren /starten Finanzstrafverfahren gegen mehrere Beschuldigte, einen belangten Verband, mit den in Strafverfahren vorgesehenen Verfahrensgarantien.

Der Abgabepflichtige wird zur Erwirkung des Strafaufhebungsgrundes einer Selbstanzeige generell dazu ermuntert, von sich aus begangene Verfehlungen darzulegen und auch bei Selbstanzeigen anlässlich von Prüfungen können nur die von ihm aus freien Stücken bekannt gegebenen Abgabenschuldigkeiten Basis einer Berechnung einer Abgabenerhöhung sein.

Mit dem Bescheid über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung wird der Abgabepflichtige demnach auch nicht darüber informiert, dass ihm die Begehung einer Straftat angelastet wird, sondern festgehalten, dass aufgrund seines Aktivwerdens hinsichtlich der Darlegung seiner Verfehlung/en und damit seiner Geltendmachung eines Strafaufhebungsgrundes ein Nebenanspruch in einer bestimmten Höhe festgesetzt und dadurch eine Frist hinsichtlich der Entrichtungsverpflichtung einer Zusatzleistung neben der Schadengutmachung zu laufen beginnt.

Es liegt demnach in der Festsetzung einer Abgabenerhöhung auch keine Anklage iSd EMRK hinsichtlich eines Finanzvergehens vor.

Wird die Strafaufhebung bewirkt, scheint auch keine Vormerkung im Finanzstrafregister auf.

Zur Abrundung darf auf Leitner Finanzstrafrecht 2005, Grabenwarter zu grundrechtlichen Schranken des finanzstrafrechtlichen Sanktionensystems verwiesen werden.

In diesem Artikel wird aufgezeigt, dass ein seinerzeit als Reformvorschlag diskutiertes Zuschlagssystem zu Abgaben an Stelle eines Finanzstrafverfahrens sehr wohl unter die Verfahrensgarantien der EMRK fallen würde. Diese rechtlichen Überlegungen sind daher wohl bei Einführung des Zuschlages zum Bewirken eines Strafaufhebungsgrundes, somit unter Wahlfreiheit des Selbstanzeigers, ob er die Strafaufhebung unter den gesetzlich bestimmten Konditionen erwirken möchte oder nicht, in die Entscheidungsfindung eingeflossen.

Das deutsche Bundesfinanzministerium führt in seinem Monatsbericht vom 24. März 2015 zu Neuregelungen im Bereich der strafbefreienden Selbstanzeige zu Historie und Gesetzgebungsverfahren aus, dass eine Abschaffung einer strafbefreienden Selbstanzeige zur Folge hätte, dass ein strafrechtliches Verwertungsverbot hinsichtlich der Angaben aus einer korrekten Steuererklärung für vorangegangene Zeiträume von Verfassung wegen zu beachten wäre, um nicht gegen das Verbot eines Zwanges zur Selbstbelastung (Nemo-tenetur-Grundsatz) zu verstößen. Nach dem Nemo-tenentur-Grundsatz ist es nicht zumutbar, einen Menschen zu zwingen, durch eigene Aussage die Voraussetzungen für eine strafgerichtliche Verurteilung oder die Verhängung entsprechender Sanktionen schaffen zu müssen. Im Besteuerungsverfahren ist der Steuerpflichtige hingegen zur Mitwirkung verpflichtet. Dieser Zirkelschluss wird für den Steuerpflichtigen durch die Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige gelöst.

Demnach hat es auch nach deutscher Rechtsansicht das Institut einer Selbstanzeige zu geben, jedoch bleibt es dem nationalen Gesetzgeber überlassen, unter welchen weiteren Auflagen diese Strafaufhebung erwirkt werden kann.

Es bestehen somit seitens des BFG keine Bedenken, dass die Bestimmung des § 29 Abs. 6 FinStrG in der entscheidungsrelevanten Form verfassungswidrig sein könnte.

Eine Abgabenerhöhung wird nur einmal vorgeschrieben, daher ergibt sich auch schon allein aus dem Umstand, dass Abgabepflichtiger verfahrensgegenständlich eine juristische Person ist und im Falle finanzstrafrechtlicher Konsequenzen aus dem mit Selbstanzeige bekannt gegebenen Fehlverhalten von zwei Geschäftsführern und einem belangten Verband die zu erwartenden Geldstrafen und eine Geldbuße des Verbandes in einer wesentlich höheren Gesamtsumme angesiedelt wären, dass sich die Erstattung einer Selbstanzeige in dieser Fallkonstellation schon rein finanziell gesehen auszahlt und die Zusatzleistung einer Abgabenerhöhung von 20 % einen Bruchteil von zulässigen Geldstrafen und einer Geldbuße ausmacht.

zu Punkt 2): Umfang der Bemessungsgrundlage einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG, Höhe des sich aus der Selbstanzeige ergebenden "Mehrbetrages":

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 Säumniszuschläge?

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 erklärt Ziel der Reform, Finanzstrafäter 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 hintanhallen. 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 sonstiger Bekanntgabe einer Prüfung eingebrachten Selbstanzeige als Verfehlung (Ausführungen zur subjektiven Tatseite siehe unten) zugesteht.

Das Wort „anlässlich“ ist zwar auch in § 29 Abs. 3 lit. c FinStrG enthalten, dort aber mit der Vorgabe verbunden, dass hinsichtlich vorsätzlicher Abgabenverkürzungen im Gegensatz zu fahrlässigen Abgabenverkürzungen wirksam nur bei Prüfungsbeginn Selbstanzeige erstattet werden kann. Das Wort „anlässlich“ ist in diesem Zusammenhang deswegen mit einem Prüfungszeitraum und Abgabenarten verknüpft, da damit eben eine Sperrwirkung für Selbstanzeigen hinsichtlich vorsätzlicher Abgabenverkürzungen abgesteckt wird. Für Steuerarten und Zeiträume, welche vom Prüfungsauftrag nicht erfasst sind, kann auch während der Prüfung noch Selbstanzeige erstattet werden, soweit noch keine Tatentdeckung vorliegt und dies dem Täter bekannt ist bzw. keine Verfolgungshandlung nach § 14 Abs. 3 FinStrG vorliegt.

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 (keine

Sperrwirkung des Prüfungsbeginnes hinsichtlich Kest 2008 bis 2010, dazu hätte auch noch während der Prüfung fristgerecht Selbstanzeige erstattet werden können), jedoch ist nach § 29 Abs. 6 FinStrG nunmehr für alle Selbstanzeigen, die jemand „anlässlich“ einer im Gesetz bezeichneten Prüfungshandlung erstattet, eben ein Zuschlag zu bezahlen.

Verfahrensgegenständlich bestanden die Verrechnungskonten bereits vor dem Prüfungszeitraum, was bei Einsicht in die Buchhaltung der Bf. im Zuge einer Prüfung unschwer zu erkennen gewesen wäre, daher war die Prüfungsbekanntgabe der Anlass für die eigenständige Offenlegungen sämtlicher Behebungen als Verrechnungsforderungen.

Die Bemessungsgrundlage für die Abgabenerhöhung stellt nach der Textierung des § 29 Abs. 6 FinStrG nicht die Summe der Verkürzungsbeträge, sondern die Summe der sich aus Selbstanzeigen ergebenden "Mehrbeträge" dar.

Umfasst ein „Mehrbetrag“ demnach auch Nebengebühren wie Säumniszuschläge?

Die Absätze 1 und 2 des § 29 FinStrG sprechen von Verfehlung und Verkürzung, in Abs. 6 steht jedoch seit der FinStrG-Novelle 2010 (BGBl I 2010/104 in Kraft ab 1.1.2011) das im Finanzstrafgesetz neue Wort „Mehrbetrag“, wobei in § 30a FinStrG, der zeitgleich eingeführt wurde, als Bemessungsgrundlage die im Zuge einer abgabenrechtlichen Überprüfungsmaßnahme festgestellte „Nachforderung“ dient.

Verfehlung, Verkürzung, Nachforderung, Mehrbetrag, alles der gleiche Umfang?

Ist "Mehrbetrag" eine ausgewiesene Summe am Abgabenkonto oder alles, was den gesetzlichen Vorgaben entsprechend festzusetzen gewesen wäre?

Was ist Bemessungsgrundlage der Abgabenerhöhung, der im Bescheid angenommene Betrag von € 175.816,05, dieser Betrag zuzüglich Säumniszuschlag für Kapitalertragsteuer 2013 laut Konto, also € 176.028,62 oder der Betrag laut Bescheid zuzüglich der Summe der festzusetzenden Säumniszuschläge (es fehlt, wie oben ausgeführt, eine Festsetzung von Säumniszuschlägen für die Jahre 2008, 2009, 2011 und 2012), also € 179.352,56?

Eine Abgabenerhöhung (Nebenanspruch) von einem Säumniszuschlag?

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat außer in den Fällen des § 278 BAO das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Darf das BFG einen Bescheid abändern und auch einen höheren Betrag festsetzen?

Ist dieser weitere Betrag wiederum nach den Bestimmungen des § 29 Abs. 2 FinStrG zu entrichten?

Die Abgabenbehörden sind an den Erlass des BMF-280000/0158-IV/2/2014 vom 30. September 2014 gebunden, in dem unter Punkt 2.2. ausgeführt wird, dass

Bemessungsgrundlage für die Abgabenerhöhung der sich aus den Abgaben in der Selbstanzeige ergebende Verkürzungsbetrag ist.

Demnach wird das BFG wohl nicht mit einem Bescheid über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung mit einem in der Bemessungsgrundlage enthaltenen Säumniszuschlag konfrontiert sein.

In SWK 11/2015, 560, Selbstanzeige - Abgabenerhöhungen bei Prüfungen hält Schrottmeier fest, dass das Wort „Mehrbetrag“ (genau die Mehrzahlform „Mehrbeträge) im § 205 Abs. 3 BAO (Anspruchszinsen) vorkommt (Mehrbeträge zu bisher bekannt gegebenen Anzahlungen)

Desweiteren bezieht er sich in diesem Artikel auf Randziffer 22 zu § 200 BAO der RAE (Richtlinien für die Abgabeneinhebung Erlass des BMF vom 7.11.2014, BMF-010103/0166-IV/4/2014, BMF-AV 2014/161).

„Ist die nunmehr festgesetzte Abgabe höher als die mit früherem Bescheid festgesetzte, so tritt für den Mehrbetrag die Fälligkeit einen Monat nach Bekanntgabe des neuen Bescheides ein, es sei denn, der Betrag war bereits fällig (zB gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994). Dies gilt auch dann, wenn der neue Bescheid vor Eintritt der Fälligkeit der mit dem früheren Bescheid festgesetzten Abgabe ergeht und der neue Bescheid einen entsprechenden Hinweis enthält (VwGH 18.12.1985, 85/13/0072); würde ein solcher Hinweis fehlen, so wäre der von der Bekanntgabe des neuen Bescheides abgeleitete Fälligkeitstag nicht nur für den Mehrbetrag, sondern auch für die ursprünglich festgesetzte Abgabenschuldigkeit maßgeblich. Bezuglich eines im Bescheid ausgewiesenen Fälligkeitstages siehe Rz 15.“

Das Wort „Mehrbetrag“ kommt, wie man daraus ersieht, aus dem Sprachgebrauch des Abgabenrechts und nicht aus dem Finanzstrafrecht.

Nachdem die beiden neuen Bestimmungen des Finanzstrafgesetzes (§ 29 Abs. 6 und § 30a FinStrG) systematisch ja auch Nebenanspruchsfestsetzungen nach § 3 BAO betreffen, ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber damit keine Unterscheidung zu dem im § 29 Abs. 1 und 2 FinStrG verwendeten Wort „Verfehlung“ schaffen wollte.

Schon in den erläuternden Bemerkungen zu § 29 Abs. 6 FinStrG wird das Wort „Abgabenverkürzung“ als Basis des gestaffelten Zuschlages genannt.

Das BFG ist somit zu dem Schluss gekommen, dass lediglich Verfehlungen und damit Abgabenverkürzungen und zwar alle anlässlich einer in § 29 Abs. 6 FinStrG genannten Prüfungshandlung einbekannten unabhängig von dem Prüfungsauftrag, nicht jedoch auch Nebenansprüche die Bemessungsgrundlage für die Abgabenerhöhung darstellen.

Das BFG ist daher in einem weiteren Schritt angehalten, hinsichtlich des gesamten Zeitraumes 2008 bis 2013 zu prüfen, ob vorsätzlich oder grob fahrlässig begangene Finanzvergehen hinsichtlich dieser Mehrbeträge vorliegen.

3) Feststellungen zur subjektiven Tatseite, vorsorgliche Selbstanzeige:

Eine "vorsorgliche" Selbstanzeige ist dem Finanzstrafgesetz fremd und war dies entgegen den Beschwerdeausführungen auch vor der Einführung von Abgabenerhöhungen.

Eine Selbstanzeige muss, um überhaupt als Selbstanzeige bewertet werden zu können, eine Darlegung einer Verfehlung enthalten, jedoch keine abschließende Bewertung der subjektiven Tatseite. Da nur „hinsichtlich vorsätzlich oder grob fahrlässig begangener Finanzvergehen“ eine Abgabenerhöhung zu entrichten ist, ist durch die Abgabenbehörde auch (gegebenenfalls die Ausführungen in der Selbstanzeige zur Darlegung der Verfehlung ergänzend) eine Feststellung zu treffen, dass diese Voraussetzung hinsichtlich der der Abgabenerhöhung zu Grunde liegenden Bemessungsgrundlage gegeben ist.

Die Abgabenbehörde hat hier somit neben der Prüfung objektiver Kriterien auch eine Beurteilung der subjektiven Tatseite vorzunehmen. Sie hat dies auf Basis der sich ihr präsentierenden Verdachtslage zum Zeitpunkt ihrer Entscheidung als Vorfrage iSd § 116 Abs. 1 BAO zu beurteilen (FS Ritz, die BAO im Zentrum der Finanzverwaltung, Reger, Abgabenerhöhungen und Strafaufhebung, S 259).

Sollte es in Folge einer Selbstanzeige anlässlich einer Prüfung ein Vorbringen geben, das einer Bestreitung der erforderlichen subjektiven Tatseite entspricht, so ist dem mit einer Begründung durch die Abgabenbehörde bzw. einer Begründungsergänzung durch das Bundesfinanzgericht im Beschwerdeverfahren zu begegnen.

Die Abgabenbehörde/das BFG im Beschwerdeverfahren hat jedoch lediglich zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Festsetzung einer Abgabenerhöhung gegeben sind und nicht finanzstrafrechtliche Wirkungen hinsichtlich einer Wirksamkeit bzw. Unwirksamkeit einer Selbstanzeige zu beurteilen, dies ist Aufgabe der Finanzstrafbehörde.

Auch dass die Feststellung zur subjektiven Tatseite bei Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG der Abgaben- und nicht der Finanzstrafbehörde obliegt, ist kein Novum in der Abgabenverfahrensgesetzgebung. Hinsichtlich der Feststellungen zur verlängerten Verjährungsfrist bei hinterzogenen Abgaben (§ 207 Abs. 2 BAO) ist ebenfalls eine eigenständige Würdigung durch die Abgabenbehörde vorzunehmen, dass hinterzogene Abgaben vorliegen und § 217 Abs. 7 BAO sieht auf Antrag eines Abgabepflichtigen eine Nichtfestsetzung bzw. Herabsetzung eines Säumniszuschlages vor, insoweit ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft.

Zugestanden wurde in der Selbstanzeige explizit nur die Nichtabfuhr der auf die einbekannten Bankabhebungen bei Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung entfallenden Kapitalertragsteuer.

Zur verdeckten Gewinnausschüttung hat Leitner in SWK 18/2014, 831 ausgeführt:

„Verdeckte Gewinnausschüttungen führen regelmäßig und notgedrungen zur Verletzung abgabenrechtlicher Offenlegungspflichten. Die Vorteilsgewährung an den Gesellschafter erfolgt eben nicht offen im Wege einer Ausschüttung, sondern verdeckt.“

Adressaten der angesprochenen abgabenrechtlichen Erklärungspflichten sind die betroffenen Kapitalgesellschaften, vertreten durch ihre organschaftlichen Vertreter bzw. deren berufsmäßige Parteienvertreter.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung erfordert bereits abgabenrechtlich ein subjektives Element, nämlich das Wissen und Wollen der Körperschaft um die Vorteilsgewährung an den Gesellschafter. Bezugspunkt des finanzstrafrechtlichen Vorsatzes ist das Anstreben der Verkürzung. Zweifellos kommt einer Annahme dieser subjektiven Komponente im Abgabenverfahren eine gewisse Indizfunktion im Hinblick auf das mögliche Vorliegen einer Abgabenhinterziehung zu.“

Die Hingabe eines Darlehens stellt dann eine verdeckte Ausschüttung dar, wenn die Mindestvoraussetzungen eines Darlehensvertrages fehlen, wie zB. eine Vertragsurkunde, eine Rückzahlungsvereinbarung, Sicherheiten, schriftliche Unterlagen, bestimmte Zinsfälligkeit, bestimmter Kreditrahmen, ausreichend rasche Tilgung, angemessene Verzinsung. Hierbei kommt es immer auf das Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall an (vgl. Raab/Renner in Quatschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG24, Anhang zu § 8, Tz 67 [Fehlen der Mindestvoraussetzungen eines Darlehensvertrages]).

VwGH 31.3.1998, 96/13/0121: Verdeckte Gewinnausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung, gleichviel unter welcher Bezeichnung gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde (Hinweis Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, § 27 EStG 1972, Textziffer 18).

An die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern zumal im Fall eines die Gesellschaft beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers sind ebenso strenge Maßstäbe wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzulegen. Solche Abmachungen müssen von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten, widrigenfalls die Rückzahlbarkeit der von den Gesellschaftern von der Gesellschaft empfangenen Geldbeträge oder Sachwerte nicht als erwiesen angenommen werden kann, sodass von einer verdeckten Gewinnausschüttung ausgegangen werden muss. Die bloße Verbuchung von Zuwendungen an den Gesellschafter kann eine Urkunde über den Rechtsgrund der Zuwendung nicht ersetzen, weil ein solcher Buchungsvorgang weder nach außen zum Ausdruck kommt, noch daraus der Rechtsgrund für die tatsächliche Zahlung hervorgeht. Die sich aus der Fremdverkehrsunüblichkeit einer den Gesellschaftern von der Gesellschaft gewährten Zuwendung ergebenden Bedenken gegen die Ernstlichkeit einer Rückzahlungsabsicht lassen sich durch die Tatsache einiger Zahlungen des Gesellschafters an die Gesellschaft noch nicht entkräften (Hinweis VwGH 26.9.1985, 85/14/0079; VwGH 14.4.1993, 91/13/0194; VwGH 15.3.1995, 94/13/0249).

VwGH 31.5.2006, 2002/13/0168: Die Darlehenshingabe an Anteilseigentümer ist verdeckte Gewinnausschüttung, wenn die Darlehensrückzahlung von vornherein nicht gewollt oder schon bei der Zuzählung praktisch unmöglich ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 5. Oktober 1993, 93/14/0115, und die bei Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, aaO, ABC der verdeckten Ausschüttungen, S 24, angeführten weiteren Beispiele von Fällen, in denen bereits die Hingabe des Darlehens eine verdeckte Ausschüttung darstellt).

Y fungiert seit 12. September 1986 als Geschäftsführer der Bf., X seit 3. November 1997, beide sind auch jeweils zu 50 % Gesellschafter der Bf.

Wie auf Seite 2 der Selbstanzeige ausgeführt wird, stand den verfahrensgegenständlichen Behebungen dieser beiden Gesellschafter-Geschäftsführer keine schriftliche Vereinbarung zu Laufzeiten und Tilgungsmodalitäten gegenüber und wurden auch keinerlei Besicherungen für diese Forderungen der Gesellschaft gewährt.

Bereits in seinem Erkenntnis vom 28.4.2009, 2004/13/0059, hält der Verwaltungsgerichtshof jedoch fest, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe des Betrages am Verrechnungskonto nur dann vorliege, wenn eine Rückzahlung der verbuchten Beträge selbst von vornherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit beim Gesellschafter nicht zu erwarten gewesen sei.

Im Erkenntnis vom 22.5.2014, 2011/15/0003, wird ausgeführt, dass die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung vor allem von der Ernstlichkeit einer Rückzahlungsabsicht abhänge. Es sei zu prüfen, ob aus den Umständen zu schließen sei, dass die Erfassung auf dem Verrechnungskonto nach Ansicht der Gesellschaft einer tatsächlich aufrechten Verbindlichkeit des Gesellschafters entspreche. Das Fehlen von Sicherheiten kann geeignet sein, die Ernsthaftigkeit der behaupteten Rückzahlungsabsicht im Zeitpunkt der Entnahme zu verneinen. Dazu hätte es aber einer Auseinandersetzung mit der behaupteten Bonität der Gesellschafterin bedurft.

Letztlich hat sich der VwGH in seinem Erkenntnis vom 26.2.2015, 2012/15/0177, kritisch dazu geäußert, dass die belangte Behörde hinsichtlich ihrer Begründung für das Vorliegen von verdeckten Gewinnausschüttungen die fehlende Fremdüblichkeit, das Fehlen einer Rückzahlungsvereinbarung und der Einräumung von Sicherheiten in den Mittelpunkt ihrer Prüfung gestellt habe, wobei diese Umstände nicht schlüssig auf das tatsächliche Fehlen einer ernsthaften Rückzahlungsabsicht der Gesellschafter schließen ließen.

Zorn fasst unter der Überschrift, auf den Punkt gebracht, in SWK 12/2125, seine Rechtsansicht zum Thema verdeckte Gewinnausschüttung und Gesellschafterverrechnungskonto zusammen:

*"Holt sich der Gesellschafter einer GmbH Geldmittel aus der Gesellschaft, wird aber von der GmbH gleichzeitig ein Rückforderungsanspruch ausgewiesen, führt dies nur dann zu einer verdeckten Gewinnausschüttung, wenn im Vermögen der Gesellschaft keine durchsetzbare (werthaltige) Forderung an die Stelle der ausgezahlten Beträge getreten ist und somit die buchmäßige Erfassung der Rückforderung nur zum Schein erfolgt ist.*

*Als verdeckte Gewinnausschüttungen bleiben daher in der Regel nur die Fälle der mangelnden Bonität des Gesellschafters bei Fehlen entsprechender Sicherheiten."*

Es war daher ergänzend durch das BFG im Beschwerdeverfahren die Bonität der beiden Gesellschafter bei Entnahmen von den Verrechnungskonten zu prüfen. Das ausführliche Vorbringen der steuerlichen Vertretung zur bestehenden Bonität der beiden Gesellschafter im Schriftsatz vom 18. September 2015 wird durch die vorgelegten Beweismittel belegt. Es wurden laufend auch Einzahlungen in namhafter Höhe auf die beiden Verrechnungskonten geleistet. Den jeweils zu Jahresende ausgewiesenen Forderungen stehen das erhebliche Einkommen der Gesellschafter-Geschäftsführer, deren Privatvermögen und der Wert der Gesellschaftsanteile an einem Unternehmen gegenüber, das in den verfahrensgegenständlichen Jahren durchwegs bedeutende Gewinne erzielt hat. Die ausgewiesenen Forderungen auf den Verrechnungskonten sind somit als werthaltig und einbringlich anzusehen.

Unter Berücksichtigung der durch den VwGH in seiner aktuellen Judikatur vorgegebenen Kriterien zur Beurteilung von verdeckten Gewinnausschüttungen liegen solche nach Ansicht des BFG verfahrensgegenständlich nicht vor, demnach können vorsätzlich oder grob fahrlässig begangene Finanzvergehen durch Nichtabfuhr selbst zu berechnender Kapitalertragsteuer binnen einer Woche ab Zufluss der Erträge weder der Bf. als für Vergehen ihrer Entscheidungsträger belangerbarer Verband noch den beiden Gesellschafter-Geschäftsführern angelastet werden.

Die Voraussetzungen für die Festsetzung einer Abgabenerhöhung sind somit nicht gegeben, daher war der Beschwerde statzugeben und der Bescheid über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG vom 27. Jänner 2015 aufzuheben.

## **Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Zu § 29 Abs. 6 FinStrG liegt bisher kein Judikat des Verwaltungsgerichtshofs vor.

Die Bedeutung des verwendeten Wortes "Mehrbetrag" ergibt sich für das BFG schlüssig und zweifelsfrei aus der Abgabengesetzgebung. Auch das Bundesministerium für Finanzen geht mit seinem Erlass nicht davon aus, dass Nebengebühren als weiteres Ergebnis einer Abgabennachforderung nach einer Prüfungshandlung in die Bemessungsgrundlage für die Abgabenerhöhung aufzunehmen sein sollten. Diese Überlegungen wurden lediglich in Fachvorträgen zu dieser neuen Bestimmung und

in Literatur dazu angestellt, daher liegt nach Ansicht des BFG keine klärungsbedürftige Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Die Rechtsfrage, ob die Verwendung des Wortes "anlässlich" in § 29 Abs. 6 FinStrG die Vorgabe zur Erwirkung einer strafaufhebenden Wirkung einer Selbstanzeige auch eine Abgabenerhöhung zu entrichten auf im Prüfungsauftrag genannte Zeiträume und Abgabenarten 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.

Art. 133 Abs. 4 B-VG enthält jedoch kein generelles Recht auf Beantwortung offener Rechtsfragen durch den VwGH. Der Bescheid war aus anderen rechtlichen Erwägungen aufzuheben, daher konnte keine ordentliche Revision zugelassen werden, weil der Spruch des Erkenntnisses nicht von dieser Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhing.

Wien, am 28. September 2015