

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Johann Fischerlehner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch LBG Oberösterreich Steuerberatung GmbH, Hasnerstraße 2, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 9. November 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 11. Oktober 2023 betreffend Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 Finanzstrafgesetz in Höhe von € 79.056,30 zu Steuernummer ***BF StNr 2 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 16.04.2026 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

Abgabe	Zeitraum	Mehrbetrag	Abgaben- erhöhung (30 %)	keine Straf- be- freiung für	Gutschrift
Umsatzsteuer	Okt.20	17.765,99	5.329,80		
Umsatzsteuer	Nov.20	18.864,41	5.659,32		
Umsatzsteuer	Dez.20	24.120,73	7.236,22		
Umsatzsteuer	Jän.21	9.363,27	2.808,98		
Umsatzsteuer	Feb.21	5.299,67	1.589,90		
Umsatzsteuer	Mai.21	31.073,13	9.321,94		
Umsatzsteuer	Jul.21	2.903,27	870,98		
Umsatzsteuer	Aug.21	24.855,56	7.456,67		
Umsatzsteuer	Sep.21	3.722,58	1.116,77		
Umsatzsteuer	Okt.21	13.290,79	3.987,24		

Umsatzsteuer	Nov.21	7.387,28	2.216,18		
Umsatzsteuer	Dez.21	17.489,76	5.246,93		
Umsatzsteuer	Jän.22	8.607,66	2.582,30		
Umsatzsteuer	Feb.22	7.368,08	2.210,42		
Umsatzsteuer	Mär.22	4.879,73	1.463,92		
Umsatzsteuer	Mai.22	3.470,56	1.041,17		
Umsatzsteuer	Jun.22	4.444,67	1.333,40		
Umsatzsteuer	Jul.22	5.104,03	1.531,21		
Umsatzsteuer	Aug.22	9.712,94	2.913,88	7.330,14	- 2.199,04
Umsatzsteuer	Sep.22	8.660,55	2.598,17	8.660,55	- 2.598,17
Umsatzsteuer	Okt.22	19.117,08	5.735,12	19.117,08	- 5.735,12
Umsatzsteuer	Nov.22	16.019,90	4.805,97	16.019,90	- 4.805,97
Summe:		263.521,64	79.056,49		-15.338,30
verbleibt			63.718,19		

Die Abgabenerhöhungen waren bereits fällig.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Parteivorbringen

Am 18.4.2023 wurden über FinanzOnline Selbstanzeigen gemäß § 29 FinStrG betreffend die Umsatzsteuervoranmeldungen 2020, 2021 und 2022 eingebracht. Diese umfassten:

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2020 in Höhe von EUR 60.571,16. Dieser Betrag setzt sich folgendermaßen zusammen:

Umsatzsteuer Oktober	Zahllast	EUR	17.765,99
Umsatzsteuer November	Zahllast	EUR	18.684,41
Umsatzsteuer Dezember	Zahllast	EUR	24.120,73
Umsatzsteuerjahreserklärung 2020	Zahllast	EUR	60.571,16

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2021 in Höhe von EUR 96.073,64. Dieser Betrag setzt sich folgendermaßen zusammen:

Umsatzsteuer Jänner	Zahllast	EUR	9.363,27	
Umsatzsteuer Februar	Zahllast	EUR	5.299,67	
Umsatzsteuer März	Guthaben	EUR	-1.074,49	
Umsatzsteuer April	Guthaben	EUR	-2.459,46	
Umsatzsteuer Mai	Zahllast	EUR	31.073,13	(bereits abzgl. gemeldeter UVA 05/21)
Umsatzsteuer Juni	Guthaben	EUR	-15.777,71	
Umsatzsteuer Juli	Zahllast	EUR	2.903,27	
Umsatzsteuer August	Zahllast	EUR	24.855,56	
Umsatzsteuer September	Zahllast	EUR	3.722,58	
Umsatzsteuer Oktober	Zahllast	EUR	13.290,79	
Umsatzsteuer November	Zahllast	EUR	7.387,28	
Umsatzsteuer Dezember	Guthaben	EUR	17.489,76	
Umsatzsteuer 2020	Zahllast	EUR	96.073,65	

Die Umsatzsteuer Jänner bis März 2022 und Mai bis November 2022 in Höhe von 87.385,20 Euro. Dieser Betrag setzt sich folgendermaßen zusammen:

Umsatzsteuer Jänner	Zahllast	EUR	8.607,66
Umsatzsteuer Februar	Zahllast	EUR	7.368,08
Umsatzsteuer März	Zahllast	EUR	4.879,73
Umsatzsteuer Mai	Zahllast	EUR	3.470,56
Umsatzsteuer Juni	Zahllast	EUR	4.444,67
Umsatzsteuer Juli	Zahllast	EUR	5.104,03
Umsatzsteuer August	Zahllast	EUR	9.712,94
Umsatzsteuer September	Zahllast	EUR	8.660,55
Umsatzsteuer Oktober	Zahllast	EUR	19.117,08
Umsatzsteuer November	Zahllast	EUR	16.019,90
Summe		EUR	87.385,20

Aktenkundig ist ein Aktenvermerk vom 5.5.2023. Dieser führt als Betreff an:

Selbstanzeige ***Bf1***

St.Nr.: ***BF StNr 2

Bf1-Adr

Ausgeführt wurde, die Anmeldung zur BP sei am 12.4.2023 um 12:58 telefonisch bei der Beraterin LBG Linz erfolgt. (Prüfungszeitraum 2019 bis 2021 und Nachschauzeitraum 2022). Die Selbstanzeigen seien am 18.4.2023 über Finanzonline durch LBG Oberösterreich eingebracht worden. Eine Selbstanzeige umfasse die Umsatzsteuer 2020 und 2021:
 Umsatzsteuernachzahlungsbetrag für 2020 lt. Selbstanzeige: 60.571,16
 Umsatzsteuernachzahlungsbetrag für 2021 lt. Selbstanzeige: 96.073,65

Die zweite betreffe die Umsatzsteuervoranmeldungen 2022:

Umsatzsteuernachzahlungsbetrag Jänner bis November lt. Selbstanzeige: 87.385,20

Es wurde darauf hingewiesen, dass der § 29(6) FinStrG zur Anwendung kommt. Dieser Aktenvermerk wurde bei Prüfungsbeginn Herrn ***Bf1*** zur Kenntnis gebracht. Herr ***Bf1*** bestätigte dies mit seiner Unterschrift am 25.05.2023, 09:00 Uhr.

Mit Bescheid vom 10.5.2023 wurde ein Prüfungsauftrag an Herr Prüfer betreffend Einkommensteuer 2018 – 2021 und Umsatzsteuer 2018 – 2021 erteilt. Der Bescheid wurde am 25.5.2023 der beschwerdeführenden Partei ausgehändigt.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 5.10.2023 wurde vom Betriebsprüfer festgehalten:

„Begründung zur Abgabenerhöhung

Sachverhaltsdarstellung zur Selbstanzeige

Der Prüfungszeitraum umfasst die Jahre 2018 bis 2021 mit den Abgabenarten Umsatz- und Einkommensteuer und die Umsatzsteuervoranmeldungen 2022-2023

Die Anmeldung zur BP erfolgte am 12.4.2023 telefonisch bei der Beraterin LBG Linz. Die nachstehenden Selbstanzeigen erfolgten am 18.4.2023

Prüfungszeitraum - Selbstanzeige betreffend Umsatzsteuer 2020 und 2021

Nachschauzeitraum - Selbstanzeige UVA Jänner bis November 2022

Aufstellung der Zahllasten bzw. Gutschriften lt. den Selbstanzeigen

Selbstanzeigen Prüfungszeitraum

<u>Monat</u>	<u>Zahllast</u>	<u>Gutschrift</u>
Okt. 20	17.765,99	
Nov. 20	18.864,41	
Dez. 20	24.120,73	
Gesamt	60.751,13	60.751,13
Gesamt		<u>0,00</u>

<i>Jän.21</i>	<i>9.363,27</i>	
<i>Feb.21</i>	<i>5.299,67</i>	
<i>Mär.21</i>		<i>1.074,49</i>
<i>Apr.21</i>		<i>2.749,41</i>
<i>Mai.21</i>	<i>31.073,13</i>	
<i>Jun.21</i>		<i>15.777,71</i>
<i>Jul.21</i>	<i>2.903,27</i>	
<i>Aug.21</i>	<i>24.855,56</i>	
<i>Sept.21</i>	<i>3.722,58</i>	
<i>Okt. 21</i>	<i>13.290,79</i>	
<i>Nov.21</i>	<i>7.387,28</i>	
<i>Dez.21</i>	<i>17.489,76</i>	
<i>Gesamt</i>	<i>115.385,31</i>	<i>115.385,31</i>
<i>Gesamt</i>		<i>19.601,61</i>
<i>Übertrag</i>		<i>176.136,44</i>
<i>Übertrag</i>		<i>176.136,44</i>
<u><i>Selbstanzeige Nachschauzeitraum</i></u>		
<u><i>Monat</i></u>	<u><i>Zahllast</i></u>	<u><i>Gutschrift</i></u>
<i>Jän.22</i>	<i>8.607,66</i>	
<i>Feb.22</i>	<i>7.368,08</i>	
<i>Mär.22</i>	<i>4.879,73</i>	
<i>Apr.22</i>		<i>2.749,41</i>

Mai.22	3.470,56	
Jun.22	4.444,67	
Jul.22	5.104,03	
Aug.22	9.712,94	
Sep.22	8.660,55	
Okt.22	19.117,08	
Nov.22	16.019,90	
Gesamt	87.385,20	87.385,20
Gesamt	2.749,41	
Verkürzungsbetrag gesamt		263.521,64

Rechtliche Würdigung

Eine Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 Finanzstrafgesetz ist festzusetzen, da die Selbstanzeigen anlässlich einer Prüfung eingereicht wurden.

Anlässlich einer solchen Amtshandlung (Außendienstmaßnahme) wird eine Selbst- Anzeige nach den ErlRV jedenfalls dann erstattet, wenn diese bereits angekündigt war oder sonst bekanntgegeben worden ist. (ErlRV BlgNR. GP1).

Im Rahmen der finanzbehördlichen Feststellung des Abgabenerhöhungsbetrages bei einer Selbstanzeige gem. § 29 Abs. 6 Finanzstrafgesetz wird im Unterschied zur Verhängung einer Strafe im (Finanz-)Strafverfahren kein Verschulden des Anzeigers festgestellt.

Die Schuld wird mit der Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG aufgehoben und die Strafbarkeit beseitigt.

In der Literatur gibt es diverse Entscheidungen, wonach auch Abgaben von der Festsetzung des § 29 Abs. 6 FinStrG betroffen sind, wenn sich nicht auf dem Prüfungsauftrag stehen, aber die Tatentdeckung erfolgen hätte können (z. B. bei den Vorjahren).

Berechnung des Abgabenerhöhungsbetrages

Hinweise zur Ermittlung der Abgabenerhöhung

Unter dem Punkt „Sachverhaltsdarstellung zur Selbstanzeige“ ist oben dargestellt, welche Beträge (Umsatzsteuervoranmeldungen) die Selbstanzeige betreffen.

Jede Umsatzsteuervoranmeldung, die nicht ordnungsgemäß eingereicht wurde, stellt eine eigene selbständige Tat dar.

Das bedeutet, dass die Beträge der einzelnen Taten zusammengerechnet werden. Der o.a. Sachverhaltsdarstellung ist zu entnehmen, dass sich in Summe ein Verkürzungsbetrag von € 263.521,64 ergibt.

Der maßgebliche Verkürzungsbetrag übersteigt somit den Betrag von € 250.000,00.

D. h., dass bei der Berechnung der Abgabenerhöhung 30 % zur Anwendung kommen.

Berechnung

<u>Verkürzungsbetrag und Berechnungsbasis</u>	<u>263.521,64</u>
<u>Anzuwendender Prozentsatz lt. § 29 Finanzstrafgesetz</u>	<u>30,00</u>
 <u>Abgabenerhöhung</u>	 <u>79.056,49“</u>

Gegen die beschwerdeführende Partei wurde mit Bescheid vom 11.10.2023 ein Verkürzungszuschlag (ZSA 2023) in Höhe von € 79.056,30 festgesetzt, welcher mit der gegenständlichen Beschwerde angefochten wurde. Darin wurde vorgebracht:

- Das Finanzamt hätte am 12.4.2023 telefonisch eine Außenprüfung für die Abgaben Einkommensteuer und Umsatzsteuer jeweils für die Zeiträume 2018-2021 sowie eine Nachschau für die Umsatzsteuer 2022-2023 vorangekündigt.
- Am 18.4.2023 wurden mehrere Selbstanzeigen hinsichtlich Umsatzsteuer der Jahre 2020,2021 und 1-11/2022 an das Finanzamt übermittelt.
- Die Abgabenbehörde bzw. das Bundesfinanzgericht hätte zu überprüfen, ob die Selbstanzeige „anlässlich“ einer angekündigten Prüfungsmaßnahme erstattet wurde, sodass sämtliche in der Selbstanzeige offengelegten Abgaben und Zeiträume für die Abgabenerhöhung heranzuziehen sind. Maßgeblich für diese Beurteilung durch die Abgabenbehörde sei das abgabenrechtliche Beweismaß. Somit hätte die Behörde den Nachweis über einen kausalen Zusammenhang zwischen Prüfungsanmeldung und

Selbstanzeige mit größter- dh mit einem Überzeugungsgrad von zumindest 50% - zu erbringen.

- Es sei sachlich nicht gerechtfertigt, wenn automatisch sämtliche sich aus der Selbstanzeige ergebenden Mehrbeträge für die Abgabenerhöhung herangezogen würden. Vielmehr müsste der kausale Zusammenhang zwischen der (angekündigten) Prüfung und der Selbstanzeige geprüft werden. Der bloße Verdacht bzw. die Behauptung, dass Selbstanzeigen aus „Befürchtung einer Entdeckung“ erstattet werden, genüge dementsprechend nicht.
- Somit sei vom Finanzamt nachzuweisen, ob die Prüfungsanmeldung vom 12.4.2023 für die konkreten Selbstanzeigen vom 18.4.2023 kausal war, wenn die Selbstanzeigen bereits vor der Prüfungsanmeldung vorbereitet waren. Die Kausalität sei somit dann nicht gegeben, wenn die Selbstanzeigen auch ohne Ankündigung einer Abgabenprüfung erstattet worden wären.
- Im konkreten Fall sei bereits weit vor Ankündigung der Außenprüfung bzw. Nachschau an der Erfassung der Buchhaltung für die Jahre 2020-2022 und an der Erstellung der Jahresabschlüsse samt Steuererklärungen für 2020 und 2021 gearbeitet worden. Dies ergäbe sich aus folgenden Unterlagen und Aktenvermerken:
 - Laut Aktenvermerk des Prüfers, Herrn Prüfer, vom 5.5.2023, sei die Außenprüfung gemäß § 147 BAO am 12.4.2023 telefonisch angekündigt worden. In diesem Gespräch sei Herrn Prüfer mitgeteilt worden, dass die Buchhaltungen und Jahresabschlüsse für die Jahre 2020 und 2021 der beschwerdeführenden Partei bereits fertiggestellt seien, die Buchhaltung 2022 sich in Fertigstellung befinde und in Kürze die entsprechenden Selbstanzeigen samt Jahressteuererklärungen an das Finanzamt übermittelt würden. In diesem Sinne seien auch am 18.4.2023, also nur eine Woche nach der telefonischen Ankündigung, die gegenständlichen Selbstanzeigen betreffend Umsatzsteuer 2020 und 2021 sowie für den UVA-Zeitraum 1 -11/2022 samt Unterlagen an das Finanzamt erstattet worden.
 - Herr Prüfer eröffnete die Außenprüfung und Nachschau auch erst am 10.5.2023, da er - wie telefonisch vereinbart - auf die Einreichung der Jahressteuererklärungen und Jahresabschlüsse für 2020 und 2021 gewartet hatte.
 - Aus den Korrespondenzen zwischen der steuerlichen Vertretung und der beschwerdeführenden Partei sei ersichtlich,

- dass der Jahresabschluss 2020 samt Steuererklärungen bereits im Oktober 2022 fertiggestellt war (E-Mail vom 03.10.2022 an Herrn ***Bf1***). In diesem E-Mail würden auch die Unterlagen für den Jahresabschluss 2021 angefordert.
- dass der Jahresabschluss 2021 samt Steuererklärungen bereits im Jänner 2023 fertiggestellt war (E-Mail vom 16.01.2023 an Herrn ***Bf1***). In diesem E-Mail würden auch die Unterlagen für den Jahresabschluss 2022 angefordert.
- Aus diesen Korrespondenzen sei somit eindeutig ersichtlich, dass die Berechnungsgrundlagen für die Erstattung der Selbstanzeigen bereits weit vor Ankündigung der Außenprüfung vorlagen. Die Einreichung der Jahresabschlüsse und Steuererklärungen 2020 und 2021 wurde nur deshalb nicht früher durchgeführt, weil man zur Sicherheit auch noch das Jahr 2022 buchhalterisch erfassen wollte, um allfällige Auswirkungen dieses Jahres auf die Vorjahre (zB Abgrenzungen) noch berücksichtigen zu können. Die Buchhaltung für das Jahr 2022 war im Zeitpunkt der Ankündigung der Außenprüfung kurz vor Fertigstellung.
- Es wurde darauf hingewiesen, dass es aufgrund des Umfangs der Buchhaltungen 2020, 2021 und 2022 gar nicht möglich gewesen wäre, diese sowie die Jahresabschlüsse 2020 und 2021 binnen einer Woche zu erstellen.

Als Eventualbegehren wurde vorgebracht:

Die Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG würde im konkreten Fall auf Basis der einzelnen Zahllasten der jeweiligen Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume berechnet. Dabei unberücksichtigt bleibe jedoch, dass es im Jahr 2021 auch zu einzelnen UVA-Gutschriften gekommen ist. Es wurde darauf hingewiesen, dass es gemäß § 29 Abs. 7 FinStrG keiner Zuordnung der Verkürzungsbeträge zu den einzelnen davon betroffenen Voranmeldungszeiträumen bedarf, wenn eine Selbstanzeige betreffend Vorauszahlungen an Umsatzsteuer im Zuge der Umsatzsteuerjahreserklärung erstattet wird.

Die Gesetzesstelle sei so zu interpretieren, dass bei der Jahresumsatzsteuererklärung 2021 nur die saldierte Jahres-Umsatzsteuerzahllast relevant ist. Somit sei dieser saldierte Wert auch der Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG zugrunde zu legen.

Bei Berücksichtigung des saldierten Jahreswerts ergibt sich folgende Abgabenerhöhung:

Umsatzsteuer 2020

€ 60.571,16

Umsatzsteuer 2021	€ 96.073,65
Umsatzsteuer 1-11/2022	€ <u>87,385.20</u>
Bemessungsbasis	€ 244.030,01
Abgabenerhöhung (20%)	€ 48.806,00

Die beschwerdeführende Partei begehrte die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheids In eventuelle die Festsetzung der Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG in Höhe von € 48.806,00.

In der abweisenden Beschwerdeentscheidung vom 19.01.2024 führte die belangte Behörde aus, das Wort "anlässlich" des § 29 Abs. 6 FinStrG sei in einer engen Sichtweise so zu interpretieren, dass nur Selbstanzeigen, die vor einer Ankündigung einer abgabenbehördlichen Prüfungsmaßnahme erstattet werden, strafbefreiende Wirkung ohne die Festsetzung und Entrichtung einer Abgabenerhöhung entfalten können (BFG RV/2100533/2023 vom 01.12.2023).

Gemäß § 29 Abs 7 FinStrG bedürfe es keiner Zuordnung der Verkürzungsbeträge zu den einzelnen davon betroffenen Voranmeldungszeiträumen, wenn eine Selbstanzeige betreffend Vorauszahlungen an Umsatzsteuer im Zuge der Umsatzsteuerjahreserklärung erstattet wird. Wird jedoch eine Aufgliederung auf die einzelnen Monate vorgenommen, sodass ersichtlich ist, welcher Verkürzungsbetrag auf welches Monat entfällt, seien diese Beträge der Bemessung der Abgabenerhöhung nach § 29 Abs 6 FinStrG zugrunde zu legen. Die in den Monaten März, April und Juni 2021 angefallenen Gutschriften an Umsatzsteuervorauszahlungen würden die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG nicht mindern.

Im Vorlageantrag vom 16.02.2024 wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO beantragt.

Die Vorlage der Bescheidbeschwerde an das Bundesfinanzgericht erfolgte am 19.03.2024.

Zum 09.09.2024 war von der Abgabenerhöhung (ZSA 2023) in Höhe von € 79.056,30 noch ein Betrag in Höhe von € 15.338,30 im Rückstand. In dieser Höhe war die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige der korrespondierenden Umsatzsteuer nach Ansicht des Amtes für Betrugsbekämpfung nicht gegeben, sodass diesbezüglich ein Finanzstrafverfahren geführt wurde.

Mit Erkenntnis des Spruchsenates zu Gz.-FV, welches am 15.01.2025 in Rechtskraft erwachsen ist, erging ein Schuldspruch im Sinne des Vorlageberichtes der Amtsbeauftragten vom 07.10.2024. Es erfolgte bereits eine Abschreibung der Abgabenerhöhung (ZSA) in Höhe von € 15.338,30.

Im Vorlagebericht vom 7.10.2024 wurde ausgeführt, die beschwerdeführende Partei habe im Rahmen seines Einzelunternehmens (Steuernummer ***BF StNr 2) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume 08/22 iHv € 7.330,14; 09/22 iHv € 8.660,55; 10/22 iHv € 19.117,08; 11/22 iHv € 16.019,08; 12/2022 iHv. € 7.700,81, 01/2023 iHv. € 1.554,48 und 02/2023 iHv. € 7.009,00, sohin iHv. insgesamt € 67.391,96 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und habe dadurch die Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit a FinStrG begangen und sei hiefür nach dem Strafsatz des § 33 Abs. 5 FinStrG zu bestrafen.

Den Parteien des Verfahrens wurde dies mit Beschluss vom 12. Februar 2025 vorgehalten. Dazu führte die beschwerdeführende Partei aus, in der mündlichen Spruchsenats-Verhandlung zu Gz.-FV vom 14.01.2025 sei die Frage nach der Zulässigkeit der Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG verfahrensrechtlich ausgeschieden und der Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorbehalten. Der beschwerdeführenden Partei wurde versichert, dass im Falle eines seiner Beschwerde stattgebenden BFG-Erkenntnisses eine amtswegige Wiederaufnahme des Finanzstrafverfahrens gemäß § 165 FinStrG statfinde und das Verfahren eingestellt werde. Dies deshalb, da bei Stattgabe der Beschwerde gegen die Abgabenerhöhung die am 18.04.2023 eingereichte Selbstanzeige auch ohne Bezahlung der Abgabenerhöhung strafbefreiend wirke und daher eine Bestrafung nach dem FinStrG aufgrund des Strafausschlussgrunds „Selbstanzeige“ nicht zulässig sei.

In der mündlichen Verhandlung am 16.04.2026 wurde der beschwerdeführenden Partei der E-Mail-Schriftverkehr des Richters mit Frau Amtsbeauftragte vom Amt für Betrugsbekämpfung offengelegt. Dieser beinhaltet insbesondere:

- Erkenntnis des Spruchsenates beim Amt für Betrugsbekämpfung vom 15.01.2025, Gz.-FV
- Sachverhaltsdarstellung der Amtsbeauftragten Amtsbeauftragte vom 07.10.2024
- Darstellung des Strafrahmens

Die beschwerdeführende Partei legt ergänzend Stundenaufzeichnungen betreffend den Leistungszeitraum März 2020 bis April 2023 vor, zum Beweis dafür, dass die Vertretung der Beschwerdeführenden Partei bereits an den Jahresabschlüssen der hier gegenständlichen Abschlüsse gearbeitet hätte. Und zwar im Ausmaß von 267 Stunden für die Buchhaltung und 46 Stunden für den Jahresabschluss aller 3 Jahre. Damit sei das Beschwerdevorbringen, dass die Buchhaltung bzw. die Selbstanzeige nicht erst nach Ankündigung der Betriebsprüfung

erfolgt sei, entsprechend dokumentiert. Seitens der belangten Behörde wird dieses Vorbringen nicht bestritten.

Weiters wird vorgebracht, dass der Bestrafung durch den Spruchsenat nur zugestimmt wurde, dass im Falle einer Stattgabe im Zusammenhang mit der Abgabenerhöhung die Wiederaufnahme des Verfahrens im Finanzstrafverfahrens im Raum steht. Der Spruchsenatsvorsitzende sieht dieses Verfahren offenbar als Vorfrage im Finanzstrafverfahren.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das von der belangten Behörde beauftragte Prüfungsorgan hat am 12.04.2023 telefonisch eine Außenprüfung für die Abgaben Einkommensteuer und Umsatzsteuer jeweils für die Zeiträume 2018-2021 sowie eine Nachschau für die Umsatzsteuer 2022-2023 vorangekündigt.

Am 18.4.2023 wurden mehrere Selbstanzeigen hinsichtlich Umsatzsteuer der Jahre 2020, 2021 und 1-11/2022 an das Finanzamt übermittelt. Diese beinhalteten folgende Abgabennachforderung in den einzelnen Voranmeldungszeiträumen:

Abgabe	Zeitraum	Mehrbetrag
Umsatzsteuer	Okt.20	17.765,99
Umsatzsteuer	Nov.20	18.864,41
Umsatzsteuer	Dez.20	24.120,73
Umsatzsteuer	Jän.21	9.363,27
Umsatzsteuer	Feb.21	5.299,67
Umsatzsteuer	Mai.21	31.073,13
Umsatzsteuer	Jul.21	2.903,27
Umsatzsteuer	Aug.21	24.855,56
Umsatzsteuer	Sep.21	3.722,58
Umsatzsteuer	Okt.21	13.290,79
Umsatzsteuer	Nov.21	7.387,28

Umsatzsteuer	Dez.21	17.489,76
Umsatzsteuer	Jän.22	8.607,66
Umsatzsteuer	Feb.22	7.368,08
Umsatzsteuer	Mär.22	4.879,73
Umsatzsteuer	Mai.22	3.470,56
Umsatzsteuer	Jun.22	4.444,67
Umsatzsteuer	Jul.22	5.104,03
Umsatzsteuer	Aug.22	9.712,94
Umsatzsteuer	Sep.22	8.660,55
Umsatzsteuer	Okt.22	19.117,08
Umsatzsteuer	Nov.22	16.019,90

Zum 09.09.2024 war von der Abgabenerhöhung (ZSA 2023) in Höhe von € 79.056,30 noch ein Betrag in Höhe von € 15.338,30 im Rückstand. In dieser Höhe war die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige der korrespondierenden Umsatzsteuer nach Ansicht des Amtes für Betrugsbekämpfung nicht gegeben, sodass diesbezüglich ein Finanzstrafverfahren geführt wurde. Mit Erkenntnis des Spruchsenates zu Gz.-FV, welches am 15.01.2025 in Rechtskraft erwachsen ist, erging ein Schuldspruch im Sinne des Vorlageberichtes der Amtsbeauftragten vom 07.10.2024. Davon betroffen waren:

Abgabe	Zeitraum	Mehrbetrag	Abgaben- erhöhung (30 %)	keine Straf- freierung für	Gutschrift
Umsatzsteuer	Aug.22	9.712,94	2.913,88	7.330,14	- 2.199,04
Umsatzsteuer	Sep.22	8.660,55	2.598,17	8.660,55	- 2.598,17
Umsatzsteuer	Okt.22	19.117,08	5.735,12	19.117,08	- 5.735,12
Umsatzsteuer	Nov.22	16.019,90	4.805,97	16.019,90	- 4.805,97

Es erfolgte bereits eine Abschreibung der Abgabenerhöhung (ZSA) in Höhe von € 15.338,30.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich unstrittig aus der Aktenlage.

3. Rechtliche Beurteilung

§ 29 Abs. 6 und 7 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) lauten:

„(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.

(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.“

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zur Finanzstrafgesetz-Novelle 2014, 177 BlgNR XXV. GP, führen zu § 29 Abs. 6 und § 265 Abs. 1w FinStrG aus:

"Es erscheint nicht gerechtfertigt, Selbstanzeigen, die zu einem Zeitpunkt erstattet werden, in dem bei verständiger Würdigung der Sachlage mit der Tatentdeckung gerechnet werden muss, ohne zusätzliche Leistung strafbefreiende Wirkung zukommen zu lassen. Daher soll Selbstanzeigen, die anlässlich von finanzbehördlichen Nachschauen, Beschaun, Abfertigungen oder Prüfungen von Büchern oder Aufzeichnungen erstattet werden, die strafbefreiende Wirkung nur mehr bei Entrichtung eines Zuschlages der verkürzten Abgaben zuzuerkennen. Dieser Zuschlag soll je nach Höhe der von der Selbstanzeige umfassten Abgabenverkürzung gestaffelt festgesetzt werden. Die Betragsgrenzen orientieren sich an den jeweiligen Wertgrenzen für die Zuständigkeit des Spruchsenates oder des Gerichtes. Der höchste Zuschlagssatz soll bei Verkürzungen über der Wertgrenze für Abgabenbetrug mit mehr als dreijähriger Freiheitsstrafdrohung zur Anwendung kommen. Im Falle bloß leichter Fahrlässigkeit soll kein Zuschlag als Voraussetzung für die Strafbefreiung zu entrichten sein. Eine Selbstanzeige wird jedenfalls dann als anlässlich einer solchen Amtshandlung erstattet,

wenn diese bereits angekündigt war oder sonst bekanntgegeben worden ist. Die neue Rechtslage ist auf alle nach dem 30. September 2014 erstatteten Selbstanzeigen anzuwenden."

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 2012, 1960 BlgNR XXIV. GP führen aus:

„Durch den vorgeschlagenen neuen Abs. 7 soll die bisherige Verwaltungspraxis, Selbstanzeigen im Zuge der Einreichung von Umsatzsteuer-Jahreserklärungen mit Restschuldausweis ohne Aufgliederung der Verkürzungsbeträge auf die einzelnen Voranmeldungszeiträume anzuerkennen, gesetzlich abgesichert werden.“

3.1. Zu den Abgabenerhöhungen

3.1.1. Zur Frage, ob die Selbstanzeigen anlässlich der Betriebsprüfung eingebracht wurden

Bei der Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe iSd § 29 Abs 6 FinStrG handelt es sich nicht um eine Erledigung iSd § 92 BAO mit den Wirksamkeitsvorschriften des § 97 BAO, sondern um tatsächliche Vorgänge, auf Grund derer der Selbstanzeiger oder die Person, für die die Selbstanzeige erstattet wird, in Kenntnis und bei Würdigung der Sachlage mit der Tatentdeckung rechnen musste. Mithin kommt es dabei darauf an, dass diese Person Kenntnis von einer bevorstehenden, in § 29 Abs 6 FinStrG genannten Maßnahme haben muss, welche Anlass zur Selbstanzeige bietet (vgl. VwGH 30.01.2020, Ra 2019/16/0205). Die telefonische Ankündigung der Betriebsprüfung durch das Prüfungsorgan war daher eine wirksame Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe iSd § 29 Abs 6 FinStrG.

Gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG tritt die strafbefreiende Wirkung von Selbstanzeigen für vorsätzlich oder grob fahrlässig begangene Finanzvergehen nur ein, wenn neben der Schadensgutmachung auch eine Abgabenerhöhung entrichtet wird, sofern die Selbstanzeige *"anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe erstattet"* wird.

Eine Selbstanzeige ist anlässlich einer angekündigten Prüfungsmaßnahme erstattet, wenn ein reiner zeitlicher Zusammenhang besteht. Das heisst:

- Eine Selbstanzeige wird jedenfalls dann als anlässlich einer Amtshandlung erstattet, wenn diese bereits angekündigt war oder sonst bekanntgegeben worden ist (vgl. BFG 01.12.2023, RV/2100533/2023);
- Der Zeitpunkt der Ankündigung einer abgabenbehördlichen Prüfungsmaßnahme ist die zeitliche Grenze, zu der eine strafbefreiende Selbstanzeige nicht mehr ohne eine Abgabenerhöhung denkbar ist (vgl. BFG 01.12.2023, RV/2100533/2023);

- Das Wort "anlässlich" ist eng dahingehend zu interpretieren, dass nur Selbstanzeigen, die vor einer Ankündigung einer abgabenbehördlichen Prüfungsmaßnahme erstattet werden, strafbefreiende Wirkung ohne Abgabenerhöhung entfalten können (vgl. BFG 01.12.2023, RV/2100533/2023).

Entgegen dem Argument der beschwerdeführenden Partei ist nach der aktuellen Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes kein kausaler Zusammenhang zwischen der Ankündigung einer Prüfung und der Selbstanzeige erforderlich.

- Es kommt nicht darauf an, ob die Ankündigung der Prüfungsmaßnahme kausal für die Erstattung der Selbstanzeige war.
- Das Bundesfinanzgericht stellt in der bisherigen Rechtsprechung (vgl. BFG 01.12.2023, RV/2100533/2023) klar, dass der Begriff "anlässlich" keine Einschränkung auf den Prüfungszeitraum und die im Prüfungsauftrag genannten Abgaben vorsieht.
- Die Abgabenbehörde muss nicht nachweisen, dass ein kausaler Risikozusammenhang zwischen Prüfungsankündigung und Selbstanzeige besteht (vgl. BFG 01.12.2023, RV/2100533/2023).

Diese enge zeitliche Auslegung des Begriffs "anlässlich" wird durch folgende Überlegungen gestützt:

- Der Gesetzgeber wollte mit § 29 Abs 6 FinStrG jedwedes Taktieren bei der Erstattung von Selbstanzeigen hintanhaltend (vgl. *Rzeszut*, Verschulden als zu klärende Vorfrage anlässlich einer Abgabenerhöhung, StExp 2018/78).
- Es sollte ein größerer Anreiz zur Rückkehr zur Steuerehrlichkeit bereits vor Anstoß durch die Behörde geschaffen werden.
- Eine Auslegung, die auf einen kausalen Zusammenhang abstellt, würde schwer beweisbare Fragen aufwerfen und zu Rechtsunsicherheit führen.

Die aktuelle Rechtslage hat folgende praktische Konsequenzen:

- Selbst wenn ein Steuerpflichtiger nachweisen kann, dass er bereits vor der Ankündigung einer Prüfung an einer Selbstanzeige gearbeitet hat, diese aber erst nach der Ankündigung einreicht, gilt die Selbstanzeige als "anlässlich" der Prüfung erstattet (vgl. BFG 01.12.2023, RV/2100533/2023).
- Die Vorbereitung einer Selbstanzeige mit längerer Verzögerung bei der Einreichung (z.B. fast ein Monat zwischen Entdeckung und Einreichung) spricht sogar für ein Abwarten, das der Gesetzgeber gerade verhindern wollte.
- Es ist nicht relevant, ob der Prüfungsumfang die offengelegten Sachverhalte umfasst - jede nach der Ankündigung erstattete Selbstanzeige löst die Pflicht zur Entrichtung einer Abgabenerhöhung aus (BFG 24.07.2025, RV/7101892/2025).

Die beschwerdeführende Partei konnte in diesem Punkt keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzeigen. Eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu dieser Rechtsfrage fehlt.

3.1.2. Zur Frage, ob bei der Jahresumsatzsteuererklärung 2021 nur die saldierte Jahres-Umsatzsteuerzahllast relevant ist

Gemäß § 29 Abs 6 FinStrG beträgt die Abgabenerhöhung je nach Höhe einen bestimmten Prozentsatz "der Summe der sich aus den Selbstanzeigen ergebenden Mehrbeträge". Der Gesetzgeber verwendet hier den Begriff "Mehrbeträge", ohne explizit festzulegen, ob bei der Umsatzsteuer auf die Voranmeldungszeiträume oder den Jahresbescheid abzustellen ist.

Der Begriff "Mehrbeträge" umfasst alles, was ein Selbstanzeiger als Verfehlung zugesteht. Die Bemessungsgrundlage einer Abgabenerhöhung auf die sich aus der Selbstanzeige ergebenden Mehrbeträge und nicht auf die Summe der von der Prüfung umfassten Verkürzungsbeträge.

Unter "Mehrbeträgen" sind lediglich die originären Abgabennachzahlungen zu verstehen. Bei der Umsatzsteuer sind dies jene Beträge, die durch die Selbstanzeige offengelegt wurden und zu einer Abgabennachforderung führen, unabhängig davon, ob diese aus einzelnen Voranmeldungszeiträumen resultieren oder sich erst aus der Jahreserklärung ergeben (vgl. BFG 24.07.2025, RV/7101892/2025).

Wenn einzelne Umsatzsteuer-Voranmeldungen Gegenstand einer Selbstanzeige sind, werden diese als separate Mehrbeträge berücksichtigt. Wenn die Jahreserklärung eine Abweichung von den eingereichten Umsatzsteuer-Voranmeldungen aufweist, kann die Differenz als Mehrbetrag gewertet werden (§ 29 Abs. 7 FinStrG). Entscheidend ist die Summe der tatsächlich hinterzogenen bzw. offengelegten Beträge, nicht deren formale Aufteilung (*Seilern-Aspang, Predota*, taxlex 2018, 395).

§ 29 Abs. 7 FinStrG hat im gegenständlichen Fall keine Auswirkung auf die Bemessungsgrundlage für die Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG. Zweck dieser Norm ist lediglich, Selbstanzeigen im Zuge der Einreichung von Umsatzsteuer-Jahreserklärungen mit Restschuldausweis ohne Aufgliederung der Verkürzungsbeträge auf die einzelnen Voranmeldungszeiträume anzuerkennen. Ein darüber hinaus gehender Normzweck kann nicht abgeleitet werden, wurde doch diese Bestimmung bereits vor der Neugestaltung der Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG durch die Finanzstrafgesetz-Novelle 2014 mit dem Abgabenänderungsgesetz 2012 in Kraft gesetzt.

Der Umstand, dass es im relevanten Zeitraum auch zu einzelnen UVA-Gutschriften gekommen ist, ist daher im Lichte der obigen Ausführungen ohne Belang, da lediglich die originären Abgabennachzahlungen als Bemessungsgrundlage heranzuziehen sind. Gutschriften bleiben außer Ansatz, sodass eine Saldierung nicht zulässig ist.

Die beschwerdeführende Partei konnte in diesem Punkt keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzeigen. Eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu dieser Rechtsfrage fehlt.

3.1.3. Zur Abänderung des angefochtenen Bescheides

Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 2 lit a FinStrG werden in Bezug auf Voranmeldungszeiträume begangen, sodass sachverhaltsmäßig hinsichtlich jedes solchen Zeitraums (unabhängig von der Höhe des Hinterziehungsbetrags) eine selbständige Tat (§ 21 Abs 1 FinStrG) vorliegt (vgl. OGH 11.2.2026, 13 Os 117/25t).

Die Abgabenerhöhung nach § 29 Abs 6 letzter Satz FinStrG betrifft als Nebenanspruch iSd § 3 Abs 2 lit a BAO eine konkrete Abgabe, somit die Steuern einer bestimmten Steuerart für einen konkreten Zeitraum.

Die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige ist, auch wenn sie mehrere Finanzvergehen betrifft, für jedes einzelne Finanzvergehen zu prüfen. Diese Eigenständigkeit bleibt auch bestehen, wenn mehrere Abgabenerhöhungen - wie auch mehrere Abgaben - in einem Sammelbescheid vorgeschrieben werden. Auch die gesetzliche Anknüpfung der Höhe der Abgabenerhöhung (der Prozentsatz der Mehrbeträge) an die Summe der sich aus einer Selbstanzeige ergebenden Mehrbeträge führt nicht zu einer Entkopplung.

Bei einer mehrere Zeiträume, sohin mehrere Abgaben betreffenden Selbstanzeige ist nicht eine Abgabenerhöhung, sondern sind mehrere Abgabenerhöhungen festzusetzen, nämlich je eine für jede einzelne Abgabe (vgl. BFG 24.07.2025, RV/7101892/2025).

Das Bundesfinanzgericht bestätigt inhaltlich den angefochtenen Bescheid ändert den Spruch aber dahin ab, dass die Abgabenerhöhungen zu den einzelnen Abgaben aufgeschlüsselt werden.

Da die Abgabenerhöhung zur Abwendung einer Strafverfolgung dient, gibt es keine Grundlage für eine Herabsetzung der Abgabenerhöhung bei erfolgter Bestrafung. Die Logik des § 29 Abs. 6 FinStrG basiert auf der Zahlung der Abgabenerhöhung vor einer Strafverfolgung, um diese abzuwenden. Wenn bereits eine Bestrafung erfolgt ist, entfällt nach § 29 Abs. 6 vorletzter Satz FinStrG die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabenerhöhung. Durch die teilweise Nichtentrichtung der Abgabenerhöhung (und/oder der verkürzten Abgaben) hat sich der aus der Selbstanzeige ergebende Mehrbetrag (=Bemessungsgrundlage für die Abgabenerhöhung) nicht geändert, sodass auch eine Herabsetzung des Prozentsatzes von 30 % auf 20 % im gegenständlichen Fall nicht in Betracht kommt.

Der angefochtene Bescheid war daher - wie im Spruch angeführt – abzuändern. Eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu dieser Rechtsfrage fehlt.

3.2. Zu Zulässigkeit einer Revision

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

Zu den im gegenständlichen Erkenntnis zu lösenden Rechtsfragen liegt keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor, sodass die Revision zuzulassen war.

Linz, am 22. April 2026