

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***StB***, über die Beschwerde vom 26. Mai 2023 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 29. März 2023 zu Steuernummer ***BF1StNr1***, mit dem gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG eine Abgabenerhöhung von 86.022,90 € festgesetzt wurde, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird (ersatzlos) aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Zuge einer Umsatzsteuersonderprüfung betreffend den Zeitraum 08/2021 bis 01/2022 (Prüfungsauftrag vom 11.4.2022) gab die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 7.10.2022 dem Finanzamt für Großbetriebe eine „Berichtigung der Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum November 2021, Dezember 2021, Jänner 2022 gem § 139 BAO“ bekannt. Die vorzunehmenden Berichtigungen wurden ausführlich dargestellt und rechtlich gewürdigt. Ferner wurden berichtigte Umsatzsteuervoranmeldungen für die genannten Monate angeschlossen.

Mit Bescheiden vom 6.4.2023 ergingen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide, die zu geringeren Gutschriften führten als bisher festgesetzt bzw. erklärt (20.267,08 € Umsatzsteuer 11/2021; 48.038,92 € Umsatzsteuer 12/2021; 218.437,38 € Umsatzsteuer 01/2022). Insgesamt ergaben sich damit „Mehrbeträge“ in Höhe von 286.743,38 €.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 29.3.2023 von diesen Mehrbeträgen gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG eine Abgabenerhöhung von 86.022,90 € (30 % von 286.743,38 €) fest. Anlässlich der Außenprüfung sei eine Selbstanzeige erstattet worden. Aufgrund des mit der Selbstanzeige dargelegten Fehlerverhaltens liege zumindest grob fahrlässige Tatbegehung vor.

Die steuerliche Vertreterin beantragte am 28.4.2023 über FinanzOnline aus näher angeführten Gründen die Verlängerung der Beschwerdefrist bis 31.5.2023.

Am 26.5.2023 wurde über FinanzOnline die Beschwerde gegen den Bescheid über die Abgabenerhöhung eingebracht. Darin wurden die in der Berichtigung vom 7.10.2022 dargelegten Umstände in drei Punkten wie folgt zusammengefasst:

a. Periodenverschiebung iZm Vorsteuerabzug

Nach eingehender Prüfung unserer Unterlagen haben wir mit unserer Berichtigung vom 07.10.2022 dem Finanzamt mehrere Sachverhalte in Zusammenhang mit der Geltendmachung österreichischer Vorsteuer dargelegt.

Es kam bei der Erstellung und Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen für November 2021, Dezember 2021 und Jänner 2022 (alle drei Umsatzsteuervoranmeldungen liegen im Wirtschaftsjahr 2022) lediglich zu zeitlichen Verschiebungen beim Vorsteuerabzug.

Im Rahmen einer genauen Überprüfung unserer Eingangsrechnungen haben wir festgestellt, dass wir im November und Dezember 2021 Vorsteuerbeträge aus Rechnungen geltend gemacht haben, die ein Rechnungsdatum aus August und September 2021 ausweisen. Da uns die betroffenen Rechnungen erst im November bzw. Dezember 2021 zugehen, haben wir diesen Umstand im Hinblick auf die Meinung der Finanzverwaltung in die Berichtigung aufgenommen.

Weiters hatten wir Rechnungen mit Rechnungsdatum im Dezember 2021, welche wir bereits im Dezember 2021 erhalten haben, erst in die Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner 2022 aufgenommen. Zusätzlich wurde die Steuer aus einer Anzahlungsrechnung irrtümlich bereits im Dezember 2021 als Vorsteuer geltend gemacht, wobei die Zahlung der Anzahlungsrechnung erst im Jänner 2022 erfolgte. Außerdem haben wir im Wirtschaftsjahr 2021 entrichtete Einfuhrumsatzsteuer versehentlich in den Monaten November und Dezember 2021 unter der Kennziffer 060 ausgewiesen. Die betroffenen Beträge wurden ausgeschieden und stattdessen in einer berichtigten Umsatzsteuererklärung 2021 als zusätzliche Einfuhrumsatzsteuer berücksichtigt.

Bei allen oben genannten Sachverhalten handelt es sich somit ausschließlich um Periodenverschiebungen, die insgesamt keine Abgabenverkürzung zur Folge hatten.

b. Falsche Darstellung der Einfuhrumsatzsteuer

Bei Durchsicht unserer Unterlagen haben wir des Weiteren festgestellt, dass wir entrichtete Einfuhrumsatzsteuerbeträge versehentlich in Kennziffer 060 anstatt in Kennziffer 061 zum Abzug gebracht haben. Die betroffenen Beträge wurden aus der Kennziffer 060 ausgeschieden und in die Kennziffer 061 aufgenommen. Daraus resultiert keine Umsatzsteuernachzahlung, sondern es handelte sich bloß um einen unrichtigen Ausweis.

c. Unrichtiger Vorsteuerabzug

Auf Grund einer Unachtsamkeit in der Erfassung wurden im Jänner 2022 zwei Rechnung falsch verbucht, wodurch es zu einem erhöhten bzw. doppelten Vorsteuerabzug kam. Auch in den Fällen des unrichtigen Vorsteuerabzugs liegt keinesfalls vorsätzliches Handeln der beteiligten Personen vor.

In rechtlicher Hinsicht vertrat die steuerliche Vertreterin zusammengefasst die Ansicht, dass eine Abgabenhinterziehung bei Umsatzsteuervoranmeldungen aus finanzstrafrechtlicher Sicht lediglich bei Vorsatz und Wissentlichkeit zu ahnden sei. Da es sich bei den beschriebenen Unrichtigkeiten um bedauerliche Versehen handle, die von den involvierten Personen keineswegs gewollt bzw. für möglich gehalten wurden und daher keinesfalls von vorsätzlichem Verhalten auszugehen sei, fehle es an der subjektiven Tatseite. Vielmehr lägen Flüchtigkeitsfehler vor, die auch sorgfältigen Personen unterlaufen könnten, die erkannt und mit der Berichtigung gemäß § 139 BAO korrigiert worden seien. Zudem handle es sich zu einem Großteil nur um Periodenverschiebungen, die insgesamt zu keiner Verkürzung an Umsatzsteuer geführt hätten, und um Ausweisfehler, die ebenfalls keine Verkürzung an Umsatzsteuer zur Folge gehabt hätten. Dies spreche jedenfalls gegen das Vorliegen von vorsätzlichem Verhalten. Auf eine bloße Berichtigung (§ 139 BAO) anlässlich der Bekanntgabe einer Prüfung oder während laufender Prüfung finde § 29 Abs. 6 FinStrG keine Anwendung.

Das Finanzamt wies diese Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 7.11.2023 ab. In der Begründung wurde eingehend dargelegt, wann vom Vorliegen grober Fahrlässigkeit im Sinne des FinStrG auszugehen sei. Eine solche sei anzunehmen, wenn sich jemand über grundlegende und leicht erkennbare Vorschriften (zeitliche Zuordnung von Vorsteuerbeträgen oder Einfuhrumsatzsteuerbeträgen; Berücksichtigung von Vorsteuerbeträgen aus Anzahlungsrechnungen) hinwegsetze und ganz einfache und naheliegende Überlegungen nicht anstelle. Eine grobe Fahrlässigkeit liege im gegenständlichen Fall vor, da es zu mehreren Fehlbuchungen von Vorsteuerbeträgen über einen längeren Zeitraum und in einem nicht unerheblichen Ausmaß gekommen sei (falscher Vorsteuerabzug aus diversen Eingangsrechnungen, Anzahlungsrechnungen, falsch zugeordnete Einfuhrumsatzsteuerbeträge). Im Rahmen eines abgabenrechtlichen Beschwerdeverfahrens gegen die Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG als Nebenanspruch nach § 3 Abs. 2 lit. a BAO sei lediglich zu prüfen, ob die Anspruchsvoraussetzungen

(Selbstanzeige anlässlich von Prüfungshandlungen, vorsätzlich oder grob fahrlässig begangenes Finanzvergehen) gegeben sind und nicht auch, ob allenfalls ein anderer Strafaufhebungsgrund - verfahrensgegenständlich Rücktritt vom Versuch nach § 14 FinStrG - erfüllt wurde. Gemäß § 33 Abs. 3 lit. d FinStrG sei eine Abgabenverkürzung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG bewirkt, wenn Abgabengutschriften, die nicht bescheidmäßig festzusetzen sind, zu Unrecht oder zu hoch geltend gemacht wurden. Überschüsse iSd § 21 UStG seien selbst zu berechnen und in der jeweiligen Umsatzsteuervoranmeldung geltend zu machen. § 33 Abs. 2 lit. d. FinStrG regle den Zeitpunkt des Bewirkens einer Abgabenverkürzung für selbst zu berechnende Abgabengutschriften. Die Voraussetzungen für die Festsetzung der Abgabenerhöhung lägen daher vor.

Mit über FinanzOnline am 30.11.2023 eingebrachter Eingabe ersuchte die steuerliche Vertreterin mit näherer Begründung um Verlängerung der Frist zur Einbringung eines Vorlageantrages bis 8.1.2024.

Mit Schriftsatz vom 20.12.2023 beantragte die steuerliche Vertreterin die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Darin wurde auf das Wesentliche zusammengefasst vorgebracht, dass am 7.10.2022 im Rahmen einer Berichtigung gemäß § 139 BAO Verfehlungen in den angeführten Umsatzsteuervoranmeldungen dargelegt worden seien. Das FinStrG qualifiziere für Verfehlungen im Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum zwei Verfehlungen als strafbar und damit als Finanzvergehen: Zum einen mache sich nach Maßgabe des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer bewirkt und dies nicht für möglich, sondern für gewiss hält. Zum anderen liege eine Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 FinStrG vor, wenn vorsätzlich Abgaben, die selbst zu berechnen sind, insbesondere Vorauszahlungen an Umsatzsteuer, nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet oder abgeführt werden, und durch Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen ungerechtfertigte Abgabengutschriften geltend gemacht werden. Ein Finanzvergehen iZm Umsatzsteuervoranmeldungen könne somit nur bei (zumindest) vorsätzlichem Verhalten vorliegen. Obwohl die Abgabenbehörde im zugrundeliegenden Sachverhalt eine grob fahrlässige Tatbegehung zu erkennen glaube, übersehe sie hingegen offenkundig, dass für die Verkürzung von Umsatzsteuer im Rahmen von Umsatzsteuervoranmeldungen vorsätzliches Verhalten vorliegen müsse, um finanzstrafrechtlich relevant zu sein. Ein solches werde jedoch von der Abgabenbehörde nicht angenommen. Die von der Abgabenbehörde argumentierte (grob) fahrlässige Verkürzung von Umsatzsteuer im Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum sei nicht strafbar. Das im Rahmen der Berichtigung vom 7.10.2022 dargelegte Fehlverhalten sei daher von keiner finanzstrafrechtlichen Relevanz. Auf eine bloße Berichtigung (§ 139 BAO) anlässlich der Bekanntgabe einer Prüfung oder während laufender Prüfung finde § 29 Abs. 6 FinStrG keine Anwendung.

Am 5.2.2024 legte das Finanzamt für Großbetriebe die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Nach Ansicht des Finanzamtes lägen die Voraussetzungen für die Festsetzung der Abgabenerhöhung vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die beschwerdeführende *****BF1***** ist ein Auftragsforschungsdienstleister mit Sitz in Linz. Komplementär ist die *****X*** Holding B.V.**, eine niederländische Kapitalgesellschaft, und Kommanditist die *****X*** Gesellschaft m.b.H.**

Gegenstand des Unternehmens ist die Erbringung von sonstigen Leistungen an die *****X*** Inc**, *****X*** Operations Europe Limited** und andere verbundene Unternehmen innerhalb der *****X***-Gruppe**. Zu diesen Dienstleistungen gehören die technische Unterstützung und vertraglich festgelegte Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten für die Entwicklung von Computerprogrammen sowie die Forschung im Bereich Medien und Kommunikation.

Die Beschwerdeführerin ermittelt ihren Gewinn nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr und hat dieses auch als Veranlagungszeitraum für umsatzsteuerliche Zwecke gewählt. Der umsatzsteuerliche Veranlagungszeitraum umfasst somit die Monate Oktober des laufenden Jahres bis September des Folgejahres. Das Veranlagungsjahr 2021 umfasst damit die Monate 10/2020 bis 9/2021.

Im Bescheid über den Prüfungsauftrag vom 11.4.2022 wurde bestimmt, dass die Beschwerdeführerin eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO zu dulden und ihren Mitwirkungspflichtigen gegenüber näher genannten Personen nachzukommen hat. Gegenstand der Außenprüfung war die Umsatzsteuer für die Monate 08/2021 bis 01/2022.

Aus Punkt 2 der „Berichtigung der Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum November 2021, Dezember 2021, Jänner 2022 gem § 139 BAO“ vom 7.10.2022 ergeben sich folgende umsatzsteuerrechtlich relevante Sachverhalte:

a. Korrigierte Rechnungen des Lieferanten ***1*** GmbH****

Ende 2021 wurden von diesem Lieferanten korrigierte Rechnungen mit österreichischer Umsatzsteuer an die Beschwerdeführerin ausgestellt. Die ursprünglich erhaltenen Rechnungen wurden im Wirtschaftsjahr 2021 sowie in der Umsatzsteuervoranmeldung für November 2021 als innergemeinschaftliche Erwerbe bzw. als übergegangene Steuerschuld gemeldet. Die betroffenen Erklärungen wurden von der Beschwerdeführerin bereits berichtigt.

Die im Jänner 2022 erhaltenen Anzahlungsrechnungen beziehen sich auf ein zu dem relevanten Zeitpunkt noch nicht abgeschlossenes Bauprojekt. Die Zahlung der Umsatzsteuer aus den erhaltenen Rechnungen wurde im Jänner 2022 geleistet und basierend darauf in die Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner 2022 aufgenommen. Auf Grund eines Erfassungsfehlers wurde dabei eine Rechnung falsch verbucht, wodurch es zu einem erhöhten Vorsteuerabzug kam.

Eine der Anzahlungsrechnungen wurde irrtümlich bereits im Dezember 2021 als Vorsteuer geltend gemacht, wobei die Zahlung der Anzahlungsrechnung erst im Jänner 2022 erfolgte. Die aus der Rechnung resultierende Vorsteuer ist daher aus der Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2021 auszuscheiden und als zusätzliche Vorsteuer in die Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner 2022 aufzunehmen.

b. Rechnungen des Lieferanten ***2***

Des Weiteren hat die Beschwerdeführerin im Jänner 2022 zwei Rechnungen des Lieferanten ***2*** GmbH über Warenlieferungen erhalten. Die aus diesen Rechnungen resultierende Vorsteuer wurde von ihr versehentlich in der Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner 2022 doppelt berücksichtigt.

Des Weiteren wurden Rechnungen mit Rechnungsdatum im Dezember 2021 bereits im Dezember 2021 erhalten, aber in die Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner 2022 aufgenommen. Diese sind somit aus der Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner 2022 auszuscheiden, aber als zusätzliche Vorsteuer in der Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2021 zu berücksichtigen.

c. Rechnungen mit Rechnungsdatum im Wirtschaftsjahr 2021 (Oktober 2020 - September 2021)

Im Rahmen einer Überprüfung der Eingangsrechnungen hat die Beschwerdeführerin des Weiteren festgestellt, dass im November und Dezember 2021 Vorsteuerbeträge aus Rechnungen geltend gemacht wurden, die ein Rechnungsdatum aus August und September 2021 ausweisen. Die betroffenen Rechnungen gingen erst im November bzw. Dezember 2021 zu, sind jedoch aus den Umsatzsteuervoranmeldungen für November und Dezember 2021 auszuscheiden und stattdessen in einer berichtigten Umsatzsteuererklärung 2021 als zusätzliche Vorsteuern zu berücksichtigen.

Des Weiteren hat die Beschwerdeführerin im Wirtschaftsjahr 2021 entrichtete Einfuhrumsatzsteuer versehentlich in den Monaten November und Dezember 2021 unter der Kennziffer 060 ausgewiesen. Die betroffenen Beträge sind aus den Umsatzsteuervoranmeldungen für November und Dezember 2021 auszuscheiden und

stattdessen in einer berichtigten Umsatzsteuererklärung 2021 als zusätzliche Einfuhrumsatzsteuer unter der Kennziffer 061 zu berücksichtigen.

Eine korrigierte Umsatzsteuererklärung 2021 wurde dem Finanzamt bereits übermittelt.

d. Falsche Darstellung der Einfuhrumsatzsteuer

Bei Durchsicht der Unterlagen hat die Beschwerdeführerin des Weiteren festgestellt, dass sie entrichtete Einfuhrumsatzsteuerbeträge versehentlich in Kennziffer 060 anstatt in Kennziffer 061 zum Abzug gebracht hat.

Gegenstände wurden von *****X***** Inc in den USA an die Beschwerdeführerin geliefert, welche die Gegenstände nach Österreich importiert. Die Beschwerdeführerin ist die Empfängerin der Gegenstände und besitzt die Verfügungsmacht, die Zollanmeldungen werden durch *****8***** im Rahmen der indirekten Vertretung vorgenommen. Als primärer Zollschuldner führt *****8***** den Zoll sowie die Einfuhrumsatzsteuer an das Zollamt ab. Die Kosten werden der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellt. Die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer kann bei Vorliegen aller Voraussetzungen als Vorsteuer in Kennziffer 061 abgezogen werden.

Die betroffenen Beträge wurden aus der Kennziffer 060 der Umsatzsteuervoranmeldungen November 2021 und Jänner 2022 ausgeschieden und in die Kennziffer 061 aufgenommen. Daraus resultiert jedoch keine Umsatzsteuernachzahlung, sondern es handelte sich bloß um einen Ausweisfehler.

Zusammengefasst ergaben sich aus den vorzunehmenden Korrekturen folgende steuerliche Auswirkungen:

a. Auswirkung der Korrektur der abzugsfähigen Vorsteuer (KZ 060) und Einfuhrumsatzsteuer (KZ 061) im November 2021

	KZ 060	KZ 061
Fall 2.c. Rechnungen die im Wirtschaftsjahr 2021 ausgestellt wurden (lokale Vorsteuerbeträge)	-19.895,92	
Fall 2.c. Rechnungen die im Wirtschaftsjahr 2021 ausgestellt wurden (Einfuhrumsatzsteuer)	-371,16	
Fall 2.d. falsche Darstellung des EUST-Abzugs	- 2.697,60	2.697,60
Summe	- 22.982,92	2.697,60

Aus der Offenlegung resultierende, zusätzliche Zahllast für November 2021	20.267,08
--	------------------

- b. Auswirkung der Korrektur der abzugsfähigen Vorsteuer (KZ 060) und Einfuhrumsatzsteuer (KZ 061) im Dezember 2021

	KZ 060
Fall 2.a. Anzahlungsrechnung aus Dezember 2021, im Jänner 2022 bezahlt	-214.847,28
Fall 2.b. Rechnungen ausgestellt und erhalten im Dezember 2021 (zusätzliche VST)	189.642,33
Fall 2.c. Rechnungen die im Wirtschaftsjahr 2021 ausgestellt wurden (lokale Vorsteuerbeträge)	-11.719,31
Fall 2.c. Rechnungen die im Wirtschaftsjahr 2021 ausgestellt wurden (Einfuhrumsatzsteuer)	-11.114,66
Aus der Offenlegung resultierende, zusätzliche Zahllast für Dezember 2021	48.038,92

- c. Auswirkung der Korrektur der abzugsfähigen Vorsteuer (KZ 060) und Einfuhrumsatzsteuer (KZ 061) im Jänner 2022

	KZ 060	KZ 061
Fall 2.a. erhöhter VST-Abzug aus korrigierter Rechnung	- 54.000,00	
Fall 2.a. Anzahlungsrechnung aus Dezember 2021, im Jänner 2022 bezahlt (zusätzliche VST)	214.847,28	
Fall 2.b. Rechnungen ausgestellt und erhalten im Dezember 2021	- 189.642,33	
Fall 2.b. versehentlich doppelt abgezogene VST	- 189.642,33	

Fall 2.d. falsche Darstellung des EUST-Abzugs	-59.394,21	59.394,21
Summe	- 277.831,59	59.394,21
Aus der Offenlegung resultierende, zusätzliche Zahllast für Jänner 2022	218.437,38	

Zur Qualifikation der mitgeteilten Unrichtigkeiten wurde unter Punkt 5 der Eingabe vom 7.10.2022 ausgeführt:

Wir dürfen an dieser Stelle festhalten, dass es sich bei den beschriebenen Unrichtigkeiten um bedauerliche Versehen handelt, die von den involvierten Personen keineswegs gewollt bzw. für möglich gehalten wurden. Es ist daher keinesfalls von vorsätzlichem oder grob fahrlässigem Verhalten auszugehen. Vielmehr liegen Flüchtigkeitsfehler vor, die auch sorgfältigen Personen unterlaufen können, die nunmehr erkannt und hiermit korrigiert werden.

Mit dieser Offenlegung kommen wir unserer Berichtigungspflicht gem § 139 BAO nach. Aus Gründen der finanzstrafrechtlichen Vorsicht erfüllt dieser Schriftsatz die Voraussetzungen einer Selbstanzeige nach § 29 FinStrG und wirkt gemäß § 29 Abs 5 FinStrG für:

- *die ***Bf1*** und deren unbeschränkt haftender Gesellschafter, die ***X*** Holding B.V., als verantwortliche Verbände*
- *sämtliche im relevanten Zeitraum zur Vertretung befugten Personen laut Handelsregisterauszug der ***X*** Holding B.V. als unbeschränkt haftender Gesellschafter (Anlage ./4), insbesondere*
 - ****3*** (Director)*
 - ****4*** (Director)*
 - ****5*** (Director)*
- *und die folgenden für die umsatzsteuerliche Gebarung zuständige Personen:*
 - ****6*** (Mitarbeiterin)*
 - ****7*** (Mitarbeiterin)*

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung, datiert mit 8.4.2023, wurden die in der Eingabe vom 7.10.2022 aufgezeigten Korrekturen umgesetzt. Andere Feststellungen wurden nicht getroffen.

Am 6.4.2023 ergingen den Prüferfeststellungen Rechnung tragende Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuern für die Monate 11/2021, 12/2021 und 01/2022.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den zitierten Aktenteilen, dem Vorbringen der Beschwerdeführerin sowie den Eintragungen im Abgabensinformationssystem, und ist unstrittig.

Zu klären ist im vorliegenden Fall die Rechtsfrage, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für die Festsetzung der beschwerdegegenständlichen Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG vorliegen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Die §§ 33, 34 und 49 FinStrG normieren auszugsweise:

Abgabenhinterziehung

§ 33. (1) Der Abgabenhinterziehung macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

(2) Der Abgabenhinterziehung macht sich weiters schuldig, wer vorsätzlich

a) 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.

(3) Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 ist bewirkt, ...

d) wenn Abgabengutschriften, die nicht bescheidmäßig festzusetzen sind, zu Unrecht oder zu hoch geltend gemacht wurden, ...

Grob fahrlässige Abgabenverkürzung

§ 34. (1) Der grob fahrlässigen Abgabenverkürzung macht sich schuldig, wer die im § 33 Abs. 1 bezeichnete Tat grob fahrlässig begeht; § 33 Abs. 3 gilt entsprechend.

(2) Der grob fahrlässigen Abgabenverkürzung macht sich auch schuldig, wer die im § 33 Abs. 4 bezeichnete Tat grob fahrlässig begeht.

Finanzordnungswidrigkeiten

§ 49. (1) Einer Finanzordnungswidrigkeit macht sich schuldig, wer vorsätzlich

a) Abgaben, die selbst zu berechnen sind, insbesondere Vorauszahlungen an Umsatzsteuer, 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 bekanntgegeben wird; im übrigen ist die Versäumung eines Zahlungstermines für sich allein nicht strafbar;

b) durch Abgabe unrichtiger Voranmeldungen (§ 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994) ungerechtfertigte Abgabengutschriften geltend macht.

§ 29 FinStrG bestimmt:

Selbstanzeige

§ 29. (1) Wer 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 dem Zollamt Österreich obliegt, gegenüber diesem, sonst gegenüber einem Finanzamt oder dem Amt für Betrugsbekämpfung zu erfolgen. Sie ist bei Betretung auf frischer Tat ausgeschlossen.

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

(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.

§ 139 BAO lautet:

Wenn ein Abgabepflichtiger nachträglich aber vor dem Ablauf der Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209a) erkennt, daß er in einer Abgabenerklärung oder in einem sonstigen Anbringen der ihm gemäß § 119 obliegenden Pflicht nicht oder nicht voll entsprochen hat und daß dies zu einer Verkürzung von Abgaben geführt hat oder führen kann, so ist er verpflichtet, hierüber unverzüglich der zuständigen Abgabenbehörde Anzeige zu erstatten.

Aus den zitierten Bestimmungen der §§ 33, 34 und 49 FinStrG ergibt sich folgende Rechtslage: Werden unrichtige (Jahres-)Umsatzsteuererklärungen abgegeben, fällt ein solches Verhalten bei Vorsatz unter den Tatbestand des § 33 Abs. 1 FinStrG, bei Fahrlässigkeit unter den Tatbestand des § 34 Abs. 1 FinStrG. Werden dagegen keine oder unrichtige Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben und die Umsatzsteuervorauszahlungen nicht oder zu niedrig entrichtet oder überhöhte Gutschriften geltend gemacht, stellt dieses Verhalten nur dann eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG dar, wenn der Täter in Bezug auf die Verwirklichung einer Umsatzsteuerverkürzung wider besseres Wissen gehandelt hat. Handelt er nur mit bedingtem Vorsatz, ist der Tatbestand des § 49 Abs. 1 lit. a oder lit. b FinStrG verwirklicht. Handelt er dagegen bloß fahrlässig, ist er weder nach § 34 Abs. 1 noch nach § 49 Abs. 1 FinStrG strafbar. § 34 übernimmt in den Absätzen 1 und 2 nämlich nur die Tatbestände des § 33 Abs. 1 und 4 FinStrG, nicht aber diejenigen des Absatzes 2 und der Tatbestand des § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG setzt Vorsatz voraus (Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki FinStrG Bd. 1⁴, § 33 Tz 61).

Die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin hat daher zutreffend darauf hingewiesen, dass ein Finanzvergehen im Zusammenhang mit Umsatzsteuervoranmeldungen nur bei vorsätzlichem Verhalten vorliegen kann.

Ein solches vorsätzliches Verhalten wurde vom Finanzamt im gegenständlichen Fall jedoch nicht festgestellt, vielmehr ging das Finanzamt im Ergebnis zu Recht nur von grober Fahrlässigkeit aus, und dies auch nur hinsichtlich jener Vorsteuern, die doppelt verbucht bzw. zu früh geltend gemacht worden waren. Bezüglich der Vorsteuern, die „zu spät“ in Umsatzsteuervoranmeldungen aufgenommen wurden (bereits in Rechnungen aus August und September 2021 ausgewiesene Vorsteuern, die erst im November und Dezember 2021 geltend gemacht wurden, sowie Vorsteuern aus Rechnungen aus Dezember 2021, die erst in der Voranmeldung Jänner 2022 berücksichtigt wurden; Fall 2c der Berichtigung vom 7.10.2022) scheidet eine Abgabensenkung von vornherein aus. Gleiches gilt für die im Wirtschaftsjahr 2021 (10/2020 bis 09/2021) entrichteten Einfuhrumsatzsteuern, die versehentlich erst in den Monaten November und Dezember 2021 unter der Kennziffer 060 ausgewiesen wurden.

Ebenso führte der unrichtige Ausweis entrichteter Einfuhrumsatzsteuer unter der Kennziffer 060 anstatt 061 zu keiner Abgabenverkürzung (Fall 2d der Berichtigung vom 7.10.2022). Hinsichtlich der übrigen Unrichtigkeiten ging das Finanzamt dagegen zutreffend von grober Fahrlässigkeit aus. Zur zu früh geltend gemachten Vorsteuer aus Anzahlungsrechnungen (Fall 2a der Berichtigung vom 7.10.2022) wird darauf hingewiesen, dass der eine Anzahlung Leistende seit jeher das Recht auf Vorsteuerabzug erst dann hat, wenn eine Rechnung vorliegt *und* die Zahlung geleistet wurde (§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 in der Stammfassung; aktuell § 12 Abs. 1 Z 1 lit. b UStG 1994). Das Finanzamt hat in der Beschwerdevorentscheidung insofern zutreffend darauf hingewiesen, dass vom Vorliegen grober Fahrlässigkeit im Sinne des FinStrG auszugehen ist, wenn sich jemand über grundlegende und leicht erkennbare Vorschriften (Berücksichtigung von Vorsteuerbeträgen aus Anzahlungsrechnungen) hinwegsetzt und ganz einfache und naheliegende Überlegungen nicht anstellt. Auch hinsichtlich der Doppelerfassung von Vorsteuern (Fall 2b der Berichtigung vom 7.10.2022) liegt grobe Fahrlässigkeit vor, da es insgesamt zu mehreren Fehlbuchungen von Vorsteuerbeträgen über einen längeren Zeitraum und in einem nicht unerheblichen Ausmaß gekommen ist, was auf ein über den minderen Grad des Versehens hinausgehendes Verschulden schließen lässt. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Doppelerfassung der Vorsteuern von 189.642,33 € erst im Jänner 2022 und damit „zu spät“ erfolgt war, da dieser Betrag – aber eben nur einmal – als Vorsteuer bereits im Dezember 2021 zustand.

Da somit insgesamt kein vorsätzlich begangenes Finanzvergehen im Zusammenhang mit den eingereichten fehlerhaften Umsatzsteuervoranmeldungen vorliegt, und diesbezüglich grob fahrlässiges Fehlverhalten wie bereits oben erläutert nicht strafbar ist, scheidet auch die Festsetzung einer Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG aus, die gegenständlich eine Selbstanzeige wegen vorsätzlich begangener Finanzvergehen voraussetzen würde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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. Ist die Rechtslage nach den in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig, dann liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG vor, und zwar selbst dann, wenn zu einer dieser anzuwendenden Normen noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergangen wäre (z.B. VwGH 12.11.2020, Ra 2020/16/0159 mwN).

Linz, am 23. April 2025