

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Binder in der Beschwerdesache BF, whft. in WS, vertreten durch die Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 26.11.2013, betreffend Abgabenerhöhungen gemäß § 29 Abs. 6 Finanzstrafgesetz (FinStrG) für 2003, 2005, 2006 und 2007 zur StNr. 12, zu Recht erkannt:

- I. Den Beschwerden wird stattgegeben und werden die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufgehoben.
- II. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Mit insgesamt vier Abgabenbescheiden des Finanzamtes FA vom 26.11.2013 zur StNr. 12 wurden der Beschwerdeführerin (Bf.) Nebengebühren gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG (Abgabenerhöhungen für 2003 iHv. € 5.768,21; für 2005 iHv. € 6.169,04; für 2006 iHv. € 6.545,86 und für 2007 iHv. € 4.925,53) vorgeschrieben.

Begründend wurde (jeweils) auf die zur ABNr. 34 [Außenprüfung gemäß § 147 Bundesabgabenordnung (BAO) iVm § 99 Abs. 2 FinStrG zur oa. StNr. betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2011] erstellte Niederschrift, in der unter der Tz 11 unter Hinweis auf die Bestimmung des mit der FinStrG-Novelle 2010, BGBl I 2010/104, neu eingefügten § 29 Abs. 6 FinStrG bzw. darauf verwiesen worden war, dass für die Veranlagungsjahre 2003 und 2005 bis 2007 wiederholte Selbstanzeigen, nämlich (je) einmal in der Form von berichtigten Erklärungen (für 2003: Anbringen bzw. Selbstanzeige vom 25.2.2005 und für 2005 bis 2007: Anbringen bzw. Selbstanzeige vom 2.3.2010) und einmal in Form einer (als solcher auch bezeichneten) Selbstanzeige vom 27.5.2013, gegenüber der Abgabenbehörde erstattet worden seien, wobei sich aus der zuletzt genannten Selbstanzeige betreffend die Veranlagungsjahre 2003 und 2005 bis 2007 Abgabenmehr beträge von € 23.072,87 für 2003; von € 24.676,19 für 2005; von € 26.183,44 für 2006 und von € 19.702,15 für 2007, ergäben hätten, hingewiesen. Zudem

war bereits in der genannten Niederschrift angeführt worden, dass einer neuerlichen Selbstanzeige nur dann eine strafbefreiende Wirkung zukomme, als eine mit Bescheid der Abgabenbehörde in diesem Fall festzusetzende, einen Nebenanspruch iSd. § 3 Abs. 2 lit. c BAO darstellende, Abgabenerhöhung iHv. 25 % des sich aus der neuerlichen Selbstanzeige ergebenden Mehrbetrages, dem § 29 Abs. 2 FinStrG entsprechend entrichtet werde.

Gegen die genannten Abgabenbescheide wurde seitens der Bf. am 6.12.2013 (form- und fristgerecht) das Rechtsmittel der Berufung (i. f. Beschwerde) erhoben und beantragt, die angefochtenen Bescheide (ersatzlos) aufzuheben.

Begründend dazu wurde vorgebracht, dass der den Bescheiden zugrunde gelegte, gemäß § 265 Abs. 1p FinStrG am 1.1.2011 in Kraft getretene, § 29 Abs. 6 FinStrG einen Strafaufhebungsgrund statuiere und, indem diese Bestimmung materielles Finanzstrafrecht darstelle, dem Günstigkeitsvergleich nach § 4 FinStrG unterliege. Demzufolge sei das zur Zeit der Tat geltende Recht anzuwenden, es sei denn, dass das zur Zeit der Entscheidung erster Instanz geltend Recht in seinen Gesamtauswirkungen für den Täter günstiger sei. Es sei daher zu prüfen, welches Gesetz in seiner Gesamtauswirkung für den Täter günstiger wäre. Dabei sei eine derartige Beurteilung stets streng fallbezogen zu treffen.

Daraus folge, dass dann, wenn der durch den Täter verwirklichte Straftatbestand bereits vor Inkrafttreten der neuen Bestimmung vollständig abgeschlossen sei, sich der Täter – je nach Günstigkeit – auf die Möglichkeit der Strafaufhebung nach § 29 FinStrG berufen könne. Werde so eine Selbstanzeige für mehrere Veranlagungszeiträume erstattet, die teilweise in die alte und teilweise unter die neue Rechtslage fielen, sei der Günstigkeitsvergleich für jede einzelne Selbstanzeige in diesem Bündel an Selbstanzeigen gesondert zu prüfen.

Daraus folge für den konkreten Fall, dass der Zuschlag nach § 29 Abs. 6 FinStrG auch bei wiederholten Selbstanzeigungen für vor dem 1.1.2011 begangene Finanzvergehen nicht zur Anwendung gelangen könne, wenn nach 2011 nur eine Selbstanzeige erstattet worden sei. Ein derartiger Zuschlag wäre vielmehr nur dann zulässig, wenn zwei oder mehrere Selbstanzeigungen für denselben Abgabenanspruch nach 2011 erstattet worden wären.

Die Bf. habe zwei Selbstanzeigungen erstattet, von denen die erste bereits vor 2011 eingebracht worden sei. Daher könne im Rahmen der nunmehr abgegebenen zweiten Selbstanzeige kein Zuschlag nach § 29 Abs. 6 FinStrG erhoben werden.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 5.2.2014 (vgl. dazu §§ 323 Abs. 37, 262 BAO bzw. hinsichtlich des von der Bf. – nachträglich – gestellten Antrages gemäß § 262 Abs. 2 lit. a BAO Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 262 Rz 6) wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Begründend dazu wurde unter Hinweis auf die Bestimmung des § 29 Abs. 6 FinStrG ausgeführt, dass zu den gegenständlichen Veranlagungsjahren jeweils erklärungsgemäße Erstveranlagungen ergangen seien. Nach den entsprechenden Jahressteuerbescheiden

habe die Bf. für 2003 bzw. für 2005 bis 2007 jeweils bisher nicht erklärte (Einkünfte aus) Kapitalanlagen bekannt gegeben („erste“ Selbstanzeigen) und seien dabei mehrere ausländische Wertpapierdepots (erstmals) offen gelegt worden.

Am 27.5.2013 sei schließlich eine (neue) Selbstanzeige wegen (bisher) nicht erklärter Einkünfte ausländischer Kapitalanlagen u.a. betreffend die vorgenannten Jahre erfolgt und seien dabei (weitere) Einkünfte aus Kapitalanlagen, sowie solche aus Spekulationsgeschäften, jeweils im Zusammenhang mit (weiteren, bisher nicht bekanntgegebenen) Wertpapierdepots bei einer Schweizer Bank offen gelegt worden.

Gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG ergebe sich daher als Voraussetzung zur Erlangung der Straffreiheit im Hinblick auf die am 27.5.2013 angezeigten Fakten die Entrichtung einer iHv. 25 % des (sich aus den neuerlichen Selbstanzeigen ergebenden) Mehrbetrages festzusetzenden Abgabenerhöhung.

Im Rahmen des anzustellenden Günstigkeitsvergleiches sei (der neue) § 29 Abs. 6 FinStrG insofern als günstigeres Recht für die (jeweils) vor dem 1.1.2011 begangenen Taten einzustufen, da nach der Rechtslage vor 2011 der strafbefreienden Wirkung einer neuerlichen Selbstanzeige (schon) die vorherige teilweise Tatentdeckung entgegengestanden wäre.

Mit Schreiben vom 17.2.2014 beantragte die Bf. (form- und fristgerecht) die Entscheidung über ihre Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht gemäß § 264 BAO.

In der (ergänzenden) Begründung wurde geltend gemacht, dass das zum Entscheidungszeitpunkt geltende Recht in seiner Gesamtheit im vorliegenden Fall nicht günstiger wäre, als das zur Zeit der Tat geltende Recht.

Als mit einem Strafzuschlag iSd § 29 Abs. 6 FinStrG sanktionierte Tat(en) sei die unvollständige Offenlegung im Zuge der ersten Selbstanzeige(n) zu sehen.

Durch den mit der FinStrG-Novelle 2011 eingefügten Abs. 6 des § 29 FinStrG sei keine neue Möglichkeit geschaffen worden, eine (neuerliche) strafbefreiende Selbstanzeige in den Fällen zu ermöglichen, in denen bereits einmal hinsichtlich desselben Abgabenanspruches eine Selbstanzeige erstattet worden sei, da dies bereits vor dem 1.1.2011 möglich gewesen wäre.

Im Rahmen des gemäß § 4 Abs. 2 FinStrG anzustellenden Günstigkeitsvergleiches stelle sich die Frage, ob eine Selbstanzeige ohne Verhängung eines Strafzuschlags iSd. § 29 Abs. 6 FinStrG (im Zeitpunkt der Tat geltendes Recht) oder, ob eine Selbstanzeige mit Verhängung eines Strafzuschlages iSd. der genannten Bestimmung (im Zeitpunkt der Entscheidung geltendes Recht) erstattet werden konnte. Dabei erweise sich unzweifelhaft das im Zeitpunkt der Tat geltende Recht (neuerliche Selbstanzeige ohne Strafzuschlag) für die Bf. als günstiger, sodass ein Strafzuschlag daher nicht zulässig sei.

Im Übrigen bestünden keine Anhaltspunkte für die (in der Beschwerdevorentscheidung) ins Treffen geführte teilweise Tatentdeckung.

Es werde in der Angelegenheit eine Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 (Abs. 2 Z 1) BAO beantragt.

Mit Schreiben der Bf. vom 13.5.2015 wurde der Antrag auf eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes durch einen Senat zurückgezogen.

Aus der Aktenlage (Einkommensteuerakt zur genannten StNr.) ergibt sich, dass die in Österreich seit 1994 unbeschränkt einkommensteuerpflichtige, laut Einkommensteuerbescheid 2003 vom 22.2.2005 (Erklärungseinreichung am 1.2.2005) u. a. auch erklärungspflichtige, einem besonderen Steuersatz iHv. 25 % unterliegende, Einkünfte aus Kapitalerträgen aus bei ausländischen Banken gehaltenen ausländischen Kapitalanlagen, beziehende Bf., mit Schreiben vom 25.2.2005 („amtswegige Berichtigung“) dem Finanzamt gegenüber bekanntgegeben hat, dass die genannte, anhand der gemachten Erklärungsabgaben vom 1.2.2005 erfolgte, Veranlagung insofern zu berichtigen wäre, als noch (zusätzliche) Zinserträge aus einem Verrechnungskonto im Zusammenhang mit einem ausländischen, bei einem Bankhaus in Deutschland, Frankfurt/Main, gehaltenen, bereits in der Jahreserklärung offen gelegten Wertpapierdepot nachzutragen bzw. die in der Erklärung angegebenen Erträge aus einem namentlich bezeichneten, in einem Depot einer Bank in Luxemburg gehaltenen ausländischen Investmentfonds jeweils um einen bestimmten Betrag zu erhöhen wären, und sich so eine Hinzurechnung zu den oa. Kapitalerträgen von insgesamt € 31.865,13 (ausländische Kapitalerträge laut Tz 754 der Erklärung somit € 47.739,26) bzw. eine ausländische, anzurechnende Kapitalertragsteuer (Quellensteuer; Tz 557 der Erklärung) von € 1.604,72 ergäbe.

Das Finanzamt erließ daraufhin am 9.3.2005, nach Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die genannte Abgabe gemäß § 303 Abs. 1 lit. b und 4 BAO, einen neuen Sachbescheid und setzte unter Ansatz der in der „Berichtigung“ genannten Kapitalerträge die Einkommensteuer für 2003 neu fest (daraus resultierende Nachforderung: € 7.913,78).

Für die Veranlagungsjahre 2005, 2006 und 2007 ergingen, jeweils unter Zugrundelegung der Erklärungsangaben der Bf. vom 21.2.2007 (2005), vom 7.3.2008 (2006) und vom 5.3.2009 (2007), jeweils zu Tz 754, 757 der Erklärungen, entsprechende Einkommensteuerbescheide, und zwar am 26.2.2007 (Steuerjahr 2005), am 10.3.2008 (Steuerjahr 2006) und am 10.3.2009 (Steuerjahr 2007).

Mit Schreiben vom 2.3.2010, bezeichnet als Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2005, 2006 sowie 2007, gab die Bf. gegenüber dem Finanzamt zusätzliche, bisher noch nicht in den Erklärungen bzw. in den bisherigen Bescheiden berücksichtigte Erträge aus verschiedenen, auf einem weiteren, bisher dem Finanzamt gegenüber noch nicht offen gelegten Depot bei einer Schweizer Bank gehaltenen Kapitalanlagen iHv. € 63.171,80 (2005); € 46.717,83 (2006) und € 58.839,74 (2007) bzw. entsprechende Beträge an (anzurechnender) Quellensteuer bekannt und gab an, dass die nunmehr genannten Kapitalerträge insofern nicht in die jeweils eingereichten Jahressteuererklärungen eingeflossen seien, als es seitens der

genannten Schweizer Depotbank zu keiner (automatischen) Übermittlung der jeweiligen Ertragsaufstellungen an die Bf. gekommen sei.

In weiterer Folge ergingen, jeweils nach Wiederaufnahme der betreffenden Veranlagungsverfahren gemäß § 303 Abs. 1 lit. b und 4 BAO, am 25.5.2010 zu den genannten Steuerjahren neue Sachbescheide, in denen unter erklärungsgemäßem Ansatz der nachträglich bekanntgegebenen Beträge (Tz 754, 757), die jeweilige Jahreseinkommensteuer neu festgesetzt wurde und ergaben sich daraus Steuernachforderungen von € 14.524,82 (2005), von € 9.670,14 (2006) und von € 12.470,47 (2007).

Mit Schreiben vom 27.5.2013, bezeichnet als Nacherklärung von Einkünften, Selbstanzeige gem § 29 FinStrG, gab die Bf. dem Finanzamt bekannt, dass sie zusätzlich zu ihren bereits u. a. in den Jahren 2003, 2005, 2006 und 2007 deklarierten Einkünften, noch weitere Einkünfte aus Kapitalvermögen von € 99.651,19 (2003), von € 101.320,84 (2005), von € 102.505,02 (2006) und von € 76.808,67 (2007), sowie Einkünfte aus Spekulationsgeschäften von - € 70.427,07 (2003), von € 2.845,09 (2005), von - € 7.270,78 (2006) und von € 1.002,57 (2007), aus diversen, von ihr zu unterschiedlichen Zeiten, auf bisher noch nicht dem (inländischen) Fiskus gegenüber offen gelegten Wertpapierdepots bei weiteren, namentlich genannten Schweizer Banken, gehaltenen Kapitalanlagen erzielt habe.

Aufgrund des als Selbstanzeige gewerteten Anbringens führte die bezeichnete Abgabenbehörde (im Auftrag bzw. über Anordnung der offenbar miterfassten Finanzstrafbehörde; vgl. § 99 Abs. 2 FinStrG) schließlich die vorgenannte Außenprüfung durch und ergingen als Folge der dabei getroffenen Feststellungen – nach (amtswegiger) Wiederaufnahme der hier gegenständlichen Streitjahre gemäß § 303 Abs. 1 lit. b und Abs. 4 BAO – am 28.11.2013 zur genannten StNr. jeweils geänderte Jahreseinkommensteuerbescheide, die Nachforderungen an Einkommensteuer von € 23.072,87 (2003), von € 24.676,19 (2005), von € 26.183,44 (2006) und von € 19.702,15 (2007) zur Folge hatten.

Zum Beschwerdegegenstand über die Rechtmäßigkeit der vorgenannten Bescheide über die Abgabenerhöhungen gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG ist festzustellen:

§ 29 Abs. 6 FinStrG (in der zum 26.11.2013 geltenden Fassung) sah in den Fällen, in denen bereits einmal hinsichtlich desselben Abgabenanspruches, ausgenommen Vorauszahlungen, eine Selbstanzeige erstattet wurde, vor, dass die strafbefreiende Wirkung der neuerlichen Selbstanzeige nur dann eintreten solle, wenn, abgesehen von der Erfüllung der übrigen Voraussetzungen für eine strafbefreiende Wirkung, auch eine mit Bescheid der Abgabenbehörde festzusetzende Abgabenerhöhung von 25 % des sich aus der neuerlichen Selbstanzeige ergebenden Mehrbetrages rechtzeitig iSd Abs. 2 entrichtet werde (vgl. zu den Voraussetzungen bzw. Bedingungen für die strafbefreiende Wirkung einer neuerlichen Selbstanzeige z. B. Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, FinStrG<sup>4</sup>, K 29/29 ff).

Gemäß § 29 Abs. 6 letzter Satz FinStrG galt die Abgabenerhöhung als Nebenanspruch iSd § 3 Abs. 2 lit. c BAO.

Tatbestandsmäßige Voraussetzung für die (abgabenbehördliche) Festsetzung einer Abgabenerhöhung war somit, dass bereits einmal – hinsichtlich desselben Abgabenanspruches (vgl. Ritz, aaO, § 4 Rz 2) – eine Selbstanzeige erstattet wurde.

Grundsätzlich ist es Angelegenheit des Finanzstrafverfahrens bzw. der in diesem Verfahren einschreitenden Finanzstrafbehörde oder des Gerichtes, zu beurteilen, ob bzw. inwieweit im Zusammenhang mit Finanzvergehen eine strafbefreiende Selbstanzeige iSd § 29 FinStrG und damit ein täterbezogener Strafaufhebungsgrund iSd § 82 Abs. 3 lit. c FinStrG vorliegt. Wird ein u. U. auch als (finanzstrafrechtliche) Selbstanzeige zu verstehendes Anbringen, so wie im gegenständlichen Fall, beim Finanzamt (als Abgabenbehörde) eingebracht (vgl. zu den Einbringungsmöglichkeiten vor dem 1.1.2011 § 29 Abs. 1 FinStrG idF vor dem BGBl I 2010/104), obliegt aber die bei nicht eindeutigem Erklärungsinhalt für eine Beurteilung der Frage, ob überhaupt eine Selbstanzeige vorliegt, gebotene Auslegung des Anbringens (vgl. § 56 Abs. 2 FinStrG und §§ 85, 86 BAO) der Abgabenbehörde, die allenfalls dann gemäß § 80 FinStrG vorzugehen hat. Somit stellt sich hier die (tatbestandsmäßige) Frage, ob vor der neuerlichen Selbstanzeige vom 27.5.2013 bereits frühere Selbstanzeigen erstattet wurden, auch nicht als Vorfrage iSd § 116 BAO, sondern als – im Verfahren hinsichtlich der Abgabenerhöhung in eigener Anschauung zu klärende – Rechtsfrage dar.

§ 29 Abs. 1 FinStrG zufolge hat eine strafbefreiende Selbstanzeige – neben der gemäß Abs. 2 bei einer Abgabenverkürzung oder einem sonstigen Einnahmenausfall ebenfalls erforderlichen Offenlegung sämtlicher maßgeblichen Umstände – eine Darlegung der (zuvor) begangenen Verfehlung dergestalt zu enthalten, so dass dadurch die Behörde in die Lage versetzt wird, eine rasche und richtige Entscheidung in der Sache zu treffen (vgl. EB FinStrGNov 2010, ErlRV 1130 BlgNR 13. GP 57). Daraus ist aber abzuleiten, dass, zumindest bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben, bereits aus der Darlegung klar erkennbar sein muss, ob bzw. inwieweit überhaupt eine strafrechtlich relevante Verfehlung angezeigt werden soll (vgl. Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, aaO, K 29/6, sowie Plückhahn in Schrottmeier, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG, Rz 302 bis 306).

Die Darlegung (der Verfehlung) selbst kann dabei durchaus auch in konkludenter Form erfolgen, wobei aber der sich einerseits aus dem eigentlichen Wortlaut und andererseits auch aus dem übrigen Sachverhalt ergebende objektive Erklärungsgehalt schon im Hinblick darauf, dass jeder Selbstanzeige auch ein (zumindest vorläufiges) Schuldeingeständnis innewohnt (vgl. dazu § 29 Abs. 1 1. Satz FinStrG), insbesondere bei diesbezüglicher Bewertung eines nach der Diktion auf eine (nachträgliche) Berichtigung von Abgabenerklärungen gerichteten Anbringens, einen zusätzlichen Hinweis auf eine (zuvor) begangene, rechtliche Verfehlung enthalten muss (vgl. z. B. UFS 03.09.2013, FSRV/0009-SS/12).

Legt man nun diesen Maßstab an die „ersten“ Selbstanzeigen vom 25.2.2005 (2003) bzw. vom 2.3.2010 (2003 und 2005 bis 2007) an, so ergibt sich – während das letztgenannte Anbringen, mit dem (erstmals) neue Wertpapierdepots angegeben wurden, aufgrund des damals bei der Bf. zweifellos schon anhand ihres steuerlichen Verhaltens in den Vorjahren vorhandenen Kenntnisstandes über ihre umfassende Erklärungspflicht hinsichtlich sämtlicher Kapitaleinkünfte und der Offenlegung aller Wertpapierdepots, durchaus als konkludente Verfehlungsdarlegung hinsichtlich bisher ja noch nicht offen gelegter Depots verstanden werden kann – insbesondere aus der nachträglich mitgeteilten betragsmäßigen Erhöhung bereits dem Grunde nach der Abgabenbehörde bekannt gegebener Kapitalerträge, auch nicht auf Basis des übrigen Sachverhaltes, kein eindeutiger Hinweis auf eine von der Bf. beabsichtigte gewollte Darlegung einer begangenen Verfehlung, da anhand der Formulierung des Anbringens vom 25.2.2005 nicht ausgeschlossen werden kann, dass die genannten Betragsänderungen der Bf. erst nachträglich bekannt geworden sind und daher gegebenenfalls von der (erklärungsbezogenen) Offenlegungs- und Wahrheitspflicht iSd § 119 BAO gar nicht umfasst waren (vgl. zu den Grenzen der genannten Pflichten z. B. Ritz, aaO, § 119 Rz 4).

Damit mangelt es aber dem angefochtenen Bescheid über die Abgabenerhöhung für 2003, da nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes eben bis zum 27.5.2013 (seitens der Bf.) noch keine erste (strafbefreiende) Selbstanzeige iSd § 29 FinStrG erstattet worden war, von vornherein an den geforderten tatbestandsmäßigen Voraussetzungen.

Im Unterschied dazu liegen freilich für die (übrigen) Bescheide über die Abgabenerhöhungen für die Jahre 2005, 2006 und 2007 die Voraussetzungen des zum Entscheidungszeitpunkt in Geltung befindlichen § 29 Abs. 6 FinStrG vor.

Für eine Anwendbarkeit dieser mit 1.1.2011 in Kraft getretenen Bestimmung (vgl. § 265 Abs. 1p FinStrG), die – wie der gesamte § 29 – unbeschadet dessen, dass es sich beim „Zuschlag“ formell um eine Abgabenerhöhung und nicht um einen Strafzuschlag handelt, dennoch materielles Finanzstrafrecht darstellt, sodass für eine Entscheidung über eine Abgabenerhöhung gemäß § 4 Abs. 2 FinStrG ein Vergleich mit der allenfalls günstigeren Rechtslage zum (jeweiligen) Tatzeitpunkt anzustellen ist, auf den Anlassfall bedarf es jedoch vorderhand der Klärung des in der zuletzt genannten Bestimmung genannten Tatbegriffes.

Folgt man dem nach hA zumindest für zu veranlagende Abgaben geltenden materiellen (finanzstrafrechtlichen) Tatbegriff als kleinste, sachverhaltsmäßig noch abgrenzbare Einheit eines historischen Geschehens (vgl. z. B. Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG, § 33 Rz 49; Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, aaO, K 14/10a, bzw. Fellner, FinStrG, § 33 Rz 4; jeweils mwN) und legt diesen weiten Tatbegriff auf den vorliegenden Sachverhalt um, so ist anhand der dargestellten Faktenlage, aus der sich eine ganze Reihe von einzelnen Unrichtigkeiten (sowohl der für 2005 bis 2007 eingereichten Erklärungen, als auch der nachträglichen Anbringen) bzw. eine Mehrheit von Einzelverfehlungen in Bezug auf eine Gesamttat ergibt, davon auszugehen, dass die Bf. bereits mit ihrem ursprünglichen Erklärungsverhalten (unrichtige bzw. unvollständige, als

Grundlage für die jeweiligen Steuerbescheide herangezogenen Erklärungseinreichungen betreffend die Veranlagungsjahre 2003 und 2005 bis 2007, die die vorgenannten Verkürzungen an Einkommensteuer nach sich zogen) jeweils das objektive Tatbild des § 33 Abs. 1 FinStrG erfüllt bzw. die entsprechenden Tathandlungen bereits mit der jeweils unrichtigen Erklärungsabgabe vollendet hat.

Daran vermag auch der Umstand, dass die Bf. im Anschluss mit weiteren, den erstmaligen Abgabenfestsetzungen jeweils folgenden Anbringen schrittweise weitere Einkunftsquellen bzw. Einkünfte zu den genannten Steuerzeiträumen der Abgabenbehörde mitgeteilt bzw. offen gelegt hat, etwas zu ändern, als diese (weiteren) Verhaltensweisen allenfalls als straflose Nachtaten einzustufen sind (vgl.. Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, aaO, K 33/17).

Somit waren die Taten hinsichtlich der Steuerjahre 2005, 2006 und 2007 bereits vor dem 1.1.2011 vollendet.

Kernfrage bei dem gemäß § 4 Abs. 2 FinStrG fallbezogen für jede einzelne Tat(verwirklichung) bzw. jede einzelne Selbstanzeige anzustellenden Günstigkeitsvergleich ist, ob auch nach der alten, zum (jeweiligen) Tatzeitpunkt bzw. bis zum 31.12.2010 geltenden Rechtslage des § 29 FinStrG (FinStrG aF) für die Taten in Bezug auf die Einkommensteuerverkürzungen 2005 bis 2007, in der Zeit bis zur Erstattung der („zweiten“) Selbstanzeigen vom 25.5.2013, trotz der „ersten“ Selbstanzeige vom 2.3.2010 noch weitere strafbefreiende Selbstanzeigen (ohne die Konsequenz des § 29 Abs. 6 FinStrG) möglich gewesen wären.

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass derartige neuerliche bzw. ergänzte (strafbefreiende) Selbstanzeigen auch der Rechtslage des § 29 FinStrG aF grundsätzlich zulässig und diesbezüglich lediglich die Sperrgründe des Abs. 3 entsprechend zu beachten waren (vgl. Schrottmeier, aaO, Rz 326 ff, bzw. die ErlRV 874 BlgNR 24. GP 8 zur FinStrG-Novelle 2010, wonach mit dem neuen Abs. 6 Selbstanzeiger in Hinkunft dazu angeregt werden sollen, eine vollständige Offenlegung bereits bei der ersten Selbstanzeige vorzunehmen) und entsprach die Akzeptanz derartiger weiterer Selbstanzeigen nach hg. Wissensstand auch durchaus der finanzstrafrechtlichen Praxis.

Es verbleibt daher allein die Frage, ob bzw. inwieweit einer derartigen weiteren strafbefreienden Selbstanzeige (ohne Abgabenerhöhung) ein Sperrgrund iSd Abs. 3, bzw. namentlich jener des § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG aF, entgegengestanden wäre.

Gemäß § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG aF trat (für die „begünstigte“ Person iSd Abs. 5) die Straffreiheit einer gemäß Abs. 1 und 2 erstatteten Selbstanzeige u. a. dann nicht ein, wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger auch bekannt war.

Eine nicht zwangsläufig bereits eigene behördliche Ermittlungshandlungen erfordernde, sondern beispielsweise auch schon bei bloßer (behördlicher) Kenntnisnahme von bisher Unbekanntem aus einer erstatteten Selbstanzeige gegebene – gänzliche bzw.

teilweise – Tatentdeckung (vgl. Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, aaO, K 29/19, mwN) iSd § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG aF setzte nach hA voraus, dass sich der Verdacht eines Finanzvergehens bereits soweit verdichtet hatte, dass bei vorläufiger Tatbeurteilung der Nachweis der Verwirklichung des (objektiven) Tatbestandes eines Finanzvergehens in hohem Grad wahrscheinlich war bzw. bereits das (objektiv erfassbare und tatsächlich wahrgenommene) Geschehen zum Schluss auf ein im FinStrG vertyptes Vergehen nötigte und andere Deutungsmöglichkeiten weitgehend ausgeschlossen waren (vgl. z. B. OGH 25.8.1998, 11 Os 41/98; VwGH 21.3.2002, 2001/16/0471). Da als Tat – auch hier gilt der og. weite Tatbegriff – ein tatbestandsmäßiges, rechtswidriges, schuldhafte und mit Strafe bedrohtes Verhalten zu verstehen ist (VwGH 28.9.1998, 98/16/0142), hatte sich die diesbezügliche zumindest teilweise Entdeckung nicht nur auf den objektiven Tatbestand, sondern auch auf das subjektive Tatbild und auf das Verschulden zu erstrecken.

Im Anlassfall lag daher nach der (behördlichen Kenntnisnahme der) Selbstanzeige der Bf. vom 2.3.2010 zweifellos eine teilweise Tatentdeckung hinsichtlich der in der Selbstanzeige aufgezeigten Teilunrichtigkeiten in den Jahreserklärungen 2005 bis 2007 und damit ab dem 3.3.2010 (Eingangsdatum der Selbstanzeige beim Finanzamt) ein aktiver Sperrgrund iSd § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG aF für allfällige weitere nachfolgende Selbstanzeigen vor.

Der Grund für den Ausschluss weiterer strafbefreiender Selbstanzeigen bei bereits bekanntgewordener (teilweiser) Tatentdeckung liegt darin, dass der hinsichtlich seiner Tat bereits im behördlichen Fokus stehende Täter ernsthaft mit der Möglichkeit rechnen muss, dass seine Tat (als gesamtes) bekannt wird und er daher nicht mehr von sich aus weitere Teilauspekte seiner Tat aus Eigenem und damit strafbefreiend aufzeigen kann.

Obwohl der Sperrwirkung der (teilweisen) behördlichen Tatentdeckung, anders als dem Sperrgrund des § 29 Abs. 3 lit. c FinStrG aF (abgabenbehördliche Prüfung u. dgl.) eine feststehende zeitliche Begrenzung an sich nicht ausdrücklich zu entnehmen ist, wird insbesondere unter Zugrundelegung des og. weiten Tatbegriffes bei weiteren, noch nicht (selbst) angezeigten Teilverfehlungen hinsichtlich desselben Abgabenanspruches davon auszugehen sein, dass auch schon nach der Rechtslage vor der FinStrG-Novelle 2010 eine einmal eingetretene (teilweise) Tatentdeckung nur so lange wirksam bzw. „aktiv“ sein konnte, als die Behörde noch nicht mit einer an den Anzeiger bzw. den von der Selbstanzeige Begünstigten gerichteten Außenwirkung darauf reagiert bzw. entsprechende Schritte, z. B. in Form eines lediglich die angezeigten Unrichtigkeiten aufgreifenden Abgabenbescheides, gesetzt hatte, und daher geschlossen werden kann, dass die Entdeckungswahrscheinlichkeit hinsichtlich der weiteren, dem Täter zwar bekannten, aber bisher noch nicht gegenüber der Behörde einbekannten Einzelverfehlungen (wiederum) merkbar gesunken war (vgl. Schrottmeier, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG<sup>2</sup>, Rz 1210 und 1218 – 1221, bzw. Lang/Hölzl in Tannert/Kotschnigg, aaO, § 29 Rz 195 ff.).

Da hier aber aufgrund der Angaben in der (ersten) Selbstanzeige vom 2.3.2010 die lediglich diese Unrichtigkeiten aufgreifenden Einkommensteuerbescheide vom 25.5.2010

an die Bf. ergingen, ist mit deren Zustellung die Sperrwirkung des § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG aF wiederum weggefallen, sodass ab diesem Zeitpunkt auch wiederum (weitere) strafbefreiende Selbstanzeigen ohne Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG hinsichtlich zusätzlicher Verfehlungen zu denselben Taten möglich gewesen wären.

Dem möglich erscheinenden Einwand, aus der Judikatur des OGH (vgl. OGH 23.4.2008, 13 Os 14/08w) zum Günstigkeitsvergleich bei den Änderungen der Verjährungsbestimmungen des § 31 FinStrG lasse sich auch für den Günstigkeitsvergleich bei den geänderten Selbstanzeigebestimmungen (vgl. Tannert, MTK FinStrG<sup>9</sup>, § 29 Anm 3) und damit auch für den Anlassfall ableiten, dass die günstigere alte Rechtslage (weitere Selbstanzeige ohne Abgabenerhöhung) nur dann zur Anwendung gelangen könne, wenn die die Strafaufhebung (erst) aktualisierende Erstattung der weiteren Selbstanzeige noch innerhalb der Geltungsdauer des § 29 FinStrG aF, d. h. bis zum 31.12.2010, erstattet worden wäre, ist Folgendes entgegenzuhalten:

Anders als der im Wesentlichen durch das Tat- und Schuldverhalten des Täters und den (langen) Zeitablauf seit dessen Beendigung bestimmte (ebenfalls) personenbezogene Strafaufhebungsgrund der Verjährung der Strafbarkeit, stellt der besondere Strafaufhebungsgrund des § 29 FinStrG, ähnlich der tätigen Reue im Strafgesetzbuch, im Wesentlichen auf das „reumütige“ Verhalten des Täters nach der abgeschlossenen Tat ab und verfolgt v. a. im Fall von bewirkten Abgabenverkürzungen bzw. Einnahmenausfällen den Zweck, dem von sich aus seine Tat einbekennenden Täter, der gleichzeitig auch seine Bereitschaft zur „Schadensgutmachung“ zeigt, einen entsprechenden Anreiz zu bieten, sonst möglicherweise der Behörde aus Eigenem gar nicht bekannt werdende Verfehlungen bzw. Verkürzungen selbst anzuzeigen, und damit – nach der Art eines Täter-Opfer-Ausgleiches – dem gesetzlichen Abgabenanspruch bzw. dem Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung letztendlich doch noch zum Durchbruch zu verhelfen. Dabei wird die strafbefreiende Wirkung freilich – bei Verkürzungsdelikten bzw. Einnahmenausfällen – nicht nur daran geknüpft, dass (ordnungsgemäß und rechtzeitig) Selbstanzeige erstattet, sondern auch die entsprechenden Abgaben innerhalb einer bis zu maximal zwei Jahre reichenden Frist (vgl. § 29 Abs. 2 FinStrG) entrichtet werden.

Eine Umlegung der og. OGH-Judikatur auch für den Günstigkeitsvergleich bei den geänderten Selbstanzeigebestimmungen hätte im Endeffekt zur Folge, dass für bereits vor der FinStrG-Novelle 2010 begangene, mit Abgabenverkürzungen bzw. Einnahmenausfällen verbundene Finanzvergehen, für die, bereits gültige, d. h. den ohnehin eng auszulegenden gesetzlichen Kriterien entsprechende, strafbefreiende Selbstanzeigen erstattet wurden, dann, wenn die enge Frist (Außer-Kraft-Treten der alten Rechtslage vor der FinStrG-Novelle, derzufolge weitere Selbstanzeigen noch ohne Abgabenerhöhung möglich waren) für weitere (strafbefreiende) Selbstanzeigen bereits abgelaufen ist, infolge der mit einer neuerlichen Selbstanzeige verbundenen Folgen (Entrichtung einer Abgabenerhöhung), der Sinn und eigentliche Zweck des § 29 FinStrG, dem Täter einen spürbaren Anreiz für entsprechend vollständige Selbstanzeigen zu bieten, nur mehr sehr eingeschränkt erfüllt werden könnte, sodass aus diesem

Grund eine sinngemäße Anwendung der Rechtsansicht des OGH für die geänderten Selbstanzeigebestimmungen nicht zulässig erscheint.

Da somit die Abgabenerhöhung 2003 mangels Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 29 Abs. 6 FinStrG als rechtswidrig erweist und die Abgabenerhöhungen 2005 bis 2007 zwar mit der geltenden Rechtslage in Einklang stehen, aber diese aufgrund des vorzunehmenden Günstigkeitsvergleiches nicht zur Anwendung kommen kann, war spruchgemäß zu entscheiden.

**Zur Zulässigkeit einer Revision:**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine ordentliche Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des VwGH abweicht, eine solche Rechtssprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des VwGH nicht einheitlich beantwortet wird.

Linz, am 22. Mai 2015