

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache S.F., (Bf.) vertreten durch Steuerberater über die Beschwerde vom 22. April 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 07.04.2015 über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG zu Recht erkannt:

Über die Beschwerde wird wie folgt entschieden:

Die Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG wird aufgrund nachstehender Bemessungsgrundlage mit € 21.538,04 festgesetzt:

Abgabenart	Zeitraum	Mehrbetrag
Umsatzsteuer	12/2014	€ 107.690,18
davon Abgabenerhöhung	20%	€ 21.538,04

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

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 25. März 2015 erstattete der steuerliche Vertreter für die Bf. und C.H. Selbstanzeige laut § 29 FinStrG mit folgender Textierung:

"Wir erstatten hiermit für unsere o.a. Mandantschaft Selbstanzeige nach § 29 FinStrG für F St. Nr.: A

C.H. St. Nr. : B als Geschäftsführerin und legen die Besteuerungsgrundlagen wie folgt offen:
F hat im Jahr 2014 drei Wohnungen verkauft, die ursprünglich als Anlegerwohnungen bzw. zur umsatzsteuerpflichtigen Vermietung gedacht waren.

Die Verhältnisse haben sich insoweit geändert, sodass diese drei Wohnungen nun doch an Endverbraucher ohne Umsatzsteuer verkauft wurden bzw. werden.

Hier wurde Vorsteuer geltend gemacht, die nun berichtigt werden muß.

In den Beilagen übermitteln wir Ihnen die dazu nötigen Berechnungen und Bemessungsgrundlagen die zur Berichtigung dienen. Der Gesamtbetrag der zu berichtenden Vorsteuern beträgt: EUR 92.829,88 Umsatzsteuer durch den Verkauf von Inventar beträgt: EUR 3.000,00

Vorsteuerkorrekturen wegen Änderung der Verhältnisse per 31.12.2014

1) Dachgeschoss A.Gasse wird ohne Ust verkauft.

Rechnung DG P Vst EUR 12.610,00 Kürzung zu 100% € 12.610,00

Rechnung K Leistung für DG Vst EUR 4.040,00 Kürzung zu 100% € 4.040,00

Kürzung DG Summe € 16.650,00

2) Verkauf Wohnung 3 A.Gasse an M ohne Ust 19,49%

Vst auf Projektkonten 236 und 1500 erfasst 2013 Vst EUR 15.006,74

Vst auf Projektkonten 236 und 1500 erfasst 2014 Vst EUR 30.502,51

Summe Vst Projektkosten EUR 45.509,25, abzüglich bereits DG gekürzte € 8.082,36

Vst EUR 4.040,00, davon 19,49%

Vst aus Anzahlungen an P aus 2013 und 2014, die noch nicht auf Projektkosten erfasst sind EUR 254.530,28, abzüglich DG P EUR 12.610,00, Summe EUR 241.920,28, davon 19,49% € 47.150,26

Summe der zu kürzenden Vorsteuern für A.Gasse € 71.882,62

3) Verkauf Wohnung M.Straße ohne Ust 14%

Nutzung der Wohnung erstmals im AVZ im Mai 2012 daher Beobachtungszeitraum 20 Jahre.

Gezogene Vst Projekt EUR 166.248,09

Ust pflichtig vermietet von 2012 bis 2014 - Korrektur somit 18/20 € 20.947,26

Summe der zu berichtenden Vorsteuer 2014 € 92.829, 88

Zudem wurde am 25. März 2015 eine Umsatzsteuervoranmeldung für 12/2014 mit einer ausgewiesenen Zahllast von € 107.690,18 eingereicht.

Auf dem Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 5.3.2015 zur Umsatzsteuer 9/2014-12/2014 scheint unter "Besondere Vermerke" auf, dass am 1.4.2015 zu Beginn der

Amtshandlung Selbstanzeige erstattet wurde (Handschriftlicher Vermerk "Schreiben vom 25.3.2015").

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 2.4.2015 wird unter Tz 1 ausgeführt, dass die Umsatzsteuer für 12/2014 in Höhe von € 108.498,60 weder gemeldet noch entrichtet worden sei.

Die Umsatzsteuersonderprüfung sei gegenüber dem Steuerberater am 5.3.2015 angekündigt worden. Mit Schreiben vom 25.3.2015 sei eine Selbstanzeige in Höhe von € 95.829,88 erstattet worden. Die Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG betrage demnach € 14.374,48.

Mit Bescheid vom 7. April 2015 wurde zur Umsatzsteuer 12/2014 in der Höhe von € 95.829,88 eine 15 %ige Abgabenerhöhung von € 14.374,48 festgesetzt.

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 22.4.2015, in der wie folgt ausgeführt wird:

"Namens und im Auftrag unserer oa Mandantschaft bringen wir, innerhalb offener Rechtsmittelfrist, das Rechtsmittel der Beschwerde betreffend den o.a. Bescheid ein und beantragen einen Bescheid zu erlassen, der der u.a. Begründung Rechnung trägt.

Begründung:

Um die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens zu vermeiden, erstatteten wir mit 25.03.2015 vorsorglich Selbstanzeige für F und C.H..

In der Selbstanzeige wurden sämtliche in Betracht kommenden, noch nicht entrichteten Umsatzsteuern bzw. zu korrigierenden Vorsteuern angeführt. Wie sich nachträglich in der Besprechung mit unserer Mandantschaft und Studium der entsprechenden Verträge herausstellte, herrscht hier in zwei Punkten weder Vorsatz noch fahrlässiges Handeln, die einen Strafzuschlag begründen würden.

Pkt.1)

In der Berechnung wurde ein Wohnungsverkauf in der A.Gasse an M angeführt.

Diesem wurde aber lt. Kaufvertrag ein Rücktrittsrecht bei nicht fristgerechter Fertigstellung eingeräumt. Somit handelte es sich um einen bedingten Kaufvertrag, in dem vereinbart wurde, dass der spätest mögliche Einzugstermin der 31.12.2014 sei. Da sich die Fertigstellung nun tatsächlich von Dezember 2014 auf März 2015 verschoben hat, so hätte der Käufer jeden Tag bis zum tatsächlichen Einzug vom Kaufvertrag zurücktreten können. Im Fall des Rücktritts des Käufers wäre keine Vorsteuerkorrektur vorzunehmen gewesen. Schlussendlich trat der Käufer nicht zurück, was erst im März 2015 klar war, weil er in die Wohnung einzog.

Bis zu diesem Zeitpunkt (März 2015) war aus Sicht der Geschäftsführerin eine Vorsteuerkorrektur nicht vorzunehmen und war sich die Geschäftsführerin keines Vergehens bewusst.

Pkt.2)

Wir gingen in unseren Berechnungen beim Kaufvertrag mit Herrn T, der am 07.01.2015 unterzeichnet wurde, von einer Absicht ohne Umsatzsteuer zu veräußern noch 2014 aus. Tatsächlich aber wurde diese Absicht erst bei einer Besprechung am 05.01.2015 geäußert. Die Erstellung und Unterzeichnung des Vertrages wurde lediglich rasch abgewickelt.

Weiters halten wir fest, dass wir schon mit den Berechnungen der letztendlich vorzunehmenden Vorsteuerkorrektur begonnen haben, bevor sich Herr Prüfer zu einer Umsatzsteuersonderprüfung angemeldet hat. Dies kann durch den Schriftverkehr mit unserer Mandantschaft belegt werden. Auch die Erstellung eines Parifizierungsgutachtens ließ auf sich warten, um die Berechnungen genau durchführen zu können.

Die obigen Ausführungen belegen, dass unserer Mandantschaft in den Punkten 1 und 2 nicht einmal fahrlässiges und schon gar nicht vorsätzliches Handeln unterstellt werden kann.

Unter Berücksichtigung oben angeführter Punkte ergibt sich die Bemessungsgrundlage für den Strafzuschlag wie folgt:

Verkauf Wohnung M.Straße ohne Ust 14% EUR 20.947,26

Umsatzsteuer Verkauf Inventar EUR 3.000,00

Bemessungsgrundlage Neu EUR 23.947,26

Strafzuschlag Neu 5% EUR 1.197,36

Ergänzend ist hinzuzufügen, dass eine Selbstanzeige, welche im Zeitraum zwischen Anmeldung der Prüfung und Beginn der Prüfung erstattet wird, selbst bei leicht fahrlässigen Delikten strafaufhebend wirkt und ohne Zuschlag zu verbleiben hat."

Am 15.9.2015 erging folgendes Ersuchen um Ergänzung/Auskunft:

"1) In der Beschwerde wird unter Pkt. 2) der Kaufvertrag T erwähnt.

Frage:

a) Inwieweit und in welcher Höhe wurde diesbezüglich eine Vorsteuerberichtigung im Zuge der USO Prüfung durchgeführt?

b) Wurde diesbezüglich außerhalb des USO- Zeitraumes eine Vorsteuerberichtigung durchgeführt und wenn ja wann und in welcher Höhe?

2) In der Selbstanzeige wird unter Pkt. 1) eine Vorsteuerberichtigung betreffend A.Gasse/Dachgeschoß durchgeführt.

Frage:

Steht bereits fest, wer der/die Käufer ist/sind und wenn ja, um wen handelt es sich hierbei?

3) Lt. Punkt 2) der Selbstanzeige wird eine Vorsteuerberichtigung betreffend A.Gasse /Wohnung 3 durchgeführt.

Frage:

Handelt es sich hierbei, wie angeführt, nur um die Folge aus dem Verkauf "M"?

4) Lt. Pkt.3) der Selbstanzeige wird eine Vorsteuerberichtigung betreffend M.Straße durchgeführt.

Frage:

Handelt es sich hierbei um die Folge aus dem Verkauf "L"?

5) In der Selbstanzeige wird eine Umsatzsteuer von € 3.000,00 betreffend Inventar erwähnt.

Frage:

Handelt es sich dabei um die Folgewirkung aus dem im Kaufvertrag "L" erwähnten Inventarverkauf im Ausmaß von € 18.000,00?"

Am 17.9.2015 wurde auf den Vorhalt geantwortet:

"1a) VSt Berichtigung i.H. v. € 16.650,00, 1b) Nein. Von den anderen Rechnungen betreffend DG wurde keine VSt geltend gemacht. 2) Dachgeschoß A.Gasse ist Kaufvertrag T, 3) Ja, das betrifft nur M, 4) Hier handelt es sich um den Verkauf an L. 5) Ja, Inventurverkauf aus KV L."

Am 26.11.2015 erging eine abweisende Beschwerdeentscheidung:

"Nachdem lt. interner Überwachungsliste für 10 und 11/2014 ein hohes VSt-Guthaben lukriert wurde, wurden durch die Finanzbehörde am 15.01.2015 vom STB die entsprechenden Rechnungen abverlangt. Dem Vermerk vom 05.02.2015 zu Folge sind jedoch bis zu diesem Zeitpunkt bei der Finanzbehörde keine Unterlagen eingelangt. Daraufhin wurde der Fall am 05.03.2015 einem Außenprüfungsorgan (APO) zur Durchführung einer USO-Prüfung zugeteilt. Lt. Vermerk erfolgte noch am 05.03.2015 beim STB telefonisch die Anmeldung zur USO-Prüfung und zwar für den ZR 09 - 12/2014 (die UVA 12/2014 hat zu diesem Zeitpunkt noch gefehlt, wäre aber bereits zu melden gewesen). Am 25.03.2015 langte bei der Finanzbehörde beim zuständigen BV-Team (Postkorb BV-Team 23) ein E-FAX ein. Im Anhang dazu befand sich eine Selbstanzeige in der Höhe von € 95.829,88, ebenso wie die dazu gehörende Berechnung und ein Verzeichnis betreffend erhaltene Zahlungen iZm. Wohnungsverkäufen zu den Liegenschaften A.Gasse 17 und M.Straße 168.

Dieses E-FAX samt Anhängen wurde am 26.03. an den TL und von diesem am gleichen Tag noch an das APO sowie an den Leiter der Strafsachenstelle weitergeleitet. Erstattet wurde die Selbstanzeige somit nach dem 30.09.2014 und dies für die Beschwerdeführerin und die Person C.H..

Nach Einlangen dieses E-Mails erhielt das APO am 26.03.2015 ein weiteres E-Mail in dieser Angelegenheit und zwar vom STB, wobei sich in der Anlage die UVA 12/2014 befunden hat.

Der in der Selbstanzeige bekanntgegebene Betrag war in dieser UVA enthalten. Lt. Vermerk am Prüfungsauftrag wurde der Prüfungsbeginn am 01.04.2015, 08 Uhr gesetzt, sowie lt. zusätzlichem Vermerk die Außenprüfung im Büro des STB abgewickelt. Im Zuge dessen wurde u. a. durch das APO das Zahlenwerk der UVA 12/2014 (ZL 107.690,18) übernommen, dieses jedoch einer Korrektur dahingehend unterzogen, dass die auf den innergemeinschaftlichen Erwerb entfallende Umsatzsteuer im Ausmaß von € 808,42, die bis zu diesem Zeitpunkt rein rechnerisch nur vorsteuerseitig berücksichtigt worden war, auch umsatzsteuerseitig in die Berechnung miteinbezogen wurde (ZL neu 108.498,60). Für die Festsetzung der Abgabenerhöhung gem. § 29 Abs. 6 FinStrG wurde von der ZL der lt. Selbstanzeige offengelegte Betrag von € 95.829,88 herangezogen. Dieser Teilbetrag resultiert aus der VSt-Berichtigung gem. § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 im Ausmaß von € 92.829,88 sowie einer auf den Verkaufserlös betreffend Inventar entfallende Umsatzsteuer von € 3.000. Die genannten Beträge stimmen der Höhe und dem Grunde nach mit der oben erwähnten Selbstanzeige vom 25.03.2015 überein.

Grund für die Erstattung der Selbstanzeige war lt. dortiger Ausführungen, dass von der Beschwerdeführerin

a) drei Wohnungen, die ursprünglich zur Vermietung gedacht waren, an Endverbraucher im Jahr 2014 verkauft wurden bzw. zukünftig verkauft werden. Insoweit die Vorsteuer geltend gemacht wurde, wurde diese wegen Änderung der Verhältnisse mit der UVA 12/2014 berichtigt.

b) Umsatzsteuer iZm. dem Verkauf von Inventar im Ausmaß von € 3.000 (aus Pkt. 3.1 des Kaufvertrages „L“ v. 08.05.2014, bto. € 18.000) nicht abgeführt worden war.

Der Verkaufserlös wurde in der UVA 12/2014 erfasst. Entsprechend der Selbstanzeige wurde von der Abgabenbehörde ein Abgabenbescheid datiert mit 07.04.2015 erlassen, mit welchem gem. § 29 Abs. 6 FinStrG eine Abgabenerhöhung von 14.374,48 (d. s. 15% von 95.829,88) festgesetzt wurde.

Vom APO wurden lt. NS v. 02.04.2015 die VSt-Berichtigung und der Verkaufserlös, somit die darauf entfallende Umsatzsteuer, der Selbstanzeige vom 25.03.2015 sowie der UVA 12/2014 vom 26.03.2015 folgend, in der UVA 12/2014 belassen und für diesen Zeitraum mit Festsetzung vom 07.04.2015 in die Besteuerung miteinbezogen. Für die übrigen die USO-Prüfung betreffenden Zeiträume wurden, soweit es den Zeitraum 09/2014 anlangt, die mit 27.11.2014 vorgenommene Verbuchung am Abgabenkonto unverändert belassen, sowie für den Zeitraum 10 — 11/2014 unverändert von der internen Überwachungsliste mit 11.05.2015 auf das Abgabenkonto übernommen.

In der gegen den Abgabenbescheid eingebrachten Beschwerde wird nunmehr ausgeführt, dass in zwei Punkten der Selbstanzeige weder Vorsatz noch fahrlässiges Handeln vorliegt, die einen Strafzuschlag begründen würden.

In Pkt. 1) der Beschwerde (= Pkt. 2 der Selbstanzeige) wird beantragt, die mit dem Wohnungsverkauf „A.Gasse, Wohnung 3“ an Univ.-Prof. M in Zusammenhang stehende Vorsteuerberichtigung (8.082,36 + 47.150,26 = 55.232,62) aus der Bemessungsgrundlage für die Abgabenerhöhung gem. § 29 Abs. 6 FinStrG (nicht jedoch aus der USt-Berechnung der UVA 12/2014) auszuscheiden. Dies mit der Begründung, dass es sich beim dem Wohnungsverkauf zu Grunde liegenden Rechtsgeschäft um einen bedingten Kaufvertrag (Anwartschaftsvertrag vom 14.01.2014) handelt, in dem vereinbart wurde, dass der spätestens mögliche Einzugstermin der 31.12.2014 sei. Da sich die Fertigstellung auf März 2015 verschoben habe, hätte der Käufer in der Zeitspanne vom 31.12.2014 bis zum tatsächlichen Einzug jederzeit vom Vertragsrücktritt Gebrauch machen können, was tatsächlich nicht eingetreten ist. Zutreffendenfalls wäre keine VSt-Berichtigung durchzuführen gewesen. Das Unterbleiben des Rücktritts vom Vertrag war erst im März 2015, bedingt durch den Einzug des Käufers in die Wohnung, klar. Nach Meinung der Geschäftsführerin war aus den genannten Gründen bis zu diesem Zeitpunkt (März 2015) eine VSt-Berichtigung nicht vorzunehmen.

Unter Pkt. 2) der Beschwerde (= Pkt. 1 der Selbstanzeige) wird beantragt, die mit dem Wohnungsverkauf „A.Gasse“ an T in Zusammenhang stehende Vorsteuerberichtigung (€ 16.650) aus der Bemessungsgrundlage für die Abgabenerhöhung gem. § 29 Abs. 6 FinStrG (nicht jedoch aus der USt-Berechnung der UVA 12/2014) auszuscheiden. Dies mit der Begründung, dass schon 2014 von einer Veräußerungsabsicht mit Umsatzsteuer ausgegangen wurde, obwohl die Absicht ohne Umsatzsteuer zu veräußern sich erst in der Besprechung vom 05.01.2015 konkretisiert hat und der Vertrag lediglich rasch umgesetzt wurde (s. Anwartschaftsvertrag v. 07.01.2015).

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass die mit dem Wohnungsverkauf „M.Straße 168“ an L in Zusammenhang stehenden Berichtigungen (VSt-Berichtigung 18/20 stel wegen Wechsel von Vermietung ab 2012 zu Verkauf 2014 im Ausmaß von 20.947,26 + Umsatzsteuer für Inventar 3.000, insgesamt 23.947,26), welche ebenfalls Gegenstand der Selbstanzeige waren, keinen Beschwerdepunkt im Rahmen der Beschwerde gegen den Abgabenbescheid gem. § 29 Abs. 6 FinStrG vom 07.04.2015 darstellen. Lt. Antwortschreiben v. 17.09.2015 zum Ergänzungsersuchen vom 15.09.2015 wurde zur Klarstellung bekanntgegeben, dass der Kaufvertrag T das Objekt "A.Gasse, Dachgeschoss" betrifft und hierauf die VST-Berichtigung von € 16.650 entfällt (s. Selbstanzeige v. 25.03.2015) und dass von den anderen Rechnungen, die das Dachgeschoss betreffen, keine VST geltend gemacht wurde.

In der Mail-Antwort vom 21.10.2015 wurden von der steuerlichen Vertretung zum Verkauf Univ.-Prof. M mitgeteilt, dass das Rücktrittsrecht im Vertrag nicht extra erwähnt wurde, da dieses Recht bei verspäteter Übergabe lt. § 918 ABGB geregelt ist.

Der Vorvertrag „T“ trifft inhaltlich, soweit es das Rücktrittsrecht betrifft, genauso wie der

Vorvertrag „Univ.-Prof. M“ keine expliziten Aussagen zu diesem Thema, sodass auf den Vorvertrag „T“ ebenfalls das von der steuerlichen Vertretung zum Vorvertrag „Univ.-Prof. M“ Gesagte gilt.

Betreffend die beiden Vorverträge sowie für weitere vier Vorverträge aus dem Zeitraum 2013 bis Anfang 2015 hat die Beschwerdeführerin zur Verbücherung mit den in den Anwartschaftsverträgen genannten Käufern einen gemeinsamen Vertragsnachtrag vom 02.04.2015 abgeschlossen, wobei die Verbücherung mittlerweile umgesetzt wurde.

Rechtliche Würdigung:

Soweit es den Prüfungszeitraum 09 — 12/2014 betrifft war gem. § 21 Abs. 1 UStG 1994 Fälligkeitstag der 15. des auf diese einzelnen Kalendermonate zweitfolgenden Monats. Spätestens bis zu diesem Stichtag war eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, aus der die zu entrichtende Vorauszahlung oder der hierauf entfallende Überschuss hervorgeht. Eine sich hieraus ergebende Vorauszahlung ist spätestens bis zum Fälligkeitstag zu entrichten. Fälligkeitstag für das überprüfte Monat 12/2014 war daher der 15.02.2015. In dieser Voranmeldung wurde eine Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 11 UStG 1994 unter anderem für 2 Wohnungen der A.Gasse 17 vorgenommen. Eine solche ist dann vorzunehmen, wenn sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer für sein Unternehmen hergestellt oder erworben hat oder bei sonstigen Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, die Voraussetzungen ändern, die für den Vorsteuerabzug gem. § 12 Abs. 3 UStG 1994 maßgebend waren. Die Änderung hat für den Veranlagungszeitraum zu erfolgen, in dem die Änderung eingetreten ist. Veranlagungszeitraum der Beschwerdeführerin ist unter Berücksichtigung des § 20 Abs. 1 UStG 1994 das Kalenderjahr. Gem. § 21 Abs. 1 UStG 1994 gelten die im § 20 Abs. 1 und 2 UStG 1994 genannten Regelungen für den Veranlagungszeitraum in gleicher Weise für den Voranmeldungszeitraum. Im Beschwerdefall bestanden die zum Vorsteuerabzug berechtigenden Verhältnisse ursprünglich in der behaupteten Absicht der Beschwerdeführerin, die zu errichtenden Wohnungen A.Gasse 17 „Univ.-Prof. M“ und „T“ zu vermieten. Die Änderung dieser Verhältnisse bestand demnach bei beiden Wohnungen darin, dass diese lt. Selbstanzeige vom 25.03.2015 im Jahr 2014 an Endverbraucher ohne Umsatzsteuer verkauft wurden bzw. werden. Gegenteilige Feststellungen zum Veranlagungszeitraum Voranmeldungszeitraum, in dem die Änderungen der Verhältnisse eingetreten sind, wurden weder vom APO getroffen, noch wurde dazu im Rahmen der Beschwerde eine gegenteilige Behauptung aufgestellt.

Zur Beschwerdeführerin selbst ist auszuführen, dass sie in der Rechtsform einer GmbH firmiert, wobei lt. Firmenbuchauszug die dortige Ersteintragung mit 30.11.1992 vorgenommen wurde und diese auf Basis des Gesellschaftsvertrags vom 15.10.1992 (s. Eintragung 1) erfolgte. Seit 29.01.2007 wird die Gesellschaft von der gleichen Geschäftsführerin, Fr. C.H., vertreten (s. Eintragung 19 vom 28.02.2007), wobei lt. Eintragung 20 vom 17.03.2007 sie mit 99% an der Gesellschaft als Gesellschafterin beteiligt ist. Beiden

Eintragungen liegen Anträge vom 26.02.2007 zu Grunde. Neben den oben angeführten Grundstücksverkäufen hat die Beschwerdeführerin betreffend A.Gasse 17 im Zeitraum 6/2013 — 1/2015 noch weitere 4 getätigt, die allesamt mit 20% UST abgewickelt wurden. Betätigungsfeld der Beschwerdeführerin ist auf Basis des Generalversammlungsbeschlusses vom 18.06.1996, s. Eintragung 4 vom 13.08.1996, unverändert die Bauträger- und Vermögensverwaltung.

Zum Verkauf „Univ.-Prof. M“ wird festgehalten, dass mit 14.01.2014 ein Anwartschaftsvertrag abgeschlossen wurde. Dem Pt. IV. des Vertrages ist betreffend den Kaufpreis dessen Höhe (€ 536.000) sowie die Zahlungsmodalitäten entsprechend Baufortschritt zu entnehmen. Lt. Beilage zur Selbstanzeige ist dazu zu entnehmen, dass im Zeitraum 03.03.2014 — 13.03.2015 der Gesamtkaufpreis bezahlt wurde, wovon Teilbeträge in Summe von € 477.040 auf das Jahr 2014 (03.03. — 17.12.) entfielen, der Restbetrag von € 58.960 wurde in 2 Raten am 13.03.2015 beglichen.

Die Beschwerde betreffend „Univ.-Prof. M“ stützt sich bezüglich Verkaufsfolge „VST-Berichtigung“ einzig und allein auf die Tatsache, dass, wie im Sachverhalt erwähnt, der Beschwerdeführerin deswegen weder Vorsatz noch fahrlässiges Handeln, die einen Strafzuschlag rechtfertigen würden, vorgeworfen werden kann, weil der jeweilige Käufer vom Vertrag jeden Tag bis zum tatsächlichen Einzug zurücktreten hätte können. Hingewiesen wird dabei auf den jeweils lt. Vertrag spätest möglichen Einzugstermin 31.12.2014, welcher sich tatsächlich auf März 2015 verschoben hat. Die Beschwerde übersieht aber dabei, dass unter Pkt. VIII. des Anwartschaftsvertrages vom 14.01.2014 (Überschrift: Rücktritt) neben dem ohnedies gesetzlich zustehenden Rücktrittsrecht keine weiteren speziellen Regelungen aufgenommen wurden. Dies wurde auch im Rahmen des nachfolgenden Mail-Verkehrs vom 21.10.2015 vom steuerlichen Vertreter bestätigt. Im Pkt. X. des genannten Anwartschaftsvertrages (Überschrift: Übergabe) wurde lediglich ausgeführt, dass der späteste Übergabetag mit Ende 31.12.2014 vereinbart wird, widrigenfalls bei verzögerter Übergabe ein Pönale von € 900,- pro angefangener Kalenderwoche fällig wird.

Beim zum beurteilenden Anwartschaftsvertrag „Univ.-Prof. M“ handelt es sich betreffend das Rücktrittsrecht um einen ganz normalen zivilrechtlichen Vertrag ohne besondere Bedingungen. Das Rücktrittsrecht gem. ABGB ist ohnedies Bestandteil jeden Vertrages und kann somit die Beschwerdeführerin nicht hiervon entbinden, die sich aus den Bestimmungen des § 12 UStG ergebenden und oben genannten Verpflichtungen betreffend VST-Abzugsberechtigung rechtzeitig wahrnehmen zu müssen. Des Weiteren wurde der Kaufpreis im Anwartschaftsvertrag ohne Umsatzsteuer ausgestellt und auf den Baufortschritt abgestimmte Ratenzahlungen vereinbart. Dies in der Weise, dass wie dargestellt, fast der gesamte Kaufpreis im Jahr 2014 fällig wurde und auch bezahlt wurde. Darüber hinaus war der Anwartschaftsvertrag so ausgestaltet, dass er, abgesehen von der Verbücherungsfähigkeit, den künftigen Kaufvertrag vorweggenommen hat. Dies lässt sich auch daraus erkennen, dass

zur Vervollständigung der Verkaufshandlung kein eigener Kaufvertrag, sondern nur mehr ein gemeinsamer Vertragsnachtrag vom 02.04.2015 errichtet wurde. Aus dem Anwartschaftsvertrag war somit klar, dass keine Umsatzsteuer verrechnet werden wird, somit eine Änderung der Verhältnisse schon zu diesem Zeitpunkt bereits gegeben war und die hierauf entfallenden Vorsteuern zu berichtigen waren bzw. ab diesem Zeitpunkt für später anfallende hinsichtlich Inanspruchnahmefähigkeit keine Rechtsgrundlage mehr gegeben ist. Ebenso wenig ist aus dem Anwartschaftsvertrag zu entnehmen, dass vor dem Verkauf eine steuerpflichtige Vermietung des Vertragsgegenstandes durchgeführt wurde bzw. ab dem Vertragsabschluss geplant war. Es gibt somit iZm. diesem Vertragsgegenstand keine Anhaltspunkte dafür, weder in Richtung umsatzsteuerpflichtige Vermietung noch in Richtung Option zur Steuerpflicht betreffend ansonsten unecht befreiter Grundstücksumsätze, worauf sich die Beschwerdeführerin stützen kann, um ab dem Zeitpunkt des Anwartschaftsvertrages weiterhin den VST-Abzug rechtfertigen zu können.

Zum Verkauf „T“ wird festgehalten, dass mit 07.01.2015 ein Anwartschaftsvertrag abgeschlossen wurde. Dem Pkt. IV. des Vertrages (Überschrift: Kaufpreis) ist betreffend den Kaufpreis dessen Höhe (€ 600.000) sowie die Zahlungsmodalitäten entsprechend Baufortschritt zu entnehmen. Lt. Beilage zur Selbstanzeige ist dazu zu entnehmen, dass am 03.02.2015 ein Teilbetrag von € 564.000 und am 24.02.2015 der Restbetrag von € 36.000 beglichen wurde.

Die Beschwerde betreffend „T“ stützt sich bezüglich Verkaufsfolge „VST-Berichtigung“ einzig und allein auf die Tatsache, dass, wie im Sachverhalt erwähnt, der Beschwerdeführerin deswegen weder Vorsatz noch fahrlässiges Handeln, die einen Strafzuschlag rechtfertigen würden, vorgeworfen werden kann, weil davon ausgegangen wurde, dass noch 2014 ohne Umsatzsteuer verkauft werden wird, während diese Absicht erst bei einer Besprechung am 05.01.2015 geäußert wurde. Auch hier gilt betreffend Rücktrittsrecht, Kaufpreis, Zahlungsmodalitäten, Vertragsnachtrag und in umsatzsteuerlicher Hinsicht beabsichtigte Verkaufs- bzw. Vermietungsabsichten das zum Vertrag „Millahn“ Gesagte. Auch iZm. diesem Wohnungsverkauf konnten von der Beschwerdeführerin nicht dargelegt werden, dass im Zeitpunkt des Bezugs der Vorleistungen (2014) die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden steuerpflichtigen Vermietung oder eines bevorstehenden steuerpflichtigen Verkaufs (bei gleichzeitigem Verzicht auf die ansonsten anzuwendende Steuerbefreiung) mit größerer Sicherheit anzunehmen war, als der Fall einer steuerbefreiten Vermietung oder eines steuerbefreiten Verkaufs. Ganz im Gegenteil dazu wurde ein Anwartschaftsvertrag, aus dem weder eine umsatzsteuerpflichtige Vermietungsabsicht noch ein Verzicht auf Anwendung der unechten Befreiung für Grundstücksumsätze, sehr wohl aber wegen des unter Pkt. IV ohne Umsatzsteuer ausgewiesenen Verkaufspreises ein steuerfreier Verkauf ableitbar ist, vorgelegt. Wäre die VST-Berichtigung nicht mit 12/2014 vorgenommen worden, so wäre sie jedenfalls in die UVA 1/2015 aufzunehmen gewesen. Fällig war diese am 15.03.2015, also zu einem Zeitpunkt, der

sowohl vor der Selbstanzeige (25.03.2015) als auch der UVA-Abgabe (26.03.2015) für 12/2014 als auch vor dem AP-Beginn (01.04.2015) gelegen ist. Es ist unter Berücksichtigung dessen, dass sich die Beschwerdeführerin hinsichtlich des UVA-Zeitraums betreffend VST-Berichtigung auf eine Besprechung vom 05.01.2015 und den Anwartschaftsvertrag vom 07.01.2015 beruft, nicht nachvollziehbar, weshalb, wenn der Sachverhalt ohnedies bereits bekannt war, bei der zeitlich früher abgegebenen UVA 1/2015 die VST-Berichtigung unterblieb, während sie im Rahmen der zeitlich später abgegebenen für 12/2014 durchgeführt wurde.

Betreffend beide Wohnungen gilt, dass der jeweilige Vertrag so ausgestaltet war, dass der Beschwerdeführerin zum Zeitpunkt der Vertragserrichtung klar war, diese ohne Umsatzsteuer verkaufen zu wollen, was sie auch mit der Selbstanzeige zum Ausdruck brachte.

Die zusammengefasste Aufnahme der für beide Wohnungen nicht zustehenden Vorsteuern zuzüglich Umsatzsteuer zum Inventarverkauf in der von der Steuerberatung übernommenen UVA 12/2014 kann, wegen der gleichbleibenden umsatzsteuerlicher Auswirkung bei Verteilung auf die einzelnen in Betracht kommenden Monate, gegenüber einer laufenden monatlichen Außerachtlassung der Vorsteuerbeträge, nur als Akt der Vereinfachung der UVA-abfassenden Stelle verstanden werden.

Die Voraussetzungen für die Festsetzung einer Abgabenerhöhung sind somit gegeben, daher war die Beschwerde, wie in der Einleitung dargelegt, als unbegründet abzuweisen."

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 7. Jänner 2016, in dem auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen wird.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG gilt: 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.

Außer Streit steht, dass die verfahrensgegenständliche Selbstanzeige vom 25.3.2015 (Schriftsatz und nachgereichte Voranmeldung) anlässlich einer finanzbehördlichen Prüfung

nach deren Ankündigung vor bzw. bei Prüfungsbeginn am 1.4.2015 erstattet wurde und somit nach der ab 1.10.2014 gültigen Fassung des § 29 Abs. 6 FinStrG eine Abgabenerhöhung festzusetzen ist, sofern ein nebenanspruchsbegründendes Finanzvergehen vorliegt.

Ebenfalls außer Streit gestellt wird in der Beschwerdeschrift, dass die Voraussetzungen für die Festsetzung hinsichtlich einer Abgabenerhöhung für den Verkauf der Wohnung M.Straße und für den Verkauf des Inventars vorliegen und eine Bemessungsgrundlage von € 23.947,26 anerkannt.

Wie dem Abgabenkonto der Beschwerdeführerin zu entnehmen ist, wurde bei Fälligkeit der Umsatzsteuervorauszahlung 12/2014 keine Vorauszahlung geleistet und auch keine Voranmeldung eingereicht. Sowohl die Abgabennachforderung für 12/2014 in der Höhe von € 108.498,60 als auch die Abgabenerhöhung von € 14.374,48 wurden binnen Monatsfrist entrichtet.

Die Abgabenerhöhung wurde von der Abgabenbehörde jedoch nur von dem mittels Schriftsatz zur Selbstanzeige offengelegten Vorsteuerberichtigungsbetrag von € 95.829,88 mit 15 % dieses Betrages festgesetzt und nicht von der in der nachgereichten Voranmeldung genannten Zahllast berechnet.

Feststellungen zum Vorliegen eines Finanzvergehens (Vorfrage im Sinne des § 116 Abs. 1 BAO):

Da es sich fallbezogen bei einem nebengebührenanspruchsbegründenden Finanzvergehen um ein Vergehen im Voranmeldungsstadium handeln muss, kann eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG oder eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG vorliegen. Daraus ergibt sich, dass zur Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Festsetzung einer Abgabenerhöhung die Feststellung zu treffen ist, dass zumindest ernstlich für möglich gehalten wurde und man sich damit abgefunden hat, dass ein Vergehen hinsichtlich der Umsatzsteuer im Voranmeldungsstadium vorliegt. Bedingter Vorsatz der Geschäftsführerin ist demnach verfahrensgegenständlich die Mindestvoraussetzung an Schuldform.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen Tag eingereicht wird. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Die Umsatzsteuervoranmeldung für 12/2014 wäre demnach am 15.2.2015 einzureichen und die Vorauszahlung zu entrichten gewesen.

Die gegenständliche Voranmeldung wurde jedoch erst am 25. März 2015 somit verspätet eingereicht.

In der Nichteinreichung der Voranmeldung zum gesetzlich vorgesehenen Termin bzw. der Nichtentrichtung einer Vorauszahlung liegt ein Finanzvergehen, wobei hinsichtlich einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG bedingter Vorsatz bei Nichtabgabe einer entsprechenden Voranmeldung zum gesetzlich normierten Termin und Wissentlichkeit bei Unterlassung der Entrichtung gefordert ist (diesfalls bestünde bei einem strafbestimmenden Wertbetrag über € 100.000,00 Zuständigkeit des Gerichtes, sollte eine Selbstanzeige keine straufhebende Wirkung erzielen) und für eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG ausreicht, dass die Geschäftsführerin den gesetzlichen Entrichtungstermin kannte und ihrer Zahlungsverpflichtung vorsätzlich nicht binnen 5 Tagen nach Fälligkeit nachgekommen ist .

Dass der Geschäftsführerin der Termin der Fälligkeit bekannt war, ergibt sich aus den zuvor termingerecht vorgenommenen Meldungen und Entrichtungen von Umsatzsteuervorauszahlungen.

Die verspätete Einreichung einer Umsatzsteuervoranmeldung stellt eine konkludente Selbstanzeige dar, wobei im begleitenden Schriftsatz die Täternennung vorgenommen wurde (Zur Verpflichtung auch bei konkludenten Selbstanzeigen anlässlich einer Prüfung eine Abgabenerhöhung entrichten zu müssen siehe BFG Journal 2015, 393).

Auf die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages muss sich der Verkürzungsvorsatz nicht erstrecken (OGH 1.8.1996, 15 Os 130/96).

Der für den Tatbestand der Abgabenhinterziehung erforderliche Verkürzungsvorsatz muss sich nicht auf die konkrete Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages erstrecken (VwGH 17.9.1992, 91/16/0093).

Es genügt demnach, dass es die Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin am 15.2.2015 ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden hat, dass eine Zahlungsverpflichtung für Umsatzsteuer 12/2014 in welcher Höhe auch immer besteht und sie dieser nicht nachgekommen ist.

Immerhin wurden für 12/2014 auch steuerpflichtige Umsätze in der Höhe von € 315.576 erklärt, denen ein weitaus geringerer Vorsteuerbetrag gegenübersteht, weswegen sie am 15.2.2015 (unabhängig von der Vorsteuerberichtigung) von einer sie treffenden Zahlungsverpflichtung ausgehen musste und nur dies ist finanzstrafrechtlich relevant.

Ein Eingehen auf das Beschwerdevorbringen, die Geschäftsführerin der Bf. habe am 15.2.2015 kein Finanzvergehen hinsichtlich der Unterlassung der Vorsteuerberichtigung begangen, ist somit obsolet, da jede vorsätzliche Verletzung einer Zahlungsverpflichtung dazu führt, dass der später ermittelte richtige Abgabebetrag der Bemessung der Abgabenerhöhung zu Grunde zu legen ist.

Bemessungsgrundlage ist nach dem Wortlaut der sich aus der Selbstanzeige ergebende Mehrbetrag (siehe dazu RV/2100720/2015 v. 28.9.2015, RS 2, verkürzte Abgabe, nicht jedoch ein Säumniszuschlag).

Nach Ansicht des BFG ist dies jedoch nicht der festgesetzte Mehrbetrag von € 108.498,60 sein, sondern die selbstangezeigte Abgabennachforderung, da nur hinsichtlich eines selbst einbekannten Verkürzungsbetrages bei Erfüllung aller Voraussetzungen für die Erzielung einer strafaufhebenden Wirkung einer Selbstanzeige auch Straffreiheit erzielt werden kann.

Zur Berechnung der Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG ist demnach der gesamte nachgemeldete Betrag von € 107.690,18 heranzuziehen. $€ 107.690,18 \times 20 \%$ ergibt € 21.538,04.

Der Differenzbetrag von € 7.163,56 ist unter sinngemäßer Anwendung des § 29 Abs. 2 FinStrG zu entrichten.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Wien, am 22. Februar 2016