

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Michaela Schmutzer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch AGL Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungs GmbH, Traungasse 14 - 16, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 4. November 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 22. Oktober 2019 betreffend Abgabenerhöhung 2019 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 22.10.2019 erging gemäß § 29 Abs. 6 Finanzstrafgesetz (FinStrG) ein Bescheid über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung von € 7.500,00, beruhend auf einer Verkürzung an Umsatzsteuer 2018 in Höhe von € 50.000,00.

Zur Begründung wurde ausgeführt:

Gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG tritt strafbefreiende Wirkung von anlässlich einer finanzstrafbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen erstatteten Selbstanzeigen hinsichtlich zumindest grob fahrlässig begangener Finanzvergehen nur insoweit ein, als neben den verkürzten Abgaben auch eine festzusetzende Abgabenerhöhung rechtzeitig entrichtet wird. Die Höhe dieser Abgabenerhöhung bemisst sich mit einem Prozentsatz der Summe der sich aus der Selbstanzeige ergebenden Mehrbeträge.

Die Höhe dieses Prozentsatzes beträgt 5 %. Übersteigt die Summe 33.000,00 €, beträgt der Prozentsatz 15 %, übersteigt sie 100.000,00 €, beträgt der Prozentsatz 20 % und übersteigt die Summe 250.000,00 € beträgt der Prozentsatz 30 %.

Die gegenständliche Selbstanzeige wurde anlässlich einer Außenprüfung gem. § 5 147 Abs. 1 BAO erstattet. Aufgrund des mit der Selbstanzeige dargelegten Fehlverhaltens liegt zumindest grob fahrlässige Tatbegehung vor.

Aufgrund der sich aus der Selbstanzeige ergebenden Summe der Mehrbeträge von € 50.000,00 ist die Abgabenerhöhung gem. § 29 Abs. 6 FinStrG mit 15 % zu bemessen.

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 4.11.2019 folgender Textierung:

„Die Beschwerde richtet sich gegen die Tatsache, dass eine Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs 6 im Ausmaß von EUR 7.500,00 festgesetzt wurde.

Es wird begehrt, keine Abgabenerhöhung festzusetzen.

Begründung: Vom Abgabenschuldigen wurde für den Zeitraum Dezember 2018 eine Umsatzsteuervoranmeldung beim Finanzamt eingereicht, in der eine Umsatzsteuer-Gutschrift in der Höhe von 48.424,10 ausgewiesen wurde. Diese Umsatzsteuer-Voranmeldung wurde vom Finanzamt nicht gebucht, es entstand daher auch kein Abgabenguthaben auf dem Finanzamtskonto.

Am 22.07.2019 wurde im Zuge des Beginns der Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum 12/2018 bis 04/2019 vom Vertreter des Abgabenschuldigen eine Selbstanzeige erstattet und eine berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2018 vorgelegt. Eine Entrichtung der verkürzten Abgaben in der Höhe von EUR 50.000,00 hätte nach Ansicht des Parteienvertreters nur dann stattfinden müssen, wenn einerseits die Umsatzsteuervoranmeldung gebucht worden wäre und andererseits, wenn der Abgabenschuldige, über das, dann entstandene, Abgabenguthaben verfügt hätte.

Da beide Sachverhalte nicht verwirklicht wurden, hätte eine Entrichtung der verkürzten Abgaben in der Höhe von EUR 50.000,00 nur zu einem entsprechenden Abgabenguthaben auf dem Finanzamtskonto geführt. Aus diesem Grund ist die Entrichtung unterblieben.“

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 20.1.2020 als unbegründet abgewiesen und dazu ausgeführt:

„Vom Abgabepflichtigen wurde für den Voranmeldungszeitraum Dezember 2018 eine Umsatzsteuervoranmeldung eingereicht, die eine Gutschrift vom 48.424,10 Euro ausgewiesen hat. Diese Voranmeldung wurde nicht verbucht womit die Gutschrift auch nicht auf das Abgabenkonto gelangte.

Für den Zeitraum 12/2018 bis 4/2019 wurde von der Abgabenbehörde eine Umsatzsteuersonderprüfung durchgeführt, wobei unmittelbar vor Prüfung eine Selbstanzeige erstattet wurde. Die Umsatzsteuer für 12/2018 wurde nach Durchführung der Prüfung mit einer Zahllast von 1.887,25 Euro festgesetzt und eine Abgabenerhöhung von 7.500.- Euro vorgeschrieben.

Die im Zuge der UVA beantragte Vorsteuer in Höhe von 50.000 Euro konnte deshalb nicht zuerkannt werden, da sie in Zusammenhang mit unecht steuerbefreiten Umsätzen aus Grundstücksverkäufen steht, und daher nicht abzugsfähig ist.

Dazu wird ausgeführt:

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

Werden Selbstanzeigen anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe erstattet, so tritt gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG idF BGBl. I Nr. 65/2014 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 Mehrbeträge. Übersteigt die Summe der Mehrbeträge € 33.000,00, ist die Abgabenerhöhung mit 15%, übersteigt die Summe der Mehrbeträge € 100.000,00, mit 20% und übersteigt die Summe der Mehrbeträge € 250.000,00, 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.

Demgemäß muss die Abgabenbehörde als Vorfrage nach § 116 Abs. 1 BAO beurteilen welches Finanzstraftvergehen und mit welcher Schuldform zum Tragen käme, wenn die Selbstanzeige nicht oder nicht zeitgerecht eingebracht worden wäre.

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

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

Gemäß § 33 Abs. 3 lit d FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Abs 1 oder Abs 2 bewirkt wenn Abgabengutschriften, die nicht bescheidmäßig festzusetzen sind zu Unrecht oder zu hoch geltend gemacht werden.

Einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. b FinStrG macht sich schuldig, wer vorsätzlich durch Abgabe unrichtiger Voranmeldungen (§ 21 Umsatzsteuergesetz 1994) ungerechtfertigt Abgabengutschriften geltend macht.

Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Gemäß § 8 Abs. 2 FinStrG handelt fahrlässig, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will.

Gemäß § 8 Abs. 3 FinStrG handelt grob fahrlässig, wer ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war.

In konkreter Causa wurde unbestrittenermaßen eine unrichtige Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2018 eingereicht indem eine zu hohe Vorsteuergutschrift beantragt wurde. Die Verkürzung einer Abgabe ist schon dann bewirkt, wenn die Abgabe dem anspruchsberechtigten Abgabengläubiger, von den Fällen der Zahlungserleichterung abgesehen, nicht oder nicht zu dem Zeitpunkt zufließt, in dem sie dieser nach den Abgabenvorschriften zu erhalten hat. Der Begriff der Verkürzung umfasst daher grundsätzlich jede Beeinträchtigung einer Abgabe in Bezug auf Höhe und Fälligkeit; die Abgabenverkürzung braucht zur Tatbestandsverwirklichung keine dauernde zu sein. Für die Verwirklichung einer Abgabenhinterziehung gem. § 33 FinStrG bzw. Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. b FinStrG ist ausschließlich tatbestandsrelevant, ob durch die vorsätzliche Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldung eine ungerechtfertigte Abgabengutschrift geltend

gemacht wurde. Nicht maßgeblich für die Tatbestandsverwirklichung ist jedoch, ob dadurch eine ungerechtfertigte Abgabengutschrift am Abgabenkonto entstanden bzw. ganz oder teilweise zurückgezahlt wurde.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes sind - unter Außerachtlassung der Selbstanzeige - Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG und § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG in Betracht zu ziehen. Hinsichtlich beider Delikte ist die objektive Tatseite, nämlich ungerechtfertigte Abgabengutschrift zu bewirken, erfüllt.

Während hinsichtlich Finanzordnungswidrigkeit gern § 49 FinStrG auf der subjektiven Tatseite zumindest bedingt vorsätzliches Handeln vorausgesetzt wird, tritt bei § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG noch das Erfordernis der Wissentlichkeit hinsichtlich des Verkürzungserfolges hinzu.

Die Umsatzsteuervoranmeldung für 12/2018 wurde vom Abgabepflichtigen beim Finanzamt Gänserndorf Mistelbach in elektronischer Form eingereicht. Als Vorsteuerbetrag war auch eine Umsatzsteuer aus einer Rechnung (Beratungsleistung eines Rechtsanwaltes) aufgenommen die nicht als Vorsteuer in Betracht kommt, da sie in Zusammenhang mit unecht steuerbefreitem Umsatz ist (Grundstücksumsatz).

Für die Verwirklichung des § 49 FinStG ist bedingter Vorsatz (dolus eventualis) ausreichend.

Dieser ist nach Ansicht der Abgabenbehörde dadurch gegeben, dass in den Kaufverträgen betreffend Grundstücksverkauf keine Umsatzsteuer ausgewiesen wird. Es war der Disposition der Vertragsparteien frei gestellt ob der Grundstücksverkauf eine steuerpflichtige Leistung oder eine steuerfreie Leistung darstellt (Regelbesteuerungsoption bewirkt die Steuerpflicht). Durch die Nichtoptierung kommen die allgemeinen Regeln des Umsatzsteuergesetzes zur Anwendung die Grundstücksumsätze als unecht steuerfrei beurteilen. Aufgrund der allgemeinen Grundsätze des Steuerrechtes wonach Vorsteuer nur dann abgezogen werden darf, wenn auch das zugrundeliegende Grundgeschäft umsatzsteuerpflichtig ist, war eine Inanspruchnahme der Vorsteuer im konkreten Fall nicht zulässig.

Das Bewusstsein der Rechtswidrigkeit ist schon dann gegeben, wenn der Täter weiß, dass seine Tat gegen die Rechtsordnung im Allgemeinen verstößt oder - soweit bedingter Vorsatz ausreicht - wenn er dies wenigstens ernstlich für möglich hält und sich damit abfindet. Ein zur Erfüllung der subjektiven Tatseite geeigneter Vorsatz liegt also nicht nur dann vor, wenn der tatbestandsmäßige strafgesetzwidrige Erfolg vom Täter geradezu angestrebt wird, sondern auch dann, wenn er mit den von ihm bezweckten Folgen seiner Handlung untrennbar verbunden ist und schließlich auch dann, wenn er die Folgen in Kauf nimmt und damit einverstanden ist (VwGH 22.3.1973, 273,274/72).

Im konkreten Fall hat der Abgabepflichtige die Verwirklichung des Deliktes billigend in Kauf genommen. Der sogenannte bedingte Vorsatz (dolus eventualis), der eine Untergrenze des Vorsatzes darstellt, ist dann gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechtes des

Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, ja nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verpönten Erfolges rechnet, dies jedoch für möglich hält, d.h. als naheliegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist (VwGH 18.5.2006, 2005/16/0260). Die Ermittlung des nach außen nicht erkennbaren Willensvorganges stellt einen Akt der Beweiswürdigung dar (VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038).

Als Unternehmer weiß man um die Grundzüge des Abgabenrechtes Bescheid. Mit der oben erwähnten Disposition die Umsätze steuerfrei zu belassen, hat er auch bewusst die Entscheidung getroffen, auch die in diesem Zusammenhang stehende Vorsteuer als nichtabzugsfähig zu behandeln. So hat auch ein von der Abgabenbehörde erstellter Vorhalt um Nachweis der Vorsteuerbeträge nicht zur sofortigen Korrektur geführt, sondern wurde mit der Berichtigung der UVA zugewartet bis die Prüferin sich zur Umsatzsteuersonderprüfung angemeldet hat. Dies ist ein weiteres Indiz dafür, dass der Abgabepflichtige billigend in Kauf genommen hat durch die Einreichung der falschen UVA eine Finanzordnungswidrigkeit zu bewirken.“

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 14.2.2020 mit folgendem Inhalt:

„Sachverhaltsdarstellung: Für den Zeitraum Dezember 2018 wurde vom Abgabepflichtigen eine Umsatzsteuervoranmeldung eingereicht in der u. a. Vorsteuern aus einer Rechtsanwaltsrechnung in der Höhe von EUR 50.000,00 geltend gemacht wurden, die in Zusammenhang mit einem (unecht) umsatzsteuerbefreiten Umsatz in Zusammenhang standen. In der Folge wurde im Zuge eines Ergänzungsersuchens die Zusammensetzung der geltend gemachten Vorsteuern vorgelegt. Am 22.07.2019 wurde zu Beginn der Umsatzsteuersonderprüfung des Zeitraumes 12/2018 - 04/2019 vom Vertreter des Abgabepflichtigen (vorsorglich) eine Selbstanzeige erstattet und eine berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2018 vorgelegt. In dieser berichtigten Umsatzsteuervoranmeldung wurden die, bisher geltend gemachten, Vorsteuerbeträge um EUR 50.000,00 verringert. Die Umsatzsteuer für den Zeitraum 12/2018 wurde am 22.10.2019 mit dem Betrag von EUR 1.887,25 erstmals festgesetzt.

Mit Bescheid vom 22.10.2019 wurde eine Abgabenerhöhung gemäß § 29 (6) FinStrG im Ausmaß von EUR von 15 % von EUR 50.000,00, somit EUR 7.500,00 festgesetzt. Die Festsetzung wurde begründet, dass das mit der Selbstanzeige dargelegte Fehlverhalten zumindest grob fahrlässig begangen wurde.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 20.01.2020 wurde die Beschwerde vom 04.11.2019 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung der Beschwerdevorentscheidung wird dazu ausgeführt, dass die Einreichung der fehlerhaften Umsatzsteuervoranmeldung bedingt vorsätzlich erfolgte und damit der Tatbestand des § 49 FinStrG verwirklicht wurde.

Es wird begehrt, keine Abgabenerhöhung festzusetzen, weil keine (bedingt) vorsätzliche Handlung des Abgabepflichtigen erfolgte.

Begründung: Die Buchhaltung und Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldung wurde und wird, durch eine, im Betrieb des Abgabepflichtigen, angestellte Buchhalterin durchgeführt. Die Buchhalterin war, bis zum Zeitpunkt des (unecht) umsatzsteuerbefreiten Grundstückverkaufes ausschließlich mit umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen konfrontiert. Der Sachverhalt, dass Vorsteuern, die im Zusammenhang mit einem (unecht) umsatzsteuerbefreiten Umsatzgeschäft stehen, nicht abzugsfähig sind, war ihr gänzlich unbekannt. Es wurde bei der Verbuchung der Unterlagen immer nur auf die ordnungsgemäße Rechnungslegung und Berücksichtigung der Vorschriften des § 11 UStG geachtet.

Die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes war weder angestrebt, noch wurde dies für möglich gehalten, weil, wie bereits ausgeführt, die Bestimmung, dass Vorsteuern, die im Zusammenhang mit (unecht) befreiten Umsätzen stehen, nicht bekannt war. Auch die Höhe des Vorsteuerbetrages war nicht außergewöhnlich, da immer wieder Eingangsrechnungen, betreffend höhere Investitionsausgaben zu verbuchen waren. Die Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2018 in der ursprünglichen Form erfolgte vollkommen frei von der Vermutung ein Unrecht zu begehen.“

Mit Schreiben vom 24.4.2020 wurde der Bf. ersucht Name und Anschrift der Buchhalterin bekannt zu geben, die die gegenständliche Voranmeldung erstellt und eingereicht hat. Mit diesem Schreiben wurden auch folgende Fragen an den Bf. gestellt: Haben Sie die ursprüngliche Anmeldung für 12/2018 mit Gutschrift unterfertigt? Wer ist am Firmenkonto zeichnungsberechtigt und tätigt die Überweisungen an das Finanzamt? Wieso wurde auf den Vorhalt des Finanzamtes vom 7.3.2019 zur geltend gemachten Gutschrift für 12/2018 nicht reagiert?

Mit Schreiben vom 20.5.2020 wurden Name und Anschrift der Buchhalterin bekannt gegeben und geantwortet, dass der Bf. die ursprüngliche Voranmeldung nicht unterschrieben habe. Sie sei über Finanzonline eingereicht worden. Am Firmenkonto sei der Bf. zeichnungsberechtigt. Die Überweisungen an das Finanzamt seien jedoch mittels Telebanking, nach voriger Rücksprache mit dem Bf., von Frau ***1*** durchgeführt worden. Das Dienstverhältnis mit Frau ***1*** sei am 30.4.2020 einvernehmlich beendet worden. Auf den Vorhalt des Finanzamtes vom 7.3.2019 sei nur dahingehend reagiert worden, dass er die Steuerberatungskanzlei ersucht habe, die Antwort elektronisch über Finanzonline durchzuführen und der Antwort die angeforderten Unterlagen, wie, das Umsatzsteuerprotokoll und den Beleg für die maßgebliche Vorsteuer beizulegen.

Mit Schreiben des BFG v. 28.5.2020 wurde Frau ***2*** zu einer schriftlichen Zeugenaussage zu folgenden Fragen aufgefordert:

Haben Sie die Rechnungen zur Berechnung der Umsatzsteuervorauszahlung/Gutschrift 12/2018 mit oder ohne Erklärung des Bf. bekommen?

Ein Vorsteuerbetrag von € 50.000,00 stellt im Rahmen der Geschäftstätigkeit des Bf. eine auffällige Größenordnung dar. Haben Sie mit ihm über die Rechnung ***4*** v. 12.12.2018 betreffend Vertretung „***3***“ gesprochen? Wie kam es zum Vorsteuerabzug auf Grund dieser Rechnung bzw. in der Folge zur Vorlage der korrigierten Voranmeldung? Kennen Sie den Vorhalt des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach v. 7.3.2019? Wieso wurde nicht auf den Vorhalt reagiert und damals bereits eine berichtigte Voranmeldung eingebracht?

Dazu gab die Zeugin unter Wahrheitspflicht mit Schreiben vom 19.6.2020 an, dass in der Vergangenheit (bis 30.4.2020) die Belege von ihrer Kollegin, Frau ***1***, in einem Ordner gesammelt und nach Ausgangsrechnungen, Eingangsrechnungen, Kassa- und Bankbelegen getrennt, geordnet worden seien. Seit deren Austritt mache sie diese Arbeiten selbst. Sie kontiere die Belege vor und erfasse sie dann im Buchhaltungsprogramm. Es habe zu den Rechnungen für 12/2018 keine Anmerkungen des Bf. gegeben.

Natürlich seien € 50.000,00 ein hoher Vorsteuerbetrag. Sie habe aber in der Vergangenheit schon oft mit hohen Vorsteuerbeträgen zu tun gehabt, weil immer wieder viele Geräte und Maschinen angeschafft worden seien. Sie habe mit dem Bf. nicht über die Rechnung des RA ***4*** gesprochen, die Rechnung sei so wie die anderen Eingangsrechnungen im Belegordner gewesen und sie habe sie gebucht. Zur Vorlage der korrigierten Voranmeldung sei es im Zuge der Umsatzsteuerprüfung gekommen. Der Steuerberater sei von Beginn an anwesend gewesen und habe sie ersucht, eine berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2018 zu machen, damit er diese der Prüferin übergeben könne.

Der Vorhalt vom 7.3.2019 sei ihr vom Steuerberater mit der Bitte übersendet worden, dass sie ihm die benötigten Unterlagen zukommen lasse, damit er sie an das Finanzamt weiterreichen könne. Die Frage warum nicht bereits damals eine korrigierte Voranmeldung gemacht worden sei, könne sie nicht beantworten. Die berichtigte Voranmeldung, zu der sie vom Steuerberater ersucht worden sei, sei bisher die einzige gewesen, die sie gemacht habe.

Es tue ihr sehr leid, da einen Fehler gemacht zu haben. Seither übersende sie Rechnungen, insbesondere Rechtsanwaltsrechnungen mit hohen Vorsteuerbeträgen an die Steuerberatungskanzlei um sie absegnen zu lassen und zur zukünftigen Fehlervermeidung.

Die Ermittlungsergebnisse wurden zur Wahrung des Parteienghōrs der Amtspartei zur Kenntnis gebracht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Unbestritten wurde am Prüfungsauftrag für eine Umsatzsteuernachschau beim Bf. für den Zeitraum 12/2018 bis 4/2019 am 22.7.2019 „eine Selbstanzeige“ angekreuzt und eine berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung für 12/2018 übergeben. Mit der berichtigten Voranmeldung wurden € 50.000,00 weniger geltend gemacht als in der zuvor eingereichten Voranmeldung mit einer Gutschrift von € 48.424,10. Die Gutschrift wurde nicht gebucht. Die Umsatzsteuerzahllast von € 1.887,25 und die Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG von € 7.500,00 wurden am 22.10.2019 verbucht und sofort durch ein Guthaben am Abgabenkonto beglichen.

Die unrichtige Voranmeldung 12/2018 wurde durch eine Buchhalterin des Unternehmens des Bf. über Finanzonline eingereicht.

Rechtsgrundlagen:

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

Abs. 2: War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmefall verbunden, so tritt die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offengelegt werden, und binnen einer Frist von einem Monat die sich daraus ergebenden Beträge, die vom Anzeiger geschuldet werden, oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung entrichtet werden. Die Monatsfrist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des Abgaben- oder Haftungsbescheides zu laufen und kann durch Gewährung von Zahlungserleichterungen (§ 212 BAO) auf höchstens zwei Jahre verlängert werden. Lebt die Schuld nach Entrichtung ganz oder teilweise wieder auf, so bewirkt dies unbeschadet der Bestimmungen des § 31 insoweit auch das Wiederaufleben der Strafbarkeit.

Abs. 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 § 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 Vorauszahlung und der Überschuss sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung. Ein vorangemeldeter Überschuss ist gutzuschreiben, sofern nicht Abs. 3 zur Anwendung gelangt. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück.

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

Gemäß § 49 Abs. 1 lit. b FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer vorsätzlich durch Abgabe unrichtiger Voranmeldungen (§ 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994) ungerechtfertigte Abgabengutschriften geltend macht.

Gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer vorsätzlich selbst zu berechnende Abgaben nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet oder abführt, es sei denn, dass der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe des geschuldeten Betrages bekannt gegeben wird.

Beweiswürdigung:

Unstrittig wurde eine Selbstanzeige anlässlich einer Prüfungsmaßnahme erstattet und wurden der Verkürzungsbetrag sowie die Abgabenerhöhung gemäß den Vorgaben des § 29 Abs. 2 FinStrG entrichtet und liegt eine Darlegung, Offenlegung und Täternennung vor.

Daher sind die Formalvoraussetzungen gegeben, damit das BFG in einem zweiten Schritt prüfen kann, ob die Festsetzung einer Abgabenerhöhung gesetzeskonform erfolgt ist.

Voraussetzung für eine Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG ist die Annahme eines bewirkten (zu bewirken versuchten) Finanzvergehens mit einem Verkürzungsbetrag als Bemessungsgrundlage für eine Abgabenerhöhung.

Wie bereits in der BVE ausgeführt wurde, liegt der objektive Tatbestand eines als Anspruchsvoraussetzung für eine Abgabenerhöhung geforderten Finanzvergehens in der Geltendmachung einer Umsatzsteuergutschrift, die sich im Zuge der Einreichung der berechtigten Erklärung für 12/2018 als unrichtig erwiesen hat.

In Höhe des Differenzbetrages von € 50.000,00 zwischen geltend gemachter Gutschrift und tatsächlich angefallener Zahllast für diesen Zeitraum, liegt somit eine Nichtzahlung von Umsatzsteuern im Voranmeldungsstadium bei deren Fälligkeit bzw. ungerechtfertigte Geltendmachung einer Gutschrift vor.

Objektiv gesehen stellt der Betrag von € 50.000,00 einen Mehrbetrag dar. Bei einem Finanzvergehen hinsichtlich der Umsatzsteuer im Voranmeldungsstadium ist jedoch zur subjektiven Tatseite Vorsatz als Schuldform gefordert.

Hat es der Abgabepflichtige zumindest ernstlich für möglich gehalten und hat er sich damit abgefunden, dass Umsatzsteuer für 12/2018 bei Fälligkeit nicht entrichtet wird?

Zu dieser Frage wurde ein ergänzendes Beweisverfahren geführt. Der Bf. ist vornehmlich ***5*** und handelt im Rahmen seines Unternehmens mit landwirtschaftlichen Produkten.

Geschäftsvorgänge mit unechter Steuerbefreiung gehören daher nicht zu seinem üblichen Geschäftsbetrieb. Wie seine Antwort aber auch die Antwort der Buchhalterin zeigt, bestand kein Problem- und kein Unrechtsbewusstsein bei diesen beiden Personen im Zeitpunkt der Einreichung der unrichtigen Voranmeldung bzw. bei Fälligkeit der Vorauszahlung für 12/2018 am 15.2.2019.

Die beanstandete Rechnung ging wie alle Rechnungen des Unternehmens zu den für deren Erfassung und abgabenrechtlichen Behandlung zuständigen Mitarbeiterinnen und wurde im Rahmen der Aufbuchung aller Rechnungen für die monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen durch die im Unternehmen beschäftigte Frau ***2*** keiner näheren inhaltlichen Prüfung

unterzogen, wobei sie rein auf Grund der Höhe dieser Rechnung nach ihren Vorerfahrungen im Betrieb auch keinen Anlass für eine eingehendere Prüfung der Rechnung erkannte. Dass auf Grund der Rechnung kein Vorsteuerabzug zusteht, wurde erst durch den steuerlichen Vertreter aufgedeckt.

Wieso hat der steuerliche Vertreter nicht bereits auf den Vorhalt des Finanzamtes reagiert und gleich eine Berichtigung vorgenommen? Wieso wurde dann erst 4 Monate später eine Selbstanzeige erstattet?

Nach der Angabe der Buchhalterin wurden die Unterlagen auf den Vorhalt des Finanzamtes an den steuerlichen Vertreter bereits zeitnah an ihn weitergeleitet. Wieso dann eine Berichtigung zunächst unterblieb, ist jedoch nicht Gegenstand eines ergänzenden Ermittlungsverfahrens des BFG, weil hinsichtlich des Bewirkens eines Finanzvergehens auf die subjektive Tatseite bei Tatbegehung abzustellen ist und nicht auf ein Nachtatverhalten.

Hat es der Bf. ernstlich für möglich gehalten, dass zu Unrecht auf Grund der Rechnung ***4*** Vorsteuer mit der UVA 12/2018 geltend gemacht wird und hat er sich damit abgefunden?

Nach der Verantwortungslinie des Bf. und den Angaben der Zeugin liegt verfahrensgegenständlich kein Vorsatz, sondern allenfalls eine Sorgfaltspflichtverletzung vor. Er hätte bei einer für seinen Betrieb außergewöhnlichen Rechnung die Buchhalterin allenfalls gesondert informieren müssen, dass sie eine Vorsteuerabzugsberechtigung prüfen soll, jedoch ist diese Unterlassung lediglich als fahrlässiges Verhalten wertbar und selbst grob fahrlässiges Verhalten im Zusammenhang mit einer Meldungs- und Entrichtungsverpflichtung im Voranmeldungsstadium stellt kein unter Strafdrohung stehendes Finanzvergehen dar, weswegen der Festsetzungsbescheid aufzuheben war.

Revisionsausschluss:

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 solche Rechtsfrage lag verfahrensgegenständlich nicht vor.

Wien, am 30. Juni 2020

URSCHNITT