

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***51*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. ***50***, ***52*** über die Beschwerde vom 31. August 2023 gegen den Bescheid über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG des Finanzamtes Österreich vom 5. Juni 2023 betreffend Abgabenerhöhung 01.2016-12.2021 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der Spruch des angefochtenen Bescheides wird wie folgt abgeändert:

Abgabe	Mehrbetrag	Abgabenerhöhung 15%
Umsatzsteuer 2016	38,66	5,80
Einkommensteuer 2016	1.150,00	172,50
Umsatzsteuer 2017	4.311,65	646,75
Einkommensteuer 2017	9.071,00	1.360,65
Umsatzsteuer 2018	9.819,79	1.472,97
Einkommensteuer 2018	14.020,00	2.103,00
Umsatzsteuer 2019	829,70	124,46
Einkommensteuer 2019	4.744,00	711,60
Umsatzsteuer 1-12/2020	5.040,95	756,14
Umsatzsteuer 1-12/2021	2.247,84	337,18

Summe: **7.691,05**

Die Abgabenerhöhungen nach § 29 Abs. 6 FinStrG werden mit € 7.691,05 festgesetzt.

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

Mit Bescheid vom 5.6.2023 wurde gemäß § 29 Abs. 6 Finanzstrafgesetz (FinStrG) eine Abgabenerhöhung von € 7.690,95 festgesetzt und folgende Aufgliederung zu den Bemessungsgrundlagen vorgenommen:

Abgabenart /Zeitraum	Mehrbetrag
Umsatzsteuer 2016	€ 38,66
Einkommensteuer 2016	€ 1.150,00
Umsatzsteuer 2017	€ 4.311,65
Einkommensteuer 2017	€ 9.071,00
Umsatzsteuer 2018	€ 9.819,79
Einkommensteuer 2018	€ 14.020,00
Umsatzsteuer 2019	€ 829,70
Einkommensteuer 2019	€ 4.744,00
Umsatzsteuer 2020	€ 5.040,95
Umsatzsteuer 2021	€ 2.247,84
Summe der Mehrbeträge	€ 51.273,59
davon Abgabenerhöhung 15 %	€ 7.690,95

Zur Begründung wird im Bescheid 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. § 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 € 51.273,59 ist die Abgabenerhöhung gem. § 29 Abs. 6 FinStrG mit 15 % zu bemessen.“

Dagegen richtet sich die nach zweimaliger Fristverlängerung am 31.8.2023 eingebrachte Beschwerde mit folgenden Ausführungen:

„Im Namen und im Auftrag unserer oben näher bezeichneten Mandantschaft erheben wir gegen den Bescheid vom 2023 06-05, mit welchem eine Abgabenerhöhung gem. § 29 (6) FinStrG von € 7.690,95 festgesetzt wurde, das Rechtsmittel der Beschwerde und begründen dies wie folgt: Wie aktenkundig waren für die U 2020 und 2021 zum Zeitpunkt

der Selbstanzeige weder Erklärungen eingereicht noch diese Jahre bereits amtswegig veranlagt. Die Steuererklärungen U 2020 und 2021 wurden zwar zeitgleich mit der Selbstanzeige eingereicht, die Veranlagung ist aber jeweils erklärungsgemäß im Zuge der Außenprüfung erfolgt. Die sich ergebenden Zahllasten 2020 in Höhe von € 5.040,95 und 2021 € 2.247,84 stellen zwar Abweichungen gegenüber den Summen der unterjährig eingereichten UVAs dar, allerdings waren auf dem Abgabenkonto stets diese Nachforderungen weit übersteigende Guthaben vorhanden. Die Voraussetzungen für eine Abgabenerhöhung liegen uE insoweit nicht vor. Wir stellen daher den Antrag, die U 2020 und 2021 aus der BMG auszuscheiden und die Abgabenerhöhung auf Basis der verbleibenden Mehrbeträge von € 43.984,80 festzusetzen mit € 6.597,72. Für allfällige Rückfragen in diesem Zusammenhang stehen wir gerne zur Verfügung und verbleiben, für Ihre Erledigung im Voraus dankend, mit freundlichen Grüßen.“

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 25.2.2025 als unbegründet abgewiesen und dies so begründet:

„Lt. Prüfungsbericht vom 6.6.2023 – Tz.3. wurde Selbstanzeige im Zuge des Prüfungsbeginns zur USO des ZR 9/2021 – 3/2022 erstattet. Selbstanzeige wurde für USt und ESt 2012-2019, die korrigierten USt-Erklärungen 2020 und 2021, sowie Korrekturen der UVAs 2022 bis dato, erstattet.

§ 29 Abs 6 FinStrG besagt: „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 eine mit einem Bescheid der Abgabenbehörde festzusetzende Abgabenerhöhung unter sinngemäßer Anwendung des Abs. 2 entrichtet wird.“

(Die Abgabenerhöhung beträgt in diesem Fall 15 % der Summe der sich aus den Selbstanzeigen ergebenden Mehrbeträge.)

Die Selbstanzeige wurde in diesem Fall zwischen Anmeldung zur Prüfung und Prüfungsbeginn erstattet. Auch wenn der ursprüngliche Prüfungszeitraum 9/2021 – 3/2022 umfasste, sind sämtliche Abgaben und Zeiträume - auch die USt-Jahreserklärungen 2020 und 2021 - in die Berechnung der Abgabenerhöhung miteinzubeziehen, da die Selbstanzeige „anlässlich einer finanzbehördlichen Prüfung“ erstattet wurde.

Zusätzlich ergaben die USt-Veranlagungen für 2020 und 2021 Zahllasten, welche Abweichungen gegenüber den unterjährig eingereichten UVAs darstellten.

Der Tatbestand der vorsätzlichen, bzw. zumindest bedingt vorsätzlichen Abgabenverkürzung ist hier jedenfalls gegeben, da hier Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) wurden.

Dass auf dem Abgabenkonto diese Nachforderungen durch stets vorhandene Guthaben jederzeit abgedeckt gewesen wären, ändert nichts am vorhandenen Tatbestand, der zum Zeitpunkt der Selbstanzeige bezüglich der laufenden Umsatzsteuern bereits verwirklicht war. Das Guthaben war nicht den einzelnen Umsatzsteuerzeiträumen zugeordnet.

Die sofortige Abdeckung der nachgemeldeten USt für 2020 und 2021 konnte lediglich zur strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige beitragen.

Beim Bescheid zur Abgabenerhöhung gem. § 29 Abs. 6 Finanzstrafgesetz waren daher auch die Abgabenarten und Zeiträume USt 2020 und 2021 als Bemessungsgrundlage zu erfassen. Der Bescheid wurde korrekt berechnet.

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 24.3.2025:

„Mit Selbstanzeige vom 2022-10-31, von Frau ***1*** persönlich übernommen am 2022-11-02, wurde eine unrichtige umsatz- und ertragssteuerliche Behandlung diverser von Familienangehörigen genutzter Wohnungen in der Liegenschaft ***2*** offengelegt.

Erläutert wurden auch die im Zuge unserer Aufarbeitung zu Tage getretenen Kommunikationsmängel zwischen den involvierten Personen - Mandantin (Pensionistin), Hausverwaltung und steuerlicher Vertretung. Die Abgabenbehörde hat sich anlässlich der Außenprüfung einen sorgfältigen, persönlichen Eindruck verschafft und den offengelegten Sachverhalt sowie die Ursachen eingehend gewürdigt. Auf diesem Grund hat sich die Prüfung auch auf den Zeitraum ab 2016 beschränkt. Aus dem Akteninhalt nicht ableitbar und als

Begründung für die Abweisung unseres Beschwerdebegehrens untauglich erscheint die in der Begründung der BVE aufscheinende, bloße Behauptung:

Der Tatbestand der vorsätzlichen, bzw. zumindest bedingt vorsätzlichen Abgabenverkürzung ist jedenfalls gegeben, da hier Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) worden sind. Verkannt wird hier offenbar, dass objektive und subjektive Tatbestandselemente zu unterscheiden sind und aus dem Vorliegen ersterer nicht auch automatisch auf die Verwirklichung zweiterer geschlussfolgert werden kann. Da im Übrigen eine Abgabenerhöhung voraussetzt, dass die subjektive Tatseite zumindest als grobe Fahrlässigkeit zu beurteilen ist, sehen wir aufgrund des von der Abgabenbehörde festgestellten Sachverhalts auch dies nicht als gegeben an. Wir ersuchen daher, entweder in einer 2.

BVE den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben oder innerhalb offener Frist unsere Beschwerde mit dem gleichen Begehren der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

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 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.

Abs. 2: War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offen gelegt werden, und binnen einer Frist von einem Monat die sich daraus ergebenden Beträge, die vom Anzeiger geschuldet werden, oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung entrichtet werden. Die Monatsfrist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der 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. 3: Straffreiheit tritt nicht ein,

a) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3) gegen den Anzeiger, gegen andere an der Tat Beteiligte oder gegen Hehler gesetzt waren,

b) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war oder die Entdeckung der Verletzung einer zollrechtlichen Verpflichtung hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale unmittelbar bevorstand und dies dem Anzeiger bekannt war, oder

c) wenn bei einem vorsätzlich begangenen Finanzvergehen die Selbstanzeige anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nicht schon bei Beginn der Amtshandlung erstattet wird, oder

d) bereits einmal hinsichtlich desselben Abgabenanspruches, ausgenommen Vorauszahlungen, eine Selbstanzeige erstattet worden ist.

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.

Abs. 7: Wird eine Selbstanzeige betreffend Vorauszahlungen an Umsatzsteuer im Zuge der Umsatzsteuerjahreserklärung erstattet, bedarf es keiner Zuordnung der Verkürzungsbeträge zu den einzelnen davon betroffenen Voranmeldungszeiträumen.

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

Abs. 2 lit a: Der Abgabenhinterziehung macht sich weiters 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.

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

Abs. 3 lit. c: mit Bekanntgabe des Bescheides oder Erkenntnisses, mit dem Abgabengutschriften, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu Unrecht oder zu hoch festgesetzt wurden.

Abs. 3 lit. d: wenn Abgabengutschriften, die nicht bescheidmäßig festzusetzen sind, zu Unrecht oder zu hoch geltend gemacht wurden.

Gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer vorsätzlich 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.

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.

Abs. 2: Fahrlässig handelt, 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.

Abs. 3: Grob fahrlässig handelt, wer ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war.

Zum Verwaltungsgeschehen:

Dem BFG wurden handschriftliche Aufzeichnungen der Betriebsprüferin zur Prüfungsanmeldung bei der abgabepflichtigen Beschwerdeführerin, die unter der StNr. ***3*** steuerlich erfasst ist, vorgelegt. Es hat zur Prüfung am 7.6.2022, 11.7.2022, 16.8.2022, 22.8.2022 und 26.9.2022 Gespräche mit der steuerlichen Vertretung gegeben.

Die Bekanntgabe des Prüfungsauftrages vom 30.5.2022 für eine Umsatzsteuernachschau für 9/2021 bis 3/2022 wurde am 2.11.2022 vom steuerlichen Vertreter unterfertigt.

Es wurde Selbstanzeige angekreuzt und bei Prüfungsbeginn Selbstanzeige erstattet.

Selbstanzeige mit Datum 31.10.2022:

„SELBSTANZEIGE

iSd § 29 FinStrG im Namen unserer oben näher bezeichneten Mandantschaft sowie der folgenden Personen/Verbände geben wir vor Beginn der USt-Nachschau des FA Österreich - Dienststelle Baden Mödling für den Zeitraum 2021-09 bis 2022-03 vorsichtshalber in Form einer Selbstanzeige für:

4, Ang., geb. ***5***, ***6***

7, Ang., geb. ***8***, ***9***

10, HV, ***12***, ***11***

13, GF, geb. ***14***, p.A. ***11***

15, HV-BH, geb. ***16***, ***17***

18, WP/StB, geb. ***19***, ***20***

21, StB, geb. ***22***, p.A. ***20***

23, StB-BA, geb. ***24***, p.A. ***20***

25, StB-BA, geb. ***26***, ***27***

28, BiBH, geb. ***29***, ***30***

31, BH, geb. ***32***, ***33***

folgenden Sachverhalt bekannt:

Unsere Mandantschaft ist aufgrund eines Schenkungsvertrages vom ***34*** u.a. Eigentümerin der Liegenschaft ***35***. Im Zuge der Vorbereitung der Unterlagen für die oben näher bezeichnete USt-Nachschaу haben wir festgestellt, dass aufgrund von offenkundig gewordenen Kommunikationsmängeln und Missverständnissen zwischen den involvierten, in der Selbstanzeige näher bezeichneten Personen die Umsatz- und ertragssteuerrechtliche Behandlung diverser, von Familienangehörigen genutzter Wohnungen bei dieser Liegenschaft bislang unzutreffend war.

Im Einzelnen handelt es sich dabei um die

> top. 5-6 - die Wohnung mit einer Nutzfläche von 141,65 m² war seit 1979-11-01 bis zu seinem Tod am ***46*** an den Ehegatten unserer Mandantschaft, Herrn ***36***, geb. ***37***, vermietet. Der HMZ in den Jahren 2012 bis 2015 betrug jeweils netto € 168,60 p.a. 2016 bis 2016-06-30 wurde von der Verlassenschaft ein HMZ in gleicher Höhe, somit insgesamt netto € 84,30 entrichtet. Diese Beträge wurden, ebenso wie die anteiligen Betriebskosten, jeweils einer USt von 10 % unterzogen. Eine Kürzung von Werbungskosten oder Vorsteuerbeträgen ist nicht erfolgt. Ab 2016-07-01 wurde die Wohnung in der Zinsliste als Eigennutzung geführt und weder ein HMZ berechnet, noch eine Kürzung von Werbungskosten oder Vorsteuerbeträgen vorgenommen.

Ebenso wurden ab diesem Zeitpunkt auch die Betriebskosten nicht mehr der USt unterzogen.

> top. 7-8 - die Wohnung mit einer Nutzfläche von 119,11 m² ist seit 2008-09-01 an den Sohn unserer Mandantschaft, Herrn ***38*** vermietet. Der HMZ betrug jeweils netto p.a. in 2012 € 1.437,88, 2013 € 1.461,48, 2014 € 1.504,92, 2015 und 2016 € 1.526,64, 2017 € 1.562,48, 2018 € 1.580,40, 2019 € 1.623,84, 2020 und 2021 € 1.645,56 und in 2022 von 2022-01 bis 2022-04 jeweils netto p.M. € 137,13 sowie seit 2022-05 jeweils netto p.M. € 145,15. Diese

Beträge wurden, ebenso wie die anteiligen Betriebskosten, jeweils einer USt von 10 % unterzogen. Eine Kürzung von Werbungskosten oder Vorsteuerbeträgen ist nicht erfolgt.

> top. 12 - die Wohnung mit einer Nutzfläche von 60,45 m² ist seit 2008 an die Tochter unserer Mandantschaft, Frau ***39***. vermietet. Der HMZ betrug jeweils netto p.a. in 2012 und 2013 € 621,60, 2014 € 644,80, 2015 bis 2017 € 656,40, 2018 € 684,50, 2019 bis 2021 € 690,12 und in 2022 von 2022-01 bis 2022-04 jeweils netto p.M. € 57,51 sowie 2022-05 und 2022-06 jeweils netto p.M. € 60,65 und seit 2022-07 jeweils netto p.M. € 63,96. Diese Beträge wurden, ebenso wie die anteiligen Betriebskosten, jeweils einer USt von 10 % unterzogen. Eine Kürzung von Werbungskosten oder Vorsteuerbeträgen ist nicht erfolgt.

Richtigerweise hätte unsere Mandantschaft aber die betreffenden top. 5-6, 7-8 und 12 - infolge nicht fremdüblicher Vermietung an nahe Angehörige - aus den Berechnungen der Umsatzsteuer und der Einkünfte aus V+V ausnehmen und anteilige Kürzungen der Vorsteuer sowie der Werbungskosten vornehmen müssen.

Weiters wurde im Zuge der Überarbeitung festgestellt, dass bei einem 2018 für die Liegenschaften ***35***, ***40*** und ***41*** aufgenommenen Kredit Finanzierungskosten nicht auf die Kreditlaufzeit verteilt worden sind, ebenso bei einem 2019 für die Liegenschaft ***40*** aufgenommenen, weiteren Kredit.

Nunmehr offengelegt werden daher vorsichtshalber die Korrekturen gegenüber den USt-Veranlagungen der Jahre 2012 bis 2019, die korrigierten USt-Erklärungen 2020 und 2021 sowie die Korrekturen der UVAs 2022 bis dato, jeweils lt. beigefügter Anlage „2012-2022 Korrekturen USt“.

Ebenso offengelegt werden daher vorsichtshalber die Korrekturen der Einkünfte V+V gegenüber den ESt-Veranlagungen der Jahre 2012 bis 2019, sowie die korrigierten Einkünfte V+V für die Jahre 2020 und 2021, jeweils lt. beigefügter Anlage „2012-2021 Korrekturen Einkünfte V+V“.

Wir ersuchen, diese Versehen zu entschuldigen und aufgrund der Verjährungsbestimmungen maximal für die Jahre 2016 bis 2019 im Wege einer Wiederaufnahme Korrekturen der Veranlagungen lt. Anlagen „2012-2022 Korrekturen USt“ und „2012-2021 Korrekturen Einkünfte V+V“ bzw. für 2020 und 2021 erklärungsgemäße Veranlagungen lt. beigefügten Erklärungen sowie für 2022-01 bis 2022-09 Festsetzungen der Umsatzsteuervorauszahlungen lt. Anlage „2012-2022 Korrekturen USt“ durchzuführen.

Als Anlage überreichen wir schließlich die nachstehend angeführten Unterlagen:

2012 bis 2022 Korrekturen USt, 2012 bis 2019 Korrekturen Einkünfte V+V, 2020 und Steuererklärungen UI, EI, 3x Elb, Llab samt Berechnungen

Für allfällige Rückfragen stehen wir Ihnen jederzeit gerne zur Verfügung und verbleiben, für Ihre Erledigung im Voraus dankend.

Am Prüfungsauftrag E und U für die Jahre 2013 bis 2021 wurde mit Datum 31.1.2023 keine Selbstanzeige angekreuzt.

Niederschrift zum Prüfbericht vom 22.5.2023:

Die Niederschrift wurde von der Prüferin und vom steuerlichen Vertreter unterschrieben.

Feststellungen

Tz. 1 Allgemein Übersicht

Folgende Vermietungen sind vorhanden:

42

43

44

Die Liegenschaft ***42*** erwarb Frau ***Bf1*** durch eine Schenkung im 5/1996.

Die Liegenschaft ***40*** erwarb Frau ***Bf1*** im Wege Todesfall nach ihrem Gatten ***45***, verstorben am ***46***

Die Liegenschaft ***44*** erwarb Frau ***Bf1*** im Wege Todesfall - nach ihrem Gatten ***45***, verstorben am ***46***

In der Liegenschaft ***42*** sind folgende Wohnungen/Tops nicht fremdvermietet, sondern werden eigengenutzt bzw. durch die Kinder genutzt.

Top 5-6 Nutzung durch Frau ***Bf1*** – bzw. ihren verstorbenen Gatten - Nutzfläche 141,65 m²

Top 7-8 Nutzung durch Herrn ***47***, geb. ***5*** (Sohn) - Nutzfläche 119,11 m²

Top 12 Nutzung durch Frau ***48***, geb. ***8*** (Tochter) - Nutzfläche 60,45 m²

Für alle drei Objekte ist die Hausverwaltung ***49***, ***11*** beauftragt.

Für den Zeitraum 9/2021 - 3/2022 wurde eine Umsatzsteuerprüfung begonnen. Aufgrund der abgegebenen Selbstanzeige wurde die Umsatzsteuersonderprüfung in eine Betriebsprüfung für den Zeitraum 2013 - 2021 umgewandelt.

Tz. 2 Abgabenhinterziehung

Am 2.11.2022 wurde Selbstanzeige betreffend der Eigennutzung der Tops 5-6, 7-8 und 12 in der Liegenschaft ***42*** erstattet.

Die Selbstanzeige beinhaltet die unrichtige Entrichtung und Abgabe falscher Steuererklärungen der Einkommensteuer 2012 - 2021 sowie die unrichtige Entrichtung und Abgabe falscher Steuererklärungen der Umsatzsteuer 2012 - 2021.

Frau ***Bf1*** ist seit 5/1996 Eigentümerin der Liegenschaft und erzielt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

In der Selbstanzeige wurde die Nutzung wie folgt dargelegt:

Top 5-6 Nutzung durch Frau ***Bf1*** bzw bis zu seinem Tod (verstorben am ***46***) der Gatte ***45***, geb. ***37***

Top 7-8 Nutzung durch Herrn ***47***, geb. ***5*** (Sohn)

Top 12 Nutzung durch Frau ***48***, geb. ***8*** (Tochter)

In der Selbstanzeige wurde weiters angegeben, dass die Abgabenschuldige richtigerweise die betreffend der Tops 5-6, 7-8 und 12 - infolge nicht fremdüblicher Vermietung an nahe Angehörige -aus den Berechnungen der Umsatzsteuer und der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ausnehmen und anteilige Kürzung der Vorsteuern und Werbungskosten vornehmen hätte müssen (Anmerkung: Dieser Satz ist unvollständig).

Zum Teil erfolgten betreffend dieser Tops umfangreiche Sanierungen.

Aus Abfragen aus dem Melderegister ist erkennbar, dass ***47*** vom 5.11.2002 - 2.12.2008 das Top 12 und ab 2.12.2008 das Top 7-8 als Hauptwohnsitz nutzt

Bf1 ab 3.1.2008 das Top 5-6 als Nebenwohnsitz nutzt.

48 das Top 7-8 vom 26.6.1996 - 10.7.2008 als Hauptwohnsitz nutzt und das Top 12 zumindest ab 3.12.2008 nur Nutzung zur Verfügung gestellt wurde

45, geb. ***37*** - verstorben ***46*** das Top 5-6 ab 23.6.1971 bis zu seinem Tod als Hauptwohnsitz genutzt hat.

Die Liegenschaft ist wie folgt aufgeteilt:

Gesamtfläche 1.241,24 m²

Geschäft Bäckerei 329,65 m², leer/Keller 44,03 m² nicht nutzbar (davor Kellerlokal)

Geschäft Friseur 71,71 m²

Top 5-6, 141,65 m² Eigennutzung

Top 7-8, 119,11 m² Eigennutzung

Top 9, 66,64 m² vermietet

Top 10, 78,81 m² vermietet

Top 11, 62,08 m² vermietet

Top 12, 60,45 m² Eigennutzung

Top 13, 67,25 m² vermietet

Top 14, 77,30 m² vermietet

Top 15, 62,11 m² vermietet

Top 16, 60,45 m² vermietet

Nutzbare Fläche 1.197,21 m², Eigennutzung 321,21 m² das sind 26,83 %

Bei den Berechnungen wurden bei allgemeinen Aufwendungen diese und die darauf entfallende Vorsteuern um 26,83 % gekürzt

Bei den Berechnungen wurden bei Aufwendungen samt den darauf entfallenden Vorsteuern, die die eigengenutzten Tops betreffen, diese um 100% gekürzt.

Gemäß § 119 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Der Offenlegung dienen insbesondere Abgabenerklärungen.

Gemäß § 120 BAO haben die Abgabepflichtigen ihrem zuständigen Finanzamt alle Umstände anzuzeigen, die hinsichtlich einer Abgabe vom Einkommen, Vermögen, Ertrag oder Umsatz die persönliche Abgabepflicht begründen, ändern oder beenden.

Aus diesen Vorschriften ergibt sich einerseits, dass Eintragungen in Abgabenerklärungen vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen müssen und andererseits Umstände, welche die persönliche Abgabepflicht hinsichtlich der Einkommensteuer und Umsatzsteuer ändern, der Abgabenbehörde angezeigt werden müssen.

Die Abgabepflichtige hat es unterlassen, dieser zuletzt aufgezeigten, gemäß § 120 BAO gebotenen Anzeigepflicht von Umständen, welche die persönliche Steuerpflicht ändern,

nachzukommen. Zur Verwirklichung des Tatbestandes ist nicht die genaue Kenntnis des hinterzogenen Abgabebetrages bzw. der Besteuerungsgrundlagen notwendig.

Bedingter Vorsatz ist gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechts des Sachverhaltes nicht anstrebt, nicht einmal die 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 vom 19.10.1987, 86/15/0120).

Im ggstl. Fall ist der Tatbestand der Abgabenzinterziehung gemäß § 33 Abs 1 FinStrG somit hinsichtlich der Jahre 2013 bis 2021 erfüllt. Gemäß § 207 Abs 2 BAO kommt somit eine zehnjährige Verjährungsfrist zur Anwendung.

Tz. 3 Selbstanzeige

Am 2.11.2022 wurde Selbstanzeige erstattet und umfangreiche Neuberechnungen der Umsatzsteuern und Einkünften aus Vermietung betreffend die Liegenschaft in ***42*** erstattet.

Die Selbstanzeige beinhaltet auch die Verteilung der Geldbeschaffungskosten betreffend aufgenommener Kredite aus den Jahren 2018 und 2019 für die Objekte ***42***, ***43*** und ***44***.

Die Selbstanzeige wurde im Zuge des Prüfungsbeginns zur Umsatzsteuersonderprüfung des Zeitraumes 9/2021 - 3/2022 erstattet.

Im Zuge der Selbstanzeige wurden die Einkommensteuererklärungen samt Beilagen (3mal E1b) und Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2020 und 2021 abgegeben.

Tz. 4 Prüfablauf

Für die Umsatzsteuersonderprüfung erfolgte die Anmeldung am 16.5.2022 beim steuerlichen Vertreter ***53***. Es wurde für 7.6.2022 ein Termin vereinbart.

Aufgrund Erkrankung des steuerlichen Vertreters wurde der Termin 7.6.2022 kurzfristig abgesagt.

Es erfolgten mehrfach Anrufe beim steuerlichen Vertreter bzw. wurden Nachfragen per mail betreffend einem neuen Prüfbeginn gestellt.

Durch Erkrankungen (auch Corona) und Urlaube der steuerlichen Vertretung wurde letztendlich erst am 2.11.2022 ein Termin zum Prüfungsbeginn vereinbart.

Es wurden Unterlagen beim steuerlichen Vertreter abverlangt. Die Vorerfassung der Belege, Erstellung der UVA's, Einzelsteuernachweise, Berechnung der

Instandhaltungen/Instandsetzungen/Herstellungsaufwendungen, Zehntel/Fünfzehntel-Berechnungen, Zinslisten, Baubegleitung erfolgt durch die Hausverwaltung ***49***.

Laut Angaben des steuerlichen Vertreters liegen die Unterlagen bei der Hausverwaltung. Auch durch Erkrankungen und Mitarbeiterproblemen bei der Hausverwaltung kam und kommt es zu Verzögerungen bei der Bereitstellung der Unterlagen.

Tz. 5 Berechnungen

Im Zuge der Selbstanzeige wurden umfangreiche Berechnungen vorgelegt.

Die Berechnungen über die vorzunehmenden Korrekturen liegen in der Beilage bei.

Festgestellter Sachverhalt:

Die Bemessungsgrundlagen der Abgabenerhöhung ergeben sich aus der Selbstanzeige vom 31.10.2022, die zu Mehrergebnissen einer abgabenrechtlichen Prüfung geführt hat.

Die Selbstanzeige wurde nach Prüfungsanmeldung anlässlich einer Umsatzsteuernachschau erstattet. Die Prüfungshandlung war der Anlass für die Richtigstellung von Vorsteuerabzügen und Betriebsausgaben, die im Zusammenhang mit Vermietung von Wohnungen einer im Eigentum der Bf. befindlichen Liegenschaft zu nicht fremdüblichen Konditionen geltend gemacht wurden.

Die Selbstanzeige wurde bei Prüfungsbeginn erstattet und enthält Täternennungen.

Die Verkürzungsbeträge und die Abgabenerhöhung wurden gem. § 29 Abs. 2 FinStrG durch Verrechnungen mit am Abgabenkonto der Bf. bestehenden Guthaben entrichtet.

Die Umsatzsteuervoranmeldungen wurden von der Hausverwaltung erstellt, die Jahreserklärungen vom steuerlichen Vertreter.

Der Sachverhalt ergibt sich aus der Selbstanzeige, dem Prüfbericht zur abgabenbehördlichen Prüfung und dem Abgabenkonto der Abgabepflichtigen und ist unstrittig.

Es ist nunmehr im Beschwerdeverfahren zu prüfen, ob die Anspruchsgrundlage für eine Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG gegeben sind.

Prüfung nach § 29 Abs. 2 FinStrG:

Die Umsatzsteuernachforderungen waren binnen Monatsfrist ab Selbstanzeigenerstattung zu entrichten.

Die Einkommensteuernachforderungen sowie die Abgabenerhöhung waren innerhalb der Monatsfrist ab bescheidmäßiger Festsetzung zu entrichten.

Die Nachforderungen am Umsatzsteuer 2020 € 5.040,95 und Umsatzsteuer 2021 € 2.247,84 wurden am 31.5.2023 verbucht und mit dem am Abgabenkonto bestehenden Guthaben verrechnet.

Am Buchungstag 5.6.2023 scheinen Nachforderungsbuchungen zu U 2016 € 38,66, E 2016 € 1.150,00, U 2017 4.311,65, E 2017 € 9.071,00, U 2018 € 9.819,79, E 2018 € 14.020,00, U 2019 € 829,70, E 2019 € 4.744,00 sowie die Abgabenerhöhung von € 7.690,35 auf.

Zu diesem Zeitpunkt bestand am Abgabenkonto ein Guthaben von € 83.573,54, mit dem die Abgabennachforderungen verrechnet wurden.

In der Monatsfrist ab Nachmeldung der Umsatzsteuernachforderungen bestand am Abgabenkonto ebenfalls ein Guthaben von mehr als € 86.000,00, die Nachforderungen waren somit ordnungsgemäß nach Selbstanzeigenerstattung abgedeckt.

Die gesetzeskonforme Entrichtung der mit Selbstanzeige einbekannten Nachforderungsbeträge und der Abgabenerhöhung liegt vor.

Prüfung nach § 29 Abs. 5 FinStrG:

Es sind Tätermeldungen erfolgt.

Prüfung einer abgabenrechtlichen Verdachtslage zum Vorliegen von Finanzvergehen als Anspruchsgrundlage für eine Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG:

Zu den Anforderungen an eine Beweislage zum Vorliegen einer hinterzogenen Abgabe in einem Abgabenverfahren hat der EGMR am 11.6.2024 in der Rechtssache CASE OF NEALON AND HALLAM v. THE UNITED KINGDOM (Applications nos. 32483/19 and 35049/19) ausgeführt, dass in einem Abgabenverfahren einer Person keine strafrechtliche/finanzstrafrechtliche Verantwortung angelastet werden dürfe. Es steht nur den Strafverfolgungsbehörden und Strafgerichten zu Personen finanzstrafrechtlich zu beschuldigen.

Ob Abgaben hinterzogen sind, bildet eine Vorfrage nach § 116 Abs 1 BAO.

Der VfGH hat in seinem Ablehnungsbeschluss vom 26.11.2024, E 1095/2023, keine Bedenken gegen die Anwendung unterschiedlicher Beweisregeln im Finanzstrafverfahren und im Abgabenverfahren gehegt und der VwGH steht ebenfalls in dieser Judikaturlinie (siehe VwGH 11. 2. 2025, Ra 2023/15/0103 und Ra 2023/15/010).

Es ist somit im Abgabenverfahren zur Festsetzung einer Abgabenerhöhung als Vorfrage nach § 116 BAO zu prüfen, ob tatsächlich ein Finanzvergehen vorliegt/mehrere Finanzvergehen vorliegen, welches/welche durch die Selbstanzeige straffrei werden bzw. ob es einen nunmehr wegfallenden Grund für eine Verbandsverantwortlichkeit geben kann. Diese Prüfung bezieht sich auch auf die subjektive Tatseite, wobei eine Würdigung der Beweislage nach den

abgabenrechtlichen Bestimmungen zu erfolgen hat und der Zweifelsgrundsatz nach § 98 Abs. 3 FinStrG nicht zur Anwendung gelangt. Es genügt daher die abgabenrechtliche Annahme einer Wahrscheinlichkeit und darf im Abgabenverfahren auch kein darüber hinausgehender finanzstrafrechtlicher Tatverdacht gegen eine Person oder einen Verband geäußert werden.

Objektiver Tatbestand:

2016:

Zur Umsatzsteuer 2016 erging wegen Nichtabgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung ein Schätzungsauftrag. Die Abgaben wurden gem. § 184 BAO im Schätzungsweg ermittelt. Am 11.3.2019 erging ein Schätzungsbescheid mit einer Zahllast von € 10.000,00. Nach Beschwerde wurde am 13.8.2019 ein neuerlicher Bescheid mit einer Gutschrift von € 51.318,01 erlassen.

Mittels UVAen war zuvor eine Zahllast von € 6.546,72 bekannt gegeben worden, die Behörde war somit bei Ablauf der Erklärungsfrist in Kenntnis von der Entstehung des Abgabenanspruches und hat in der Folge mit € 10.000,00 geschätzt.

Ein finanzstrafrechtlich ahndbarer Versuch der Verkürzung der Jahresumsatzsteuer 2016 liegt jedoch nicht vor, da tatsächlich eine Gutschrift angefallen ist und somit bei Nichtabgabe der Jahreserklärung mit Ablauf der Erklärungsfrist kein Finanzvergehen bewirkt wurde.

In der Folge hat sich jedoch durch die Selbstanzeige ergeben, dass die mit der Jahreserklärung geltend gemachte Gutschrift überhöht war.

Objektiv ist damit mit Zustellung des durch Einreichung der unrichtigen Erklärung erwirkten Bescheides vom 13.8.2019 die Verkürzung einer bescheidmäßig festzusetzenden Abgabe erfolgt. Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG, in der Fallvariante nach Abs. 3 lit. c FinStrG.

Auch die Einkommensteuer 2016 musste wegen Nichtabgabe einer Einkommensteuererklärung geschätzt werden und wurde mit Erstbescheid vom 11.3.2019 mit € 10.500,00 festgesetzt.

Im Zeitpunkt des Ablaufes der Erklärungsfrist war die Behörde nicht in Kenntnis von der Entstehung des Abgabenanspruches, jedoch stand tatsächlich wiederum eine Gutschrift zu, somit liegt kein Finanzvergehen mit Ablauf der Erklärungsfrist durch Erklärungsunterlassung vor.

Am 13.8.2019 wurde im Beschwerdeweg ein neuerlicher Einkommensteuerbescheid erwirkt, der zu einer Gutschrift von € 2.892,00 führte.

Auf Grund der abgabenbehördlichen Prüfung ergab sich, dass die Gutschrift für E 2016 tatsächlich lediglich € 1.742,00 beträgt.

Objektiv ist damit mit Zustellung des durch Einreichung der unrichtigen Erklärung erwirkten Bescheides vom 13.8.2019 die Verkürzung einer bescheidmäßig festzusetzenden Abgabe erfolgt. Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG, in der Fallvariante nach Abs. 3 lit. c FinStrG.

2017:

Am 18.7.2019 wurde elektronisch eine Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2017 eingereicht, die zu einer bescheidmäßigen Festsetzung vom 13.8.2019 mit einer Gutschrift von € 2.345,70 geführt hat.

Am 5.6.2023 wurde ein Nachforderungsbetrag von € 1.965,95 verbucht.

Es liegt objektiv eine vollendete Abgabenverkürzung im Ausmaß von € 4.311,65 vor. Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG, wiederum durch Geltendmachung einer nicht in dieser Größenordnung zustehenden Gutschrift.

Die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2018 führte zu einer bescheidmäßigen Festsetzung vom 13.8.2019 mit einer Zahllast von € 3.189,00.

Am 5.6.2023 wurde ein Nachforderungsbetrag von € 9.071,00 verbucht. Dazu liegt objektiv eine vollendete Abgabenverkürzung nach § 33 Abs. 1 FinStrG, in der ersten Fallvariante Abs. 3 lit. a FinStrG vor.

2018:

Am 17.7.2019 wurde elektronisch eine Umsatzsteuererklärung für 2018 eingereicht, die zu einer bescheidmäßigen Festsetzung vom 13.8.2019 mit einer Gutschrift von € 10.126,56 geführt hat.

Am 5.6.2023 wurde ein Nachforderungsbetrag von € 9.819,79 verbucht, der objektiv als vollendete Abgabenverkürzung anzusehen ist. Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG, in der Fallvariante Abs. 3 lit. c FinStrG.

Ebenfalls am 17.7.2019 wurde elektronisch eine Einkommensteuererklärung 2017 eingereicht, die zu einer bescheidmäßigen Festsetzung von € 4.198,00 geführt hat.

Am 5.6.2023 wurde ein Nachforderungsbetrag von € 14.020,00 festgesetzt. Dazu liegt eine vollendete Abgabenverkürzung vor. Dazu liegt objektiv eine vollendete Abgabenverkürzung nach § 33 Abs. 1 FinStrG, in der ersten Fallvariante Abs. 3 lit. a FinStrG vor.

2019:

Die Umsatzsteuererklärung 2019 wurde am 23.3.2021 elektronisch eingereicht und führte zum Erstbescheid vom 9.4.2021 mit einer Gutschrift in der Höhe von € 26.747,43.

Am 5.6.2023 wurde ein Nachforderungsbetrag von € 829,70 festgesetzt, demnach ist eine Gutschrift zu hoch geltend gemacht worden und liegt objektiv dazu eine vollendete Abgabenverkürzung vor. Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1, Fallvariante Abs. 3 lit. c FinStrG

Die Einkommensteuererklärung 2019 wurde ebenfalls am 23.3.2021 elektronisch eingereicht und führte zum Erstbescheid vom 3.5.2021 mit der Festsetzung einer Gutschrift von € 7.767,00.

Am 5.6.2023 wurde ein Nachforderungsbetrag von € 4.744,00 festgesetzt. Dazu liegt wiederum eine vollendete Abgabenverkürzung durch Geltendmachung einer zu hohen Gutschrift vor. Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1, Fallvariante Abs. 3 lit. c FinStrG

2020:

Mittels Umsatzsteuervoranmeldungen wurde objektiv in Summe Gutschriften von € 5.040,95 zu hoch geltend gemacht.

Zeitraum	Betrag	Fälligkeit	Einreichungstag	Buchungstag
1/2020	489,34 760,25 1.863,74 0,01	16.3.2020		25.2.2020 30.3.2020
2/2020	-2.200,94		2.3.2020	
3/2020	-199,15		1.4.2020	
4/2020	-7.872,19		5.5.2020	
5/2020	484,16	15.7.2020		30.7.2020
6/2020	521,78	17.8.2020		28.8.2020
7/2020	-5.939,62		3.8.2020	
8/2020	1.183,36	15.10.2020		29.9.2020
9/2020	-654,96		1.10.2020	
10/2020	130,40 502,37	15.12.2020		1.12.2020

	655,77			
11/2020	392,59 417,24	15.1.2021		21.12.2020
12/2020	334,08	15.2.2021		27.1.2021

Für den Fall der Einreichung einer Umsatzsteuerjahreserklärung als Selbstanzeige zu Umsatzsteuerverkürzungen im Voranmeldungsstadium ist es den Vorgaben für Selbstanzeigen systematisch entgegenstehend nach § 29 Abs. 7 FinStrG für eine strafaufhebende Wirkung nicht erforderlich eine Zuordnung der Verkürzungsbeträge zu den monatlichen Tatzeiträumen vorzunehmen.

Objektiv liegen Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG oder § 49 Abs. 1 lit. b FinStrG durch Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen mit nicht zustehenden Gutschriften oder zu niedrigen Zahllasten vor.

Zahllasten wären nach § 21 UStG bei jeweiliger Fälligkeit ordnungsgemäß zu melden und entrichten gewesen. Bei Annahme von Abgabenhinterziehungen sind diese bei Nichtmeldung und Nichtentrichtung einer Zahllast bei Fälligkeit erfüllt. Bei Annahme von Finanzordnungswidrigkeiten mit Nichtentrichtung binnen 5 Tagen nach Fälligkeit und bei Einreichung von unrichtigen Gutschriften ist ein Finanzvergehen jeweils mit dem Einreichungstag objektiv erfüllt.

2021:

Die Selbstanzeige führte zu einer Buchung für die Jahresumsatzsteuer mit einer Gutschrift von € 47.825,66. Es wurden damit mittels Umsatzsteuervoranmeldungen objektiv Gutschriften von € 2.247,85 zu hoch geltend gemacht.

Zeitraum	Betrag	Fälligkeitstag	Einreichungstag	Buchungstag
1/2021	1.869,23	15.3.2021		23.2.2021
2/2021	251,36 545,27 731,45	15.4.2021		30.3.2021
3/2021	334,01 557,40	17.5.2021		27.4.2021

	589,01			
	0,01			28.5.2021
4/2021	376,07	15.6.2021		26.5.2021
	469,71			
	734,21			
	0,01			28.6.2021
5/2021	364,99	15.7.2021		28.6.2021
	539,43			
	751,57			
6/2021	39,81	16.8.2021		27.7.2021
	193,78			
	407,93			
7/2021	-2.140,24		5.8.2021	
8/2021	-3.132,25		6.9.2021	
9/2021	-12.099,36		7.10.2021	
10/2021	-4.653,58		16.11.2021	
11/2021	-19.086,73		3.12.2021	
12/2021	-18.775,41		26.1.2021	

Objektiv liegen Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG oder § 49 Abs. 1 lit. b FinStrG durch Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen mit nicht zustehenden Gutschriften oder zu niedrigen Zahllasten vor.

Zur Verkürzung durch zu hohe Geltendmachung von Gutschriften bei bestehendem Guthaben darf neben den gesetzlichen Vorgaben dazu auf BFG v. 23.5.2024, RV/2300001/2024, Zurückweisung der a.o. Rev. durch den VwGH am 24.3.2025, Ra 2024/16/0055 verwiesen werden.

Subjektive Tatseite:

Feststellungen zu Annahmen zur subjektiven Tatseite sind in diesem Abgabenverfahren eben nur insoweit zu treffen, als eine Wahrscheinlichkeit für ein ahndbares Finanzvergehen als Anspruchsgrundlage für eine Abgabenerhöhung angenommen wird. Hinsichtlich Finanzvergehen zu den unrichtigen Jahreserklärungen an Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2016, 2017, 2018 und 2019 wäre es somit ausreichend grobes Verschulden zu unterstellen, da damit die Strafbarkeitsschwelle überschritten wäre.

Zu anlastbaren Finanzvergehen bezüglich der Umsatzsteuer im Voranmeldungsstadium ist jedoch zumindest die Wahrscheinlichkeit des bedingt vorsätzlichen Handelns eines Täters/einer Täterin erforderlich.

Seit 8.8.1997 ist Dr. ***50*** steuerlicher Vertreter und seit 8.5.2019 die ***54*** steuerlicher Vertreter zur Einreichung der Abgabenerklärungen. Sämtliche Jahresbescheide zu den unrichtigen Erklärungen sowie den Bescheiden nach der abgabenbehördlichen Prüfung wurden an den steuerlichen Vertreter zugestellt.

Zu den Ursachen für die Nachforderungen wurde in der Selbstanzeige ausgeführt: „Richtigerweise hätte unsere Mandantschaft aber die betreffenden top. 5-6, 7-8 und 12 - infolge nicht fremdüblicher Vermietung an nahe Angehörige - aus den Berechnungen der Umsatzsteuer und der Einkünfte aus V+V ausnehmen und anteilige Kürzungen der Vorsteuer sowie der Werbungskosten vornehmen müssen.

Weiters wurde im Zuge der Überarbeitung festgestellt, dass bei einem 2018 für die Liegenschaften ***35***, ***40*** und ***41*** aufgenommenen Kredit Finanzierungskosten nicht auf die Kreditlaufzeit verteilt worden sind, ebenso bei einem 2019 für die Liegenschaft ***40*** aufgenommenen, weiteren Kredit.“

Diesen Ausführungen folgend war es demnach nicht im vereinbarten Aufgabenbereich des steuerlichen Vertreters eine Prüfung der Angemessenheit der Mieten auf Fremdüblichkeit vorzunehmen und hat die Steuerberatungskanzlei die Grundaufzeichnungen, die letztlich als Grundlage für die Erstellung der Jahressteuererklärungen dienten, nicht selbst erstellt, sondern übernommen den Erklärungen zu Grunde gelegt.

Die Wahrscheinlichkeit für eine unmittelbare Täterschaft verbleibt demnach bei der Abgabepflichtigen.

Sie ist bereits seit 1996 Eigentümerin der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft und hat zudem zwei weitere Liegenschaften. Neben ihren Pensionseinkünften als ehemalige Beschäftigte bei ihrem verstorbenen Gatten erzielt sie seit fast genau drei Jahrzehnten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, daher ist bei ihr branchenspezifisches Grundwissen zu unterstellen.

Als fremdübliche Miete ist entweder die Marktmiete (bei Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarkts) oder die sogenannte Renditemiete (sofern kein funktionierender Mietenmarkt vorliegt; in der Regel zwischen 3% bis 5% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten) heranzuziehen, diese Grundregel findet man auf Anhieb als schlichte Internetauskunft.

Ein einziger Blick auf die Aufstellungen zur verfahrensgegenständlichen Liegenschaft zeigt, dass die den Kindern der Bf. vermieteten Wohnungen zu einem Mietpreis angesetzt wurden, der in keiner Relation zur Größe der Objekte steht und daher niemals fremde Personen zu diesen Konditionen hätten Wohnungen anmieten können.

Fremdüblichkeit liegt vor, wenn die Geschäftsabwicklung nicht von jener abweicht, die mit fremden bzw. gesellschaftsfremden Personen erfolgen würde, ist eine steuerrechtliche Definition dazu.

Nach der Wahrscheinlichkeitsprüfung kannte sowohl die Vermieterin die Höhe der verrechneten Mieten als auch die Hausverwaltung, die in diesem Fall in die Berechnung der Umsatzsteuervorauszahlungen eingebunden war. Mieten werden regelmäßig angepasst, dazu kommt es zu Gesprächen zwischen Eigentümern und Hausverwaltung, daher ist von einer Kenntnis der Eigentümerin auszugehen, dass ca. $\frac{1}{4}$ der Wohnfläche ihres Hauses über viele Jahre hinweg nicht fremdüblich vermietet wurde.

Wenn nicht fremdüblich vermietet wird, steht es auch nicht zu, Vorsteuern für Sanierungsarbeiten in voller Höhe abzuziehen und alle liegenschaftsbezogenen Ausgaben zur Gänze steuerlich relevant anzusetzen, das ist ein daran anschließendes branchenspezifisches Grundwissen über das die Bf. sowie die Hausverwaltung verfügt haben.

Unbestritten wurden 26,83 % der Liegenschaft nicht fremdüblich vermietet und unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige- und Offenlegungspflicht unrichtige Erklärungen eingereicht und Abgaben damit verkürzt.

Wenn eine Person seit Jahrzehnten als Vermieterin Einkünfte erzielt, in diesem Zeitraum umfangreiche Sanierungen vornimmt und stets alle Kosten zu ihren steuerlichen Gunsten vollständig absetzt, kann der Wahrscheinlichkeit zu einer Annahme folgend nur von zumindest bedingtem Vorsatz ausgegangen werden.

Die Wahrscheinlichkeit spricht dafür, dass es die Bf. ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden hat, dass ihre Jahressteuererklärungen unrichtig sind und unrichtige Bescheide erwirkt werden und für die Jahre 2020 und 2021 mittels Voranmeldungen unrichtige Zahllasten gemeldet bzw. zu hohe, nicht zustehende, Gutschriften geltend gemacht wurden. Die Wahrscheinlichkeit spricht in diesem Zusammenhang zudem dafür, dass dieses Vorgehen auch bei Bearbeitung der Unterlagen in der Hausverwaltung bekannt wurde und eine Beteiligung an diesen Abgabenhinterziehungen vorliegt.

Es liegt kein Einzelfallvorbringen zu außergewöhnlichen Umständen vor, das diese auf Wahrscheinlichkeit beruhende Annahme hätte entkräften können.

Der Umstand, dass der steuerliche Vertreter die Niederschrift zur Schlussbesprechung unterfertigt hat, in der ansatzweise ja auch Ausführungen zum bedingten Vorsatz als Schuldform aufscheinen, bestätigt zudem die Wahrscheinlichkeitsannahme.

Eine weitere Teilprüfung zu konkret anzulastenden Finanzvergehen, ob für die Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume 2020 und 2021 von Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 FinStrG oder Abgabenhinterziehungen nach § 33 FinStrG auszugehen ist, ist in diesem Zusammenhang nicht mehr vorzunehmen, die Wahrscheinlichkeit spricht dafür, dass zumindest bedingt vorsätzlich zu niedrige monatliche Zahlungen von Vorauszahlungen geleistet bzw. zu hohe, nicht zustehende Gutschriften geltend gemacht wurden.

Zur unrichtigen Behandlung der Kreditfinanzierungskosten mag auch lediglich grobe Fahrlässigkeit vorliegen, jedoch wäre dies im Zusammenhang mit dem Tatbegriff - kleinste nicht mehr teilbare Einheit ist die Verkürzung einer bestimmten Abgabe für einen bestimmten Tatzeitraum – in einem Strafverfahren lediglich bei einer Strafbemessung zu berücksichtigen und spielt diese Annahme in diesem Abgabungsverfahren keine entscheidende Rolle, da auch dazu eine Strafbarkeitsschwelle überschritten ist, da branchenspezifisches Wissen auch umfasst, dass nicht alle Aufwendungen sofort abgesetzt werden können und die Bf. sich bei ordnungsgemäßer Sorgfaltswahrnehmung zur Absetzbarkeit bei der steuerlichen Vertretung dazu hätte erkundigen müssen. Es ist ihr zu diesem Faktum zumindest die Schuldform der groben Fahrlässigkeit zu unterstellen.

Die Anspruchsgrundlagen für Abgabenerhöhungen nach § 29 Abs. 6 FinStrG sind somit gegeben.

Berechnung der Abgabenerhöhung:

VwGH v. 3.6.2020, Ra 2019/16/0125:

Die Abgabenerhöhung gilt nach § 29 Abs. 6 letzter Satz FinStrG als Nebenanspruch iSd § 3 Abs. 2 lit. a BAO. Die Abgabenerhöhung betrifft eine konkrete Abgabe. Steuern einer bestimmten Steuerart für verschiedene Jahre stellen eigene Abgaben (u.a mit unterschiedlichem Entstehungszeitpunkt) dar.

Wenn auch eine Selbstanzeige mehrere Finanzvergehen betreffen mag, ist die strafbefreiende Wirkung einer solchen Selbstanzeige für jedes einzelne Finanzvergehen zu prüfen. Die dazu allenfalls erforderliche Abgabenerhöhung bezieht sich dementsprechend auf eine konkrete Abgabe. Dass mehrere Abgabenerhöhungen - wie auch mehrere Abgaben - in einem Sammelbescheid vorgeschrieben werden können, ändert daran nichts.

Dass die Höhe der Abgabenerhöhung, nämlich der Prozentsatz der Mehrbeträge, von der Summe der sich aus einer Selbstanzeige ergebenden Mehrbeträge abhängt und nicht von der Höhe des Mehrbetrages an einer Abgabe, lässt die Beurteilung der einzelnen Abgabenerhöhung als Nebenanspruch zu einer konkreten Abgabe unberührt (vgl. etwa auch die Zusammenrechnung strafbestimmender Wertbeträge zur Frage der Gerichtszuständigkeit bei zusammentreffenden Finanzvergehen - § 53 Abs. 1 FinStrG).

Bei einer mehrere Jahre (und allenfalls auch mehrere Abgabenarten), sohin mehrere Abgaben betreffenden Selbstanzeige ist nicht eine Abgabenerhöhung, sondern sind mehrere Abgabenerhöhungen, nämlich je eine für jede einzelne Abgabe (allenfalls in einem Sammelbescheid) festzusetzen.

Die Bemessungsgrundlage als Summe aller Verkürzungsbeträge hinsichtlich derer die Wahrscheinlichkeit für Finanzvergehen spricht, ist € 51.273,59. Somit findet jeweils ein Satz von 15 % Anwendung.

Der Berechnungsfehler war im Erkenntnisspruch zu korrigieren und eine Nachfestsetzung vorzunehmen.

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.

Eine solche Rechtsfrage lag verfahrensgegenständlich nicht vor.

Wien, am 24. Juli 2025