

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Wien 1 des Bundesfinanzgerichtes hat durch den Vorsitzenden ***Ri***, den Richter ***13*** und die fachkundigen Laienrichter ***2*** und ***3*** in der Finanzstrafsache gegen ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch BCS Wirtschafts- und Steuerberatungs GmbH, Hauptstraße 28, 5082 Grödig wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß [§ 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes](#) (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 19.8.2019 gegen das Erkenntnis des Einzelbeamten beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde vom 31.7.2019, Strafnummer ***4***, in nicht öffentlicher Sitzung am 12.1.2021 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde des Beschuldigten wird stattgegeben, der Schulterspruch, der Straf- sowie auch der Kostenausspruch des angefochtenen Erkenntnisses des Einzelbeamten aufgehoben und das gegenüber ihm wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung gemäß [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) an Einkommensteuer 2014-2017 anhängige Finanzstrafverfahren in der aus dem Schulterspruch ersichtlichen Höhe gemäß [§§ 136, 157 FinStrG](#) i.V.m. [§ 82 Abs. 3 lit. c FinStrG](#) eingestellt.

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

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Einzelbeamten beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Finanzstrafbehörde vom 31. Juli 2019, Strafnummer StrafNr, wurde der nunmehrige Beschwerdeführer ***Bf1*** (in der Folge kurz Bf. genannt) der versuchten und vollendeten Abgabenhinterziehung gemäß [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) teilweise iVm [§ 13 FinStrG](#) (ESt 2017) für schuldig erkannt, er habe vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht – nämlich durch Abgabe der unrichtigen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2014 bis 2016 – bewirkt, dass bescheidmäßig festzusetzende Abgaben in folgender Höhe zu niedrig festgesetzt wurden, und zwar:

ESt 2014 in Höhe von € 1.877,-
ESt 2015 in Höhe von € 2.565,-

EST 2016 in Höhe von € 2.767,-
gesamt € 7.209,-

weiters habe er vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht – nämlich durch Abgabe der unrichtigen Einkommensteuererklärung für das Jahr 2017 – bewirkt (gemeint wohl: zu bewirken versucht), dass bescheidmäßig festzusetzende Abgaben in folgender Höhe zu niedrig festgesetzt wurden, und zwar:

EST 2017 in Höhe von € 1.589,-

Über den Bf. werde hierfür eine Geldstrafe in der Höhe von € 2.900,- verhängt.

Im Falle der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe trete an deren Stelle eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 8 Tagen.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG habe der Bf. die Kosten des Strafverfahrens in Höhe von € 290,- zu ersetzen.

Zur Begründung wurde ausgeführt, mit Einleitungsverfügung vom 07.02.2019 sei gegen den Bf. wegen des Verdachtes der teilweise versuchten Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG teilweise iVm § 13 FinStrG ein Finanzstrafverfahren eingeleitet worden.

Dieser Verdacht gründe sich auf die abgegebene Selbstanzeige, die am 19.10.2018 an das FSB Team 07 weitergeleitet worden sei. Aufgrund einer vorherigen Betriebsprüfung bei der Mutter des Beschuldigten (Fr ***5***) sei allerdings bereits vor Abgabe der Selbstanzeige, nämlich am 12.07.2018, durch den Betriebsprüfer die Tat zumindest teilweise entdeckt worden. Der Betriebsprüfer habe per Mail vom 12.07.2018 die steuerliche Vertretung über den (später) in der Selbstanzeige offen gelegten Sachverhalt befragt, nämlich die Liegenschaften in der Adresse1 und Adresse2 und deren Nutzung und möglicher Mieteinnahmen. Die abgegebene Selbstanzeige habe daher keine strafbefreiende Wirkung entfalten können.

Gegen die am 20.03.2019 erlassene und am 26.03.2019 hinterlegte Strafverfügung habe der Bf. fristgerecht Einspruch erhoben, wodurch die Strafverfügung außer Kraft getreten sei.

Die mündliche Verhandlung sei für den 11.06.2019, 10.00 Uhr, anberaumt worden. Zur Verhandlung sei die steuerliche Vertretung erschienen, der Bf. sei unentschuldigt ferngeblieben. Da im Zuge der mündlichen Verhandlung lediglich auf die Wirksamkeit der abgegebenen Selbstanzeige gepocht und keine neuen Beweise vorgelegt worden seien, sei spruchgemäß zu entscheiden gewesen. Die Begründung über die Nichtwirksamkeit der Selbstanzeige sei der Strafverfügung vom 20.03.2019 zu entnehmen bzw. weiter oben in der Begründung dieses Erkenntnisses zu lesen.

Die Strafe sei unter Berücksichtigung der Unbescholtenheit des Bf., des teilweisen Versuches, sowie der unwirksamen Selbstanzeige bemessen worden. Als erschwerend wirke sich der lange

Deliktszeitraum aus. Auch auf seine persönlichen Verhältnisse und seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit sei Bedacht genommen worden.

Die verhängte Strafe sei schuld- und tatangemessen.

In der dagegen fristgerecht am 19.8.2020 eingebrochenen Beschwerde des Beschuldigten wird wie folgt ausgeführt:

„Binnen offener Frist erheben wir gegen dieses Erkenntnis das Rechtsmittel der Beschwerde und fechten das Erkenntnis in vollem Umfang an.“

Begründung:

*Im Zuge einer Außenprüfung bei den Eltern unserer Mandanten (***6***, Bescheide über den Prüfungsauftrag vom 09.07.2018) hat der Prüfer vom Finanzamt Salzburg-Stadt (Herr ***7***) via E-Mail vom 12.07.2018 „Fragen“ hinsichtlich weiterer Liegenschaften (Objekt in der Adresse1 sowie Objekt in der Adresse2) geäußert (das E-Mail vom 12.07.2018 ist in der Anlage beigefügt). Aus dieser E-Mail leitet die Finanzstrafbehörde offenbar ab, dass die Tat „zumindest teilweise“ durch den Außenprüfer „entdeckt“ sei, weshalb (die für die Strafaufhebung zwingende Voraussetzung der „Rechtzeitigkeit“ verletzt wäre und) die Selbstanzeige unserer Mandanten aufgrund der Sperrwirkung des § 29 Abs. 3 lit b FinStrG keine Wirkung entfalten könne (des Weiteren wurde bereits im Schreiben vom 07.02.2019 von der Finanzstrafbehörde vorgebracht, dass die eingelangte Selbstanzeige „aufgrund vorheriger Tatentdeckung keine strafbefreiende Wirkung entfalten“ konnte, da „im Zuge der Betriebsprüfung bei ***5*** vom Prüfer bereits mit Mail vom 12.07.2018 festgestellt [wurde], dass unerklärte Mieteinnahmen bestehen“. Im Rahmen der Strafverfügung vom 20.03.2019 wird diese Feststellung dahingehend abgeändert, dass „die Tat mit Mail vom 12.07.2018 bereits hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale zumindest zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war“..).*

Unserer Ansicht nach kann aus der E-Mail vom 12.07.2018 keinesfalls eine Tatentdeckung abgeleitet werden, denn für eine Tatentdeckung wäre es substanzial, dass sich der Verdacht soweit verdichtet hat, dass bei vorläufiger Tatbeurteilung der Nachweis der Verwirklichung des objektiven Tatbestands eines Finanzvergehens wahrscheinlich ist (vgl Lässig in Höpfel/Ratz (Hrsg), WK2 FinStrG § 29 Rz 14). Ein - wenn auch begründeter - Tatverdacht reicht allein für sich nicht aus. Bestehen noch andere Deutungsmöglichkeiten für das fassbare Geschehen, liegt insofern noch keine - nicht einmal eine teilweise - Tatentdeckung vor (vgl Lehner in Althuber/Lang/Twardosz (Hrsg), Handbuch Selbstanzeige (2018) Rz 12.22 mit Verweis auf VwGH 21.03.2002, 2001/16/0471 sowie OGH 25.8.1998, 11 Os 41/98). Nach Lehner grenzt sich die „Entdeckung“ eindeutig vom (bloßen) „Anfangsverdacht“ ab, weshalb ein Sachverhalt, der noch andere bzw weitere Deutungsvarianten zulässt, noch keinesfalls als eine Tatentdeckung

angesehen werden kann (vgl Lehner in Althuber/Lang/Twardosz (Hrsg), Handbuch Selbstanzeige (2018) Rz 12.22). Ferner lösen bloße Hinweise auf die Erfüllung des objektiven Tatbestands noch keine Sperrwirkung iSd [§ 29 Abs. 3 lit b FinStrG](#) aus (vgl Schrottmeier, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG [2016] Rz 1111 mit Verweis auf VwGH 21.03.2002, 2001/16/0471). Der objektive Tatbestand einer Abgabenhinterziehung gem. [§ 33 FinStrG](#) beruht hierbei auf zwei Elementen, nämlich der bewirkten Abgabenverkürzung und der Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht. Nur wenn beide objektiven Tatbestandsmerkmale entdeckt sind kann eine Sperrwirkung eintreten (vgl Lang/Hölzl in Tannert/Kotschnigg (Hrsg), FinStrG § 29 Rz 146; Lehner in Althuber/Lang/Twardosz (Hrsg), Handbuch Selbstanzeige (2018) Rz 12.19 f).

Wie bereits im Einspruch gegen die Strafverfügung am 26.03.2019 und in der mündlichen Verhandlung am 11.06.2019 ausführlich dargelegt, hätten auch noch weitere Deutungsmöglichkeiten (insbesondere Eigennutzung, Liebhaberei oder eine Fruchtgenussvereinbarung) bestehen können, wodurch es zu keiner Abgabenhinterziehung gem. [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) gekommen wäre und damit auch keine Entdeckung einer bewirkten Abgabenverkürzung stattgefunden haben könne.

Unserer Meinung nach lässt sich diese Ansicht insofern bekräftigen, als im besagten E-Mail (aus dem die Finanzstrafbehörde offenbar eine Entdeckung ableitet) allgemeine „Fragen“ aufgeworfen und selbst vom Außenprüfer Herrn ***7*** diverse Deutungsmöglichkeiten wie bspw „Fruchtgenussrechte“ in den Raum gestellt wurden (Konkret fragte Herr ***7***, ob „eventuell ein Fruchtgenussrecht besteht“ bzw. ob überhaupt „Mieteinnahmen“ vorhanden sind?). Die Aufforderung des Prüfers respektive die gewählte Formulierung untermauert daher zweifelsfrei, dass selbst auf Seiten des Finanzamts als Abgabenbehörde [in diesem Zusammenhang sei ergänzend angemerkt, dass das besagte E-Mail eindeutig keine Verfolgungshandlung iSd [§ 14 Abs. 3 FinStrG](#) darstellt. Vielmehr ist die Maßnahme von Herrn ***7*** als bloße abgabenrechtliche Ermittlung zu qualifizieren und stellt keinesfalls eine Verfolgungshandlung im finanzstrafrechtlichen Sinne dar, weshalb keine Sperrwirkung der Selbstanzeige gem. [§ 29 Abs. 3 lit. a FinStrG](#) eingetreten sein kann (siehe hierzu im Detail Plückhahn/Schrottmeier, Selbstanzeigen im Gefolge ausländischer Mitteilungen aufgrund der EU-Zinsrichtlinie, SWK 18/2009, S 577; Dannecker/Kert, Verfolgungshandlungen als Ausschlussgrund für die Selbstanzeige, taxlex 12/2006, 656). Dies geht auch aus der Erkenntnisbegründung hervor, in der konstatiert wird, dass ein Finanzstrafverfahren erst am 07.02.2019 eingeleitet wurde] noch andere bzw. weitere Deutungsmöglichkeiten bestanden haben (welche sodann auch zum Teil eingetreten sind), wodurch von keiner - auch nicht von einer teilweisen - Tatentdeckung gesprochen werden kann (siehe hierzu im Detail den Einspruch gegen die Strafverfügung vom 26.03.2019 (Seite 3)).

Ferner tritt eine Sperrwirkung nur dann ein, wenn die Tatentdeckung dem Anzeiger bekannt ist. Auch dieses Tatbestandselement (an welches hohe Anforderungen gesetzt werden) kann

negiert werden, da „bekannt sein“ „wissen“ bedeutet und daher eine Vermutung des Täters, dass die Behörde Kenntnis erlangt hat, nicht ausreicht (vgl Lang/Hölzl in Tannert/Kotschnigg (Hrsg), FinStrG § 29 Rz 158; Lehner in Althuber/Lang/Twardosz (Hrsg), Handbuch Selbstanzeige (2018) Rz 12.40). Im wissenschaftlichem Schrifttum wird in diesem Zusammenhang sogar die Meinung vertreten, dass eine „Selbstanzeige selbst dann noch möglich [ist], wenn der Steuerpflichtige mit der Entdeckung bereits rechnen musste“ (Doralt, Steuerrecht 2017/201819 (2017) Rz 596/2).

Überdies ist anzumerken, dass selbst im Prüfungsbericht mit Schlussbesprechung am 09.10.2018 festgehalten wurde, dass „vor Beginn der Bp. [...] Selbstanzeige für die Jahre 2013 - 2016 erstattet [wurde]“, weshalb nochmals festgehalten werden kann, dass die eingebrachte Selbstanzeige rechtzeitig an die zuständige Behörde übermittelt wurde. Daher kann in diesem Zusammenhang einmal mehr festgestellt werden, dass keine Sperrwirkung der Selbstanzeige eingetreten sein kann.

An dieser Stelle kann hinsichtlich der detaillierten Ausarbeitung bzgl der „Rechtzeitigkeit“ der Selbstanzeige auch auf die bereits getätigten Ausführungen im Einspruch gegen die Strafverfügung vom 26.03.2019 sowie auf die Ausführungen in der mündlichen Verhandlung vom 11.06.2019 verwiesen werden.

Weiters lässt sich im Zusammenhang mit dem oben ausgeführten Argumentationsstrang ins Feld führen, dass selbst die Finanzstrafbehörde im Erkenntnis vom 31.07.2019 in der Begründung ausführt, dass der „Verdacht [...] auf [der] abgegebene[n] Selbstanzeige [gründete], die am 19.10.2018 an das FSB Team 07 weitergeleitet wurde“. Durch die gewählte Formulierung („gründete“) wird uE klar zum Ausdruck gebracht, dass sich der Verdacht auf eine etwaige Abgabenhinterziehung erst durch die eingebrachte Selbstanzeige in das Leben gerufen wurde bzw, dass die Selbstanzeige die Grundlage für den Verdacht darstellte (im Duden (<https://www.duden.de/>) wird dem Verb „gründen“ insbesondere folgende Bedeutung beigemessen: „ins Leben rufen, schaffen“ in etwas seine Grundlage haben“, „auf etwas beruhen, aufbauen, fußen“.). Der Sinn und Zweck einer Selbstanzeige liegt allerdings nicht in der „Begründung eines Verdachts“ sondern vielmehr in der Aufhebung des „Strafanspruchs des Staates, welcher aufgrund tatbestandsmäßigen, rechtswidrigen und schuldhafoten Verhaltens bereits eingetreten ist (Schrottmeier, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG3 [2016] Rz 36) sowie, dass der Behörde etwaige Ermittlungshandlungen erspart bleiben sollten (vgl Lang/Hölzl in Tannert/Kotschnigg (Hrsg), FinStrG § 29 Rz 152. Die eingebrachte Selbstanzeige, welche ua die Darlegung der Verfehlung sowie die Offenlegung der bedeutsamen Umstände beinhaltete, hat dabei im Wesentlichen dazu beigetragen, dass der Abgabenbehörde (im Konkreten Herrn ***7***) Ermittlungshandlungen erspart geblieben sind).

Konkludierend ist daher festzuhalten, dass die eingebrachte Selbstanzeige rechtzeitig war. Das Finanzamt als Finanzstrafbehörde hätte unseren Mandanten aufgrund der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige bei näherer rechtlicher Beurteilung nicht wegen

Abgabenhinterziehung bestrafen dürfen. Der gegenständlichen Beschwerde ist daher statzugeben und das angefochtene Erkenntnis ist ersatzlos aufzuheben. Ferner beantragen wir die Zuständigkeit des Senats des Bundesfinanzgerichts gem. § 62 Abs. 2 FinStrG.“

Am 28.9.2020 erging seitens des Bundesfinanzgerichtes folgender Vorhalt an die Verfahrensparteien:

*„Wie sowohl aus den gegenständlichen Beschwerden als auch aus dem angefochtenen Erkenntnis hervorgeht, hat der Prüfer (Herr ***7***) vom Finanzamt Salzburg-Stadt im Zuge einer Außenprüfung bei den Eltern der Beschuldigten (***11*** und ***12***, Bescheide über den Prüfungsauftrag vom 09.07.2018) mit E-Mail vom 12.07.2018 „Fragen“ hinsichtlich der im Eigentum der beiden Beschuldigten stehenden Liegenschaften (Objekte in Wien, Adresse1 sowie Objekt in Wien, Adresse2) geäußert.*

*Am 12.9.2018 erstatteten der ***Bf1*** und seine Schwester ***9*** (nunmehr ***10***) durch ihre steuerliche Vertretung (auch steuerliche Vertretung der Eltern) Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG und führten aus, sie hätten seit 2013 Einkünfte aus der Vermietung einer Doppelhaushälfte bezogen, welche bislang nicht erklärt worden seien.*

Der Selbstanzeige wurden Feststellungserklärungen 2013-2016 der Miteigentümergemeinschaft sowie die (berichtigten) Einkommensteuererklärungen der Miteigentümer für diese Jahre beigelegt. Die Einkommensteuervorschreibungen wurden von beiden Beschuldigten nach bescheidmäßiger Vorschreibung auch entrichtet.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes liegen gegenständlich Selbstanzeigen anlässlich einer finanzbehördlichen Prüfung (Vorhalt eines Betriebsprüfers im Rahmen einer Prüfungshandlung hat zeitnahe zu einer Selbstanzeige in Bezug auf den vorgehaltenen Sachverhalt geführt) im Sinne des § 29 Abs. 6 FinStrG vor, nach welcher Bestimmung eine strafbefreiende Wirkung nur bei Entrichtung eines Zuschlages (bei den angeschuldigten Verkürzungsbeträgen 5%ige Abgabenerhöhung) eintreten kann.

Eine Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG wurde den Beschuldigten seitens der Abgabenbehörde bislang noch nicht vorgeschrieben.

Den Beschuldigten und der belangten Behörde wird hiermit die Möglichkeit gegeben, zu diesem Vorhalt Stellung zu nehmen.

Gleichzeitig ergeht die Anfrage an die belangte Behörde, ob aufgrund dieses Vorhaltes die Festsetzung einer Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG durch die Abgabenbehörde - gegen die den Beschuldigten ohnehin auch ein gesondertes Rechtsmittel zustehen würde - veranlasst wird.“

Mit Bescheiden vom 27.10.2020 wurden dem Beschuldigten seitens der Abgabenbehörde daraufhin Abgabenerhöhungen gemäß [§ 29 Abs. 6 FinStrG](#) vorgeschrieben, welche von diesem in der Folge umgehend – somit innerhalb der Zahlungsfrist (3.12.2020) – bezahlt wurden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Rechtslage:

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

Abs. 2: War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offen gelegt werden, und binnen einer Frist von einem Monat die sich daraus ergebenden Beträge, die vom Anzeiger geschuldet werden, oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung entrichtet werden. Die Monatsfrist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Erlassung 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 Heher 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) wenn bereits einmal hinsichtlich desselben Abgabenanspruches, ausgenommen Vorauszahlungen, eine Selbstanzeige erstattet worden ist (ab. 1.1 2014).

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.

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

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 bewirkt mit Bekanntgabe des Bescheides, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden oder wenn diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Sachverhalt und objektive Tatseite

Anlässlich einer Betriebspprüfung bei den Eltern des Bf. richtete der Betriebsprüfer am 12.07.2018 an die steuerliche Vertretung der Eltern/der Mutter des Bf. (nunmehr auch des Bf. selbst) eine E-Mail folgenden Inhaltes:

„***8*** sind derzeit nicht in Prüfung. Es haben sich jedoch Fragen betreffend nachstehender Liegenschaften ergeben, die in deren Eigentum stehen. Eventuell besteht ein Fruchtgenussrecht. Bitte um Erledigung.

1. Adresse1 (Kauf 6/2008 je 1/2)

Nutzung?

Mieteinnahmen?

2Adresse2 (Kauf 7/2016 je 1/2)

Nutzung?

Mieteinnahmen?

Mit freundlichen Grüßen:"

Am 12.9.2018 erstatteten der Bf. und seine Schwester ***9*** (nunmehr ***10***) durch ihre steuerliche Vertretung Selbstanzeige gemäß [§ 29 FinStrG](#) und führten aus, sie hätten seit 2013 Einkünfte aus der Vermietung einer Doppelhaushälfte bezogen, welche bislang nicht erklärt worden seien.

Der Selbstanzeige wurden Feststellungserklärungen 2013-2016 der Miteigentümergemeinschaft sowie die (berichtigten) Einkommensteuererklärungen der Miteigentümer für diese Jahre beigelegt.

Zunächst ist in Bezug auf den Bf. festzustellen, dass aufgrund der Offenlegung der Mieteinkünfte im Rahmen der Selbstanzeige – wegen Nichtüberschreiten der Besteuerungsgrenzen – keine Einkommensteuervorschreibungen für die Jahre 2013 und 2014 gegenüber ihm erfolgten. Die gegenüber dem Bf. angeschuldigte und auch der Bestrafung durch die Finanzstrafbehörde unterzogene Einkommensteuerverkürzung 2014 in Höhe von € 1.877,00, beruht offensichtlich auf einem Irrtum, dem Bf. wurde offensichtlich die verkürzte Höhe der Einkommensteuer 2014 seiner Schwester (Miteigentümerin) angelastet.

Aufgrund der im Rahmen der Selbstanzeige abgegebenen (berichtigten) Steuererklärungen ergingen am 19.10.2018 gemäß [§ 295 BAO](#) geänderte Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 mit Nachforderungen laut Bescheiden i.H.v. € 811,00 und € 1.132,00. Diese Beträge stellen die korrekte Höhe der Verkürzungsbeträge dar. Die seitens der Finanzstrafbehörde der Bestrafung zugrunde gelegten Verkürzungsbeträge 2015 und 2016 in Höhe von € 2.565,00 und € 2.767,00 wurden offensichtlich auch hier irrtümlich aus dem Straferkenntnis der Schwester übernommen.

In Bezug auf Einkommensteuer 2017 in Höhe von € 1.589,00 liegt, entgegen der Feststellung im angefochtenen Erkenntnis, kein Versuch einer Abgabenhinterziehung vor, vielmehr wurde diese vollendet. So wurde mit Erstbescheid vom 30.5.2018 im Wege der Arbeitnehmerveranlagung dem Bf. eine Einkommensteuergutschrift 2017 i.H.v. € 140,00 erteilt. Aufgrund der berichtigten Einkommensteuererklärung 2017, eingereicht im Wege der Selbstanzeige, erging am 8.1.2019 ein geänderter Einkommensteuerbescheid 2017 mit einer Nachforderung i.H.v. € 1.589,00. Gemäß [§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG](#) war somit die Einkommensteuerverkürzung 2017 mit der Zustellung des Einkommensteuerbescheides 2017 vom 30.5.2018 (Gutschrift in Höhe von € 140,00) bewirkt.

Rechtzeitigkeit der Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG vom 12.9.2018

Im gegenständlichen Fall geht es allein um die Rechtsfrage der Rechtzeitigkeit der gegenständlichen Selbstanzeige.

Unstrittig wurde gegenüber dem Bf. keine Verfolgungshandlung der Finanzstrafbehörde im Sinne des [§ 14 Abs. 3 FinStrG](#) gesetzt.

Im angefochtenen Erkenntnis der Finanzstrafbehörde wird ausgeführt, bereits vor Abgabe der Selbstanzeige, nämlich am 12.07.2018 sei durch den Betriebsprüfer die Tat zumindest teilweise entdeckt worden. Der Betriebsprüfer habe per Mail vom 12.07.2018 die steuerliche Vertretung über den (später) in der Selbstanzeige offengelegten Sachverhalt befragt, nämlich hinsichtlich der Liegenschaften in der Adresse1 und Adresse2 und deren Nutzung und möglicher Mieteinnahmen. Die abgegebene Selbstanzeige sei daher verspätet und habe keine strafbefreiende Wirkung entfalten können.

Diesem Vorbringen ist die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entgegenzuhalten:

Entdeckt ist eine Tat erst dann, wenn sich ein Verdacht insoweit verdichtet hat, dass bei vorläufiger Tatbeurteilung der Nachweis der Verwirklichung des objektiven Tatbestandes eines Finanzvergehens wahrscheinlich ist. Ein wenn auch begründeter Anfangsverdacht allein genügt nicht. Solange ein objektiv erfassbares und tatsächlich wahrgenommenes Geschehen nicht zum Schluss auf ein im Finanzstrafgesetz vertypetes Vergehen nötigt, sondern noch andere Deutungsmöglichkeiten offen sind, ist die Tat noch nicht einmal teilweise entdeckt (VwGH 17.2.1983, 81/16/0187, VwGH 21.3.2002, 2001/16/0471, OGH vom 25.8.1998, 11 Os 41/98).

Solange ein objektiv erfassbares und tatsächlich wahrgenommenes Geschehen nicht zum Schluss auf ein im Finanzstrafgesetz vertypetes Vergehen nötigt, sondern noch andere Deutungsmöglichkeiten offen sind, ist die Tat noch nicht einmal teilweise entdeckt (UFS 24.06.2004, FSRV/0165-W/03).

Im zugrundeliegenden verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren wird dem Bf. das Delikt der Abgabenhinterziehung gemäß [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) vorgeworfen, er habe durch Nichtabgabe bzw. Abgabe unrichtiger Einkommensteuererklärungen 2014-2017 eine zu geringe Abgabenfestsetzung an Einkommensteuer dieser Jahre herbeigeführt und dadurch eine Abgabenverkürzung in der angeschuldigten Höhe bewirkt.

Es geht daher im gegenständlichen Fall um die Frage, ob durch die im Rahmen des Prüfungsverfahrens der Eltern des Bf. an den steuerlichen Vertreter gerichtete E-Mail des Betriebsprüfers vom 12.7.2018 die Tat des Bf., nämlich die Nichtabgabe bzw. Abgabe unrichtiger Einkommensteuererklärungen durch den Bf. (Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs-und Wahrheitspflicht) und eine dadurch bewirkte zu geringe Abgabenfestsetzung, entdeckt wurde.

Wie in der gegenständlichen Beschwerde zutreffend ausgeführt wurde, ist durch die besagte E-Mail des Betriebsprüfers vom 12.7.2018, mit welcher nach der Nutzung der Liegenschaften, eventuellen Mieteinnahmen bzw. Fruchtgenussrechten gefragt wurde, keinesfalls eine Tat des Bf. - die Abgabe unrichtiger Einkommensteuererklärungen bzw. die Unterlassung der Abgabe von Einkommensteuererklärungen trotz Einkommensteuerpflicht des Bf. - entdeckt worden. Ein Verdacht dahingehend, der Bf. hätte durch Nichtoffenlegung seiner Mieteinkünfte aus der Vermietung der genannten Liegenschaften eine Verkürzung von Einkommensteuer bestimmter Jahre bewirkt, wurde weder gegenüber den Eltern des Bf. noch gegenüber ihm selbst geäußert. Vielmehr hat der Prüfer in der E-Mail vom 12.7.2018 Fragen zur Nutzung der genannten Liegenschaften gestellt bzw. im Hinblick auf eventuelle Mieteinnahmen und es standen im gegenständlichen Fall noch mehrere Deutungsmöglichkeiten etwa dahingehend offen,

- dass diese Liegenschaften (Doppelhaushälften) vom Bf. selbst genutzt oder auch vermietet, jedoch die Besteuerungsgrenzen durch die Mieteinnahmen nicht überschritten wurden, oder auch
- ein Leerstehen der Mietobjekte ohne lukrieren von Mieteinnahmen sowie auch
- die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes an ein anderes Zurechnungssubjekt ist im Bereich des Möglichen gestanden.

Durch den Fragenvorhalt des Betriebsprüfers vom 12.7.2018 wurde somit keinesfalls ein Jahressteuerdelikt des Bf. dahingehend entdeckt, er hätte durch Nichtabgabe bzw. Abgabe unrichtiger Einkommensteuererklärungen 2014-2017 eine zu geringe jährliche Einkommensteuerfestsetzung herbeigeführt.

Die gegenständliche Selbstanzeige erweist sich somit als rechtzeitig im Sinne des § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG.

Zum Zeitpunkt der Selbstanzeige wurden gegenüber dem Bf. keinerlei Prüfungshandlungen in Bezug auf Einkommensteuer 2015 – 2017 iSd [§ 29 Abs. 3 lit. c FinStrG](#) durchgeführt, sodass auch insoweit keine Sperrwirkung für eine strafbefreiende Selbstanzeige eingetreten ist.

Da auch die im [§ 29 FinStrG](#) normierten weiteren Voraussetzungen erfüllt sind, insbesonders sowohl die Abgabennachforderungen laut Selbstanzeige als auch die gemäß [§ 29 Abs. 6 FinStrG](#) festgesetzten Abgabenerhöhungen zeitgerecht im Sinne des [§ 29 Abs. 2 FinStrG](#) entrichtet wurden, kommt der gegenständlichen Selbstanzeige auch strafbefreiende Wirkung zu.

Der Beschwerde des Bf. war daher Folge zu geben, der Schulterspruch, der Straf- wie auch der Kostenausspruch des angefochtenen Erkenntnisses aufzuheben und das gegenüber dem Bf. wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung gemäß [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) an Einkommensteuer 2014-2017 geführte Finanzstrafverfahren in der aus dem Schulterspruch ersichtlichen Höhe gemäß [§§ 136, 157 FinStrG](#) i.V.m. [§ 82 Abs. 3 lit. c FinStrG](#) einzustellen.

Da in der gegenständlichen Beschwerde ausschließlich eine unrichtige rechtliche Beurteilung (Rechtzeitigkeit der Selbstanzeige im Sinne des § 29 Abs. 3 FinStrG) behauptet wurde, konnte gemäß § 160 Abs. 2 lit. a FinStrG von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat abgesehen werden, zumal keine der Vertragsparteien eine solche beantragt hat.

Zur Unzulässigkeit der ordentlichen Revision

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

Die gegenständliche Entscheidung beruht auf der ständigen und einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Wien, am 13. Jänner 2021