

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache Bf. (Bf.), vertreten durch Cash - Flow Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Eipeldauer Straße 48, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 8.1.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 2/20/21/22 vom 19.12.2017, über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach [§ 29 Abs. 6 FinStrG](#) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Aus Anlass der Beschwerde ist mit Spruchberichtigung vorzugehen:

Die Bemessungsgrundlagen der Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG werden wie folgt bestimmt und die Abgabenerhöhung abgeändert festgesetzt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Einkommensteuer	2009	9.338,03
Einkommensteuer	2010	11.929,00
Einkommensteuer	2011	17.888,00
Einkommensteuer	2012	19.411,00
Einkommensteuer	2013	20.887,00
Einkommensteuer	2014	21.011,00
Einkommensteuer	2015	22.912,00
Umsatzsteuer	2009	1.973,77

Umsatzsteuer	2010	3.448,54
Umsatzsteuer	2011	4.366,00
Umsatzsteuer	2012	5.348,00
Umsatzsteuer	2013	5.616,00
Umsatzsteuer	2014	5.656,00
Umsatzsteuer	2015	4.982,00
Umsatzsteuer	1-9/2017	4.760,00

Summe der Mehrbeträge: € 159.526,34, davon 20 % Abgabenerhöhung € 31.905,27.

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

### Entscheidungsgründe

Am 19.12.2017 erging ein Bescheid gemäß § 29 Abs. 6 Finanzstrafgesetz (FinStrG) über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung aufgrund nachstehender Bemessungsgrundlagen:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Einkommensteuer	2011	17.888,00
Einkommensteuer	2012	19.411,00
Einkommensteuer	2013	20.887,00
Einkommensteuer	2014	21.011,00
Einkommensteuer	2015	22.912,00
Umsatzsteuer	2011	4.366,00
Umsatzsteuer	2012	5.348,00
Umsatzsteuer	2013	5.616,00

Umsatzsteuer	2014	5.656,00
Umsatzsteuer	2015	4.982,00
Umsatzsteuer	1-9/2017	4.760,00

Summe der Mehrbeträge: € 132.837,00, davon 20 % Abgabenerhöhung € 26.567,40

Gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG tritt strafbefreiende Wirkung von anlässlich einer finanzbehördlichen 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. Sie beträgt bis zu einer Summe von 33.000 Euro 5 %, bis zu einer Summe von 100.000 Euro 15 %, bis zu einer Summe von 250.000 Euro 20 % und bei einer darüber hinausgehenden Summe 30 %.

Die gegenständliche Selbstanzeige wurde am 30.11.2017 anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau / Beschau / Abfertigung / Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren am 17.10.2017 erfolgten Anmeldung erstattet. Die Abgabenerhöhung war festzusetzen, da sich aus der Selbstanzeige der Verdacht eines vorsätzlichen /grob fahrlässigen Finanzvergehens ergibt.

Aufgrund der sich aus der Selbstanzeige ergebenden Summe der Mehrbeträge von € 132.837,00 ist die Abgabenerhöhung gem. § 29 Abs. 6 FinStrG mit 20 % zu bemessen.

\*\*\*\*\*

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 8.1.2018 mit folgenden Ausführungen:

"Gegen vorstehend angeführten Bescheid vom 19. Dezember 2017 bringe ich namens und auftrags meines Mandanten innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Beschwerde ein und erlaube mir anschließend dazu begründend auszuführen.

1. Sachverhalt:

Mit Telefonat vom 17.10.2017 wurde eine Betriebsprüfung für meinen Mandanten mit dem Schwerpunkt Überprüfung der im Jahr 2015 durchgeföhrten Umwandlung der I.GmbH auf den Alleingesellschafter Herrn D angekündigt, Gegenstand der Prüfung war demnach für die umgewandelte GmbH (I.GmbH, StNr 1) das Jahr 2015 (Umwandlungsstichtag war der 30.

November 2015) und für Herrn D das Jahr 2015 und die laufende USt-Nachscha. Als Termin für den Prüfungsbeginn wurde der 4.12.2017 vereinbart.

Am 30.11.2017 reichte ich als steuerlicher Vertreter eine Selbstanzeige für Herrn D bezüglich nicht erklärter Einkünfte aus Vermietung beim Finanzamt ein und übermittelte diese am 1.12.2017 per Mail an die zuständige Prüferin.

Aus diesem Grund erfolgte die Ausstellung des Prüfungsauftrags für Herrn D für den Zeitraum 2007 bis laufend.

## 2. Rechtliche Würdigung

Gem. § 29 (6) FinStrG hat die Behörde eine Abgabenerhöhung vorzunehmen, wenn eine Selbstanzeige nicht vor der Anmeldung einer Betriebsprüfung bekanntgegeben wird.

Die Anmeldung der Betriebsprüfung stellt gem. § 148 (5) BAO einen Verwaltungsakt dar, der schriftlich, mündlich oder fernmündlich erfolgen kann. Eine erste Kontaktaufnahme seitens der Behörde, die primär darauf gerichtet ist, die anstehende Prüfung zu planen und zeitlich abzustimmen, stellt noch keine Prüfungsanmeldung bzw. -ankündigung dar. Nur wenn die zeitliche Fixierung des Prüfungsbeginns, die zu prüfenden natürlichen oder juristischen Personen sowie die Abgabenarten und Zeiträume feststehen, kann von einer Prüfungsankündigung iSd § 29 (6) FinStrG gesprochen werden.

Aus der Rechtslage nicht klar erkennbar und auch in der Literatur und Judikatur nicht abschließend geklärt ist die Frage, ob die Abgabenerhöhung anhand der letztlich bescheidmäßig vorgeschriebenen Abgaben (Mehrbeträge) zu bemessen ist oder die Abgabenerhöhung ihre Grenze in dem der jeweiligen Betriebsprüfung zugrundeliegenden Prüfungsauftrag bzw. dem angekündigten Prüfungsfokus findet.

Meines Erachtens sollte der Prüfungsfokus maßgeblich sein, für welche Abgaben und Zeiträume eine Abgabenerhöhung zur Anwendung gelangt. Demnach sollte eine Abgabenerhöhung nur dann vorgeschrieben werden, wenn die Anmeldung bzw. Bekanntgabe - ebenso wie bei der Sperrwirkung nach § 29 (3) FinStrG - entsprechend konkret ist. Also den zu prüfenden Abgabepflichtigen sowie die zu prüfenden Abgabenarten und Zeiträume umfasst. In diesem Zusammenhang ist dabei nicht auf den letztlich ausgestellten Prüfungsauftrag abzustellen, sondern auf den tatsächlich angekündigten bzw. sonst bekanntgegebenen Prüfungsfokus. Der letztlich ausgedehnte Prüfungsauftrag ist Folge der eingebrachten Selbstanzeige und nicht ursprünglicher Prüfungsfokus.

Im gegenständlichen Fall erfolgte die Prüfungsankündigung telefonisch am 17.10.2017. Im Fokus des Prüfungsauftrages stand die Prüfung der Umwandlung weshalb auch zwei

Prüfungen gleichzeitig angekündigt wurden und der Zeitraum sich auch um den Umwandlungstichtag fügte.

Als Nachweis für den ursprünglichen Prüfungsfokus dient zunächst die Niederschrift über die Schlussbesprechung. Weiters wird - soweit es die Behörde für erforderlich erachtet - die Befragung der Prüferin, Frau Z, sowie die Befragung von Frau K, zuständige Sachbearbeiterin bei der Cash-Flow GmbH, beantragt.

Ich stelle daher den Antrag, den oben bezeichneten Bescheid in der Weise anzupassen, dass eine Abgabenerhöhung nur für die Jahre 2015 und 2017 vorgeschrieben wird, und die Abgabenerhöhung somit von den vorgeschriebenen € 26.567,40 auf einen Betrag von € 6.530,80 (zusammengesetzt; 20 % von € 22.912,00 [E 2015], von € 4.982,00 [U 2015], von € 4.760,00 [U 1-9/2017] reduziert wird.

\*\*\*\*\*

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 9.4.2018 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und dazu ausgeführt:

"Begründung:

Sachverhalt:

Mit Telefonat vom 17.10.2017 wurde eine Außenprüfung aus Anlass der im Jahr 2015 erfolgten Umwandlung der I.GmbH auf den Alleingesellschafter D angekündigt. Als Termin für den Prüfungsbeginn wurde der 04.12.2017 vereinbart. Am 30.11.2017 reichte der steuerliche Vertreter eine Selbstanzeige ein und übermittelte diese an die Prüferin. In weiterer Folge wurde der Prüfungsauftrag ausgestellt, welcher den Zeitraum 2007 bis laufend umfasste.

Die Steuerbescheide wurden entsprechend den Angaben der Selbstanzeige angepasst und eine Abgabenerhöhung gem. § 29 Abs 6 FinStrG für die gesamten Mehrbeträge festgesetzt.

Rechtliche Beurteilung:

Der steuerliche Vertreter schließt aus dem Begriff "anlässlich" der oben genannten Bestimmung des FinStrG, dass nur für Zeiträume, die jedenfalls Teil der Außenprüfung gewesen und somit dem Risiko einer Entdeckung ausgesetzt gewesen waren, Abgabenerhöhungen verhängt werden durften.

Diese Ansicht wird seitens der Finanz nicht geteilt. Erstens kann daraus, dass der Schwerpunkt ursprünglich im Jahr 2015 gelegen war nicht geschlossen werden, dass frühere Jahre nicht auch ohne Selbstanzeige geprüft worden wären und zweitens hatte eine Entdeckung von Unregelmäßigkeiten im Jahr 2015 - egal ob mittels Prüfung oder einer zeitlich

eingeschränkteren Selbstanzeige - unweigerlich zu einer Ausdehnung des Prüfungsauftrags auf alle noch nicht verjährten Steuerperioden geführt.

Es liegt zwar zu dieser Formulierung noch keine Entscheidung des VwGH vor, das BFG ließ in seiner Entscheidung vom 21.09.2017, RV/2100806/2017 jedoch bereits erkennen, dass es die Ansicht der Finanz, das Wort "anlässlich" in § 29 Abs 6 FinStrG nehme keine Einschränkung auf den Prüfungszeitraum und die im Prüfungsauftrag genannten Abgaben vor, teilt.

\*\*\*\*\*

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 8.5.2018:

"Wir berufen uns gem. § 88 Abs 9 WTBG auf die erteilte Vollmacht und stellen im Namen und Auftrag unseres Mandanten den Antrag gem. § 264 BAO, die Beschwerde vom 8.1.3018 gegen den Bescheid über die Festsetzung der Abgabenerhöhung gem. § 29 Abs 6 FinStrG für den Zeitraum 2011-2015 sowie 1-9/2017 vom 19.12.2017 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

Begründung:

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 9.4.2018, zugestellt am 11.4.2018, wurde die Beschwerde unseres oben angeführten Mandanten gegen den obgenannten Bescheid als unbegründet abgewiesen.

Innerhalb offener Frist gem. § 264 BAO wird nun die Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragt.

Betreffend die Beschwerdegründe wird auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen."

#### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

*Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat außer in den Fällen des § 278 das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.*

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

*Abs. 2: War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger 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 Errichtung der Abgabenerhöhung, dennoch errichtete Beträge sind gutzuschreiben. Die Abgabenerhöhung gilt als Nebenanspruch im Sinne des § 3 Abs. 2 lit. a BAO.*

Am 30.11.2017 wurde eine Selbstanzeige mit folgender Textierung eingereicht:

"Im Auftrag und Namen von Herrn D erstatten wir hiermit eine Offenlegung gemäß § 29 FinStrG und führen den uns auskunftsgemäß mitgeteilten Sachverhalt wie folgt aus:

Herr D hat im Zeitraum 2000 bis 2017 steuerpflichtige Mieteinnahmen (samt Betriebskosten) weder im Rahmen der Einkommensteuer- und Umsatzsteuererklärungen sowie Umsatzsteuervoranmeldungen erklärt, noch die damit verbundenen Abgaben (Einkommensteuer und Umsatzsteuer) ordnungsgemäß abgeführt (siehe dazu nachstehend unter Punkt 1.1.1.). Des Weiteren wurden in den Jahren 2010 bis 2015 geringfügige Zinseinnahmen nicht im Rahmen der Einkommensteuererklärungen offen gelegt (siehe dazu nachstehend unter Punkt 1.1.2.). Es werden daher im Rahmen dieser Offenlegung einerseits die Verfehlungen dargelegt und andererseits der Sachverhalt umfassend offen gelegt.

1. Offenlegung der Umstände gemäß § 29 Abs. 2 FinStrG und Darlegung der Verfehlung gemäß § 29 Abs. 1 FinStrG

1.1. Offenlegung der Umstände:

1.1.1. Einkünfte aus Mieteinnahmen:

Herr D ist Eigentümer folgender Liegenschaften:

a) Weg (eingetragen im Grundbuch unter der GBNR.) - Erwerb durch Kauf im Jahr 1992, vermietet seit 9/2000

Beschreibung; altes sanierungsbedürftiges Einfamilienhaus mit Garten, in Kleingartensiedlung, Grundstück 380 m<sup>2</sup>, ca. 90 m<sup>2</sup> Wohnfläche, ehemals Eigennutzung nach Umzug Vermietung ab 9/2000, meist auf 3 Jahre befristet, anfänglich häufige Mieterwechsel, seit 5/2009 Langmieter mit regelmäßiger Mietvertragsverlängerung Miete inkl. Betriebskostenkonto anfangs inkl. Stromkosten.

b) Weg1 (eingetragen im Grundbuch unter der GBNr1) - Erwerb durch Kauf im Jahr 2001, vermietet ab 8/2002

Beschreibung: Einfamilienhaus mit kleinen Garten, Eckgrundstück 365 m<sup>2</sup>, ca. 110 m<sup>2</sup> Wohnfläche, Vermietung ab 8/2002 an Studenten WG mit 4 Personen, meist auf 3 Jahre

befristet, wurde immer wieder verlängert, teilweise häufige Wechsel der einzelnen Mieter, Miete inkl. Betriebskostenakonto inkl. Gas- und Stromkosten.

c) Str. (eingetragen im Grundbuch unter der GBNr3) - Erwerb durch Kauf im Jahr 2005, vermietet ab 6/2005

Beschreibung: Kleines altes Sommerhaus in Kleingartenanlage am Berg (B), nur per Fuß über 350 Stufen erreichbar. Grundstücksgröße 949m<sup>2</sup> aufgeteilt auf kleinen Vordergarten in Hanglage und sehr großer praktisch nicht nutzbarer Fläche hinter dem Haus in steiler Hanglage (nicht begehbar), ca. 40m<sup>2</sup> Wohnfläche, Vermietung ab 6/2005, meist auf 5 Jahre befristet, häufige Mieterwechsel und Leerstand, Miete inkl. Betriebskostenakonto.

d) Gasse (eingetragen im Grundbuch unter der GBNr4) - Erwerb durch Kauf im Jahr 2007, vermietet ab 10/2007

Beschreibung: Einfamilienhaus mit kleinem Garten, Grundstück 204 m<sup>2</sup>, ca. 80 m<sup>2</sup> Wohnfläche, Vermietung ab 10/2007 an Studenten WG mit 4 Personen, meist auf 3 Jahre befristet, wurde immer wieder verlängert, tw. häufige Wechsel der einzelnen Mieter, Miete inkl. Betriebskostenakonto inkl. Gas- und Stromkosten.

e) Str.1 (eingetragen im Grundbuch unter der GBNr.5) — Erwerb durch Kauf im Jahr 2009, vermietet ab 9/2009.

Beschreibung; Garconniere in Altbau, 30 m<sup>2</sup> Wohnfläche, Vermietung ab 9/2009, auf 3 Jahre befristet, mit Verlängerung, Langmieter, Miete inkl. Betriebskostenakonto.

f) Weg2 (eingetragen Im Grundbuch unter der GBNr6) — Erwerb durch Kauf im Jahr 2010, vermietet ab 10/2010

Beschreibung: Einfamilienhaus mit Garten, Grundstück 475 m<sup>2</sup>, ca. 185 m<sup>2</sup> Wohnfläche, Vermietung ab 10/2010 an Studenten WG mit 6 Personen, auf 3 Jahre befristet, wurde immer wieder verlängert, teilweise häufige Wechsel der einzelnen Mieter, Miete inkl. Betriebskostenakonto inkl. Gas- und Stromkosten.

g) Str.2 (eingetragen im Grundbuch unter der GBNr.7) — Erwerb durch Kauf im Jahr 2011, vermietet ab 7/2011

Beschreibung; altes sanierungsbedürftiges kleines Einfamilienhaus mit großem Garten, in Kleingartensiedlung mit Zufahrtmöglichkeit, Grundstück 750 m<sup>2</sup>, ca. 50 m<sup>2</sup> Wohnfläche, Vermietung ab 07/2011, auf 5 Jahre befristet, bisher nur ein Mieter, mit diesem wurde verlängert, Miete inkl. Betriebskostenakonto.

h) Gasse2 (eingetragen im Grundbuch unter der GBNr.8), Erwerb durch Kauf im Jahr 2015 in den Erklärungen 2015 bereits deklariert.

Beschreibung; Einfamilienhaus mit Garten, Grundstück 442 m<sup>2</sup>, ca. 162 m<sup>2</sup> Wohnfläche, Vermietung ab 9/2015, auf 3 Jahre befristet, Miete inkl. Betriebekostenakonto.

Aus den angeführten Liegenschaften bezog Herr D Einnahmen aus der Vermietung, beginnend mit September 2000 (Objekt a). Die Einnahmen betreffend die Liegenschaften a) bis g) hat Herr D beginnend mit September 2000 weder der Einkommensteuer noch der Umsatzsteuer unterworfen. Betreffend das Objekt h) wurden zwar die Einnahmen im Jahr 2015 im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2015 sowie im Wege der Umsatzsteuererklärung 2015 erklärt und versteuert, jedoch die Betriebskosten als Durchlaufposten gesehen. Dies wird nunmehr dahingehend richtiggestellt, dass alle Einnahmen incl. Betriebskosten und die tatsächlichen Aufwendungen angesetzt werden.

Aufgrund der unterschiedlichen Verjährungsbestimmungen im Finanzstrafrecht und im Abgabenrecht wird im Rahmen dieser Offenlegung der gesamte Zeitraum 2000 bis 2017 dargestellt und offengelegt.

A. Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen im Zeitraum 2000 bis 2006 darf wie folgt ausgeführt werden;

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Einkommensteuer und die Umsatzsteuer wurden im Wege der Schätzung ermittelt. Die Schätzmethode stellt sich wie folgt dar:

- Die Bemessungsgrundlagen wurden für jedes Objekt anhand des Anschaffungszeitpunktes und des Vermietungsbeginns ermittelt. Da Aufzeichnungen in diesen Jahren nicht mehr vollständig verfügbar sind, wurde ein Durchschnittswert der ganzjährigen Mieteinnahmen der Jahre 2007-2009 auch in diesen Verfahren jeweils bis zum Beginn der jeweiligen Vermietung angesetzt. Ebenso wurde mit den Betriebskosten verfahren. Die Abschreibung wurde auf Basis der Anschaffungskosten und auf Basis des Objektzustandes ermittelt.
- Die angeführten Schätzwerte für die Vorsteuer, Betriebskosten und Mieten beruhen auf den durchschnittlichen Werten der Jahre 2007-2009.
- Lediglich das Objekt a) war im Jahr 2008 und 2009 nicht durchgehend vermietet, ab 2010 jedoch konstant. Darum wurde hier für den Durchschnittswert der Mieteinnahmen nur das Jahr 2007 (ganzjährige Vermietung!) herangezogen.

Die Bemessungsgrundlagen sind in der Beilage 1 (Seite 1-3) dargestellt. Die Ermittlung der Abschreibung ist in Beilage 5 dargestellt.

B. Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen im Zeitraum 2007 bis 2017 darf wie folgt ausgeführt werden:

- Die nachstehende Darstellung der Bemessungsgrundlagen erfolgt sowohl für die Umsatzsteuer 2007 bis 2015 als auch für die Einkommensteuer 2007 bis 2015 getrennt nach einzelnen Jahren (sohin je Veranlagungszeitraum). Siehe Beilagen 2 (Zusammenfassung) und 2 a-h (Objektdetail).
- Die Darstellung der Umsatzsteuer für das Jahr 2016 bis 9/2017 erfolgt entsprechend den monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungszeiträumen (sohin 1-12/2016 sowie 1-9/2017); siehe Beilagen 3 (Zusammenfassung) und 3 a-h (Objektdetail).
- Die Einkommensteuererklärung (samt den jeweiligen Beilagen E1b für sämtliche Vermietungsobjekte lit a) bis h) für das Jahr 2016 wird — unter Inanspruchnahme der Beraterfristen — in den nächsten Tagen elektronisch eingereicht, die Bemessungsgrundlagen werden jedoch in dieser Offenlegung bereits selbstständig dargestellt. Siehe Beilage 4 (Seite 1+2).
- Die Umsatzsteuererklärung 2016 (mit allen vorgenannten Vermietungsobjekten lit. a bis h) wird ebenfalls - unter Inanspruchnahme der Beraterfristen - in den nächsten Tagen elektronisch eingereicht, die Bemessungsgrundlagen für die Voranmeldungszeiträume 2016 werden jedoch - siehe vorhin - in dieser Offenlegung bereits selbstständig dargestellt. Siehe Beilagen 3 (Zusammenfassung) und 3 a bis h (Objektdetail).
- Die Bemessungsgrundlagen wurden für jedes Objekt anhand des Anschaffungszeitpunktes und des Vermietungsbeginns ermittelt.
- Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer (wobei die erzielten Einnahmen, wie aus den Beilagen 2 bis 4 ersichtlich ist, zur Gänze offen gelegt wurden) wurden von den Einnahmen Abschreibung, Betriebskosten, Instandhaltungen und Instandsetzungsaufwendungen in Abzug gebracht. Dabei wurde folgende Vorgehensweise gewählt:  
Abschreibung - Basis Kaufpreis incl. Nebenspesen abzüglich 20-40 % Grundanteil (je nach Objektzustand - siehe Objektbeschreibung und Beilage 5) bzw. Änderung ab 2016 des Grundanteiles auf 40% mit einem Afa-Satz von 1,5% bzw. für das Objekt e) ein Grundanteil von 30 % da hier mehr als 10 Wohneinheiten bestehen.  
Betriebskosten wurden für 2007 anteilig lt. der Abrechnung, für die Jahre 2008-2015 im Abrechnungszeitpunkt und danach nach tatsächlicher Zahlung geltend gemacht. Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwand wurde auf Basis vorhandener Belege angesetzt.

Die offengelegten Bemessungsgrundlagen sind den Beilagen 2, 2 a-h, 3a-h, 4 und 5 zu entnehmen.

#### 1.1.2. Einkünfte aus ausländischen Kapitalerträgen:

Die in der Beilage 6 dargestellten Erträge aus der Veranlagung des angegebenen Vermögens wurden im Zeitraum 2010 bis 2015 nicht der Österreichischen Besteuerung unterworfen, dh nicht in den Einkommensteuererklärungen erklärt und die damit verbundene

Einkommensteuer/Kapitalertragsteuer nicht entrichtet. Für das Jahr 2016 wurden diese Kapitaleinkünfte bereits in der Steuererklärung erfasst. Diese wird - unter Inanspruchnahme der Beraterfristen in den nächsten Tagen elektronisch eingereicht, die Bemessungsgrundlagen werden jedoch in dieser Offenlegung bereits vollständig dargestellt.

Es handelt sich dabei um folgende ausländische Konten/Investments

- C
- DE
- m

Mangels Verhandenseins der Vermögensunterlagen für die Jahre 2011 und 2012 erfolgte die Berechnung (Schätzung) der Kapitaleinkünfte aus dem Konto bei der DE anhand der Guthabensstände zum Ende des Jahres 2010 und zu Beginn des Jahres 2013 unter Anwendung eines Habenzinssatzes von 1%. Für die anderen Positionen liegen Aufzeichnungen vor, die Grundlage der ermittelten Bemessungsgrundlagen sind.

Die Bemessungsgrundlagen der nicht erklärten ausländischen Kapitalerträge sind in der Beilage 6 dargestellt.

### 1.2. Darlegung der Verfehlungen:

Die Mieteinnahmen die unter Punkt 1.1.1. festgehalten wurden, wurden im Zeitraum 2000 bis 2017 weder erklärt noch der Österreichischen Einkommensteuer (Jahre 2000 bis 2016; wobei die Einkommensteuererklärung 2015 im Rahmen der Beraterfristen in den nächsten Tagen erst eingereicht wird) noch der österreichischen Umsatzsteuer (2000 bis 2015) nach den Umsatzsteuervoranmeldungen 1-12/2016 und 1-9/2017 unterworfen.

Die Veranlagungseinkünfte aus den Konten, die unter Punkt 1.1.2. festgehalten sind. wurden nicht der österreichischen Einkommensteuer/Kapitalertragsteuer unterworfen.

### 2. Personen, für die die Selbstanzeige gemäß § 29 Abs. 5 FinStrG erstattet wird

D, geb. XY, wohnhaft Z, StNr.

### 3. Berechnung/ Entrichtung/Veranlagungsstand

Die von der Behörde vorgeschriebene Einkommensteuer wie auch die Jahresumsatzsteuer werden nach bescheidmäßiger Vorschreibung mit einem einschlägigen Verwendungszweck entsprechend der auszufertigenden Buchungsmitteilung rechtzeitig abgeführt werden.

Hiermit wird vorsorglich der Antrag gem. [§ 212 Abs. 1 BAO](#) auf Stundung dieser Abgaben bis 2 Monate nach Bekanntgabe der Abgabenbescheide gestellt.

Hinsichtlich der Umsatzsteuervorauszahlungen 1-12/2016 und 1-9/2017 wird eine Stundung der Abgaben gem. § 212 Abs. 1 BAO bis 1 Jahr ab Erstattung der Selbstanzeige beantragt.

Die Einbringlichkeit sämtlicher Abgaben ist durch den Aufschub nicht gefährdet und stehen die finanziellen Mittel bereit.

Die Stundungsansuchen erfolgen nur aus finanzstrafrechtlicher Vorsicht, so dass zunächst die vorzuschreibenden Beträge im Rahmen der Prüfung des Zahlenmaterials durch die Abgabenbehörde abgewartet und in der Folge aber sofort bezahlt werden können, um auch die Entrichtung rasch voranzutreiben.

Herr D hat die letzten Steuererklärungen (ESt und USt) für 2015 eingereicht. Diese wurden bereits veranlagt.

#### 4. Rechtzeitigkeit der Offenlegung

Die Offenlegung ist rechtzeitig, da zum Zeitpunkt der Offenlegung keine wie immer gearteten Verfolgungshandlungen gesetzt worden sind oder eine Entdeckung der Tat erfolgt ist. Die Offenlegung erfolgt bei einem zuständigen Finanzamt iSd § 29 Abs. 1 FinStrG.

Die laut dem angeschlossenen Verzeichnis übermittelten Beilagen bilden einen integrierenden Bestandteil dieses Schreibens."

Die Abgabennachforderungen für die Jahre 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 und 1-9/2017 und die Abgabenerhöhung wurden mit Überweisungen vom 28.12.2017 entrichtet.

Die Abgabenerhöhung wurde unter 6 Einzelbuchungen für 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 und 2017 jahresweise am Abgabenkonto des Bf. erfasst.

Die Umsatzsteuernachforderungen waren bei Nachmeldung bereits fällig, jedoch sieht die Bestimmung des § 29 Abs. 2 FinStrG als zulässige Entrichtung auch die Erwirkung einer Stundung nach § 212 BAO vor.

Trotz des Stundungsantrages wurden die Abgabenschuldigkeiten binnen Monatsfrist ab Einreichung der Selbstanzeige entrichtet, daher ist die Entrichtung als Voraussetzung einer strafaufhebenden Wirkung der Selbstanzeige gegeben.

Einreichung der Selbstanzeige anlässlich einer finanzbehördlichen Prüfung:

Laut TZ 1 des Protokolls über die Schlussbesprechung nach der abgabenbehördlichen Prüfung beim Bf. wurde die Prüfung am 17.10.2017 telefonisch dem steuerlichen Vertreter gegenüber angemeldet und der Prüfungsbeginn mit 4.12.2017 vereinbart.

Wie den im Arbeitsbogen der Prüferin zu ABNr. AbNr. erliegenden Unterlagen zu entnehmen ist, wurden bereits am 3. Juli 2017 Fallinformationen gesammelt. Unter der Überschrift Allgemeines ist unter OENACE Sonstige Vermietung und Verpachtung von eigenen und geleasten Grundstücken angegeben. Demnach war die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung bereits vor Prüfungsanmeldung als Prüfungsgegenstand im Visier der Abgabenbehörde.

Zu BFG 24.5.2018, [RV/7102977/2017](#) hat der VwGH nunmehr mit Erkenntnis vom 26.3.2019, [Ro 2019/16/0003](#) über die zuvor offene Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zur Auslegung des Wortes "anlässlich" in [§ 29 Abs. 6 FinStrG](#) abgesprochen:

"Die Abgabenbehörde und das BFG waren bei der Bemessung der Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG idF FinStrG\_Novelle 2014 weder auf den Zeitraum ab dem Inkrafttreten dieser Novelle noch auf jenen in der Ankündigung beschränkt, sondern konnten prüfen, ob der Bemessung der Abgabenerhöhung sämtliche während des gesamten Zeitraumes der Selbstanzeige verkürzten Abgabenbeträge zugrunde zu legen seien, weil die Selbstanzeige auch insoweit anlässlich der angekündigten Außenprüfung erstattet worden sei."

Es sind somit alle vom Bf. anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung einbekannten Mehrbeträgen = Verkürzungsbeträge als Bemessungsgrundlage für die Abgabenerhöhung heranzuziehen.

Gemäß [§ 207 Abs. 1 BAO](#) unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Abs. 2: Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Gemäß [§ 208 Abs. 1 lit. a BAO](#) beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Gemäß [§ 4 Abs. 1 BAO](#) entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Abs. 2: Der Abgabenanspruch entsteht insbesondere lit. a bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer 2. für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch nach Z 1 schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht.

Verkürzungen:

Der Bf. war steuerlich erfasst, die Einkommensteuererklärungen wurden elektronisch eingereicht.

2007: Für das Jahr 2007 wurde keine Umsatzsteuererklärung eingereicht, damit wurde die Verkürzung mit dem Ende der gesetzlichen Einreichfrist am 30.6.2008 bewirkt.

Die unrichtige Einkommensteuererklärung vom 1.10.2008 führte zum unrichtigen Erstbescheid vom 3.10.2008.

2008: Für das Jahr 2008 wurde keine Umsatzsteuererklärung eingereicht, damit wurde die Verkürzung mit dem Ende der gesetzlichen Einreichfrist am 30.6.2009 bewirkt.

Die unrichtige Einkommensteuererklärung vom 23.10.2009 führte zum unrichtigen Erstbescheid vom 27.10.2009.

2009: Für das Jahr 2009 wurde keine Umsatzsteuererklärung eingereicht, damit wurde die Verkürzung mit dem Ende der gesetzlichen Einreichfrist am 30.6.2010 bewirkt.

Die unrichtige Einkommensteuererklärung vom 9.6.2010 führte zum unrichtigen Erstbescheid vom 16.6.2010.

2010: Für das Jahr 2010 wurde keine Umsatzsteuererklärung eingereicht, damit wurde die Verkürzung mit dem Ende der gesetzlichen Einreichfrist am 30.6.2011 bewirkt.

Die unrichtige Einkommensteuererklärung vom 20.10.2011 führte zum unrichtigen Erstbescheid vom 21.10.2011.

2011: Für das Jahr 2011 wurde keine Umsatzsteuererklärung eingereicht, damit wurde die Verkürzung mit dem Ende der gesetzlichen Einreichfrist am 30.6.2012 bewirkt.

Die unrichtige Einkommensteuererklärung vom 25.9.2012 führte zum unrichtigen Erstbescheid vom 26.9.2012.

2012: Für das Jahr 2012 wurde keine Umsatzsteuererklärung eingereicht, damit wurde die Verkürzung mit dem Ende der gesetzlichen Einreichfrist am 30.6.2013 bewirkt.

Die unrichtige Einkommensteuererklärung vom 16.10.2013 führte zum unrichtigen Erstbescheid vom 17.10.2013.

2013: Für das Jahr 2013 wurde keine Umsatzsteuererklärung eingereicht, damit wurde die Verkürzung mit dem Ende der gesetzlichen Einreichfrist am 30.6.2014 bewirkt.

Die unrichtige Einkommensteuererklärung vom 2.6.2014 führte zum unrichtigen Erstbescheid vom 3.6.2014.

2014: Für das Jahr 2014 wurde keine Umsatzsteuererklärung eingereicht, damit wurde die Verkürzung mit dem Ende der gesetzlichen Einreichfrist am 30.6.2015 bewirkt.

Die unrichtige Einkommensteuererklärung vom 28.9.2015 führte zum unrichtigen Erstbescheid vom 29.9.2015.

2015: Für das Jahr 2015 wurden eine unrichtige Einkommensteuererklärung und eine unrichtige Umsatzsteuererklärung am 20.2.2017 eingereicht, dies führte zu unrichtigen Erstbescheiden vom 11.4.2017.

2017: In den zuvor für die Monate 1-9/2017 eingereichten Umsatzsteuervorauszahlungen waren nicht alle in diesen Zeiträumen erzielten Umsätze offengelegt worden.

Es wurden somit Verkürzungen bewirkt, indem Abgabenschuldigkeiten bescheidmäßig zu niedrig festgesetzt wurden (E 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 und U 2015), indem die Behörde zum Ende der Erklärungsfrist in Unkenntnis von der Entstehung des Abgabenanspruches war (U 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014) und indem entgegen der Bestimmung des § 21 UStG Vorauszahlungen an Umsatzsteuer nicht in richtiger Höhe gemeldet und entrichtet wurden.

Im Rahmen der Vorfragenprüfung nach § 116 BAO ist bei dem Umstand, dass über Jahre hinweg bedeutende Mieteinnahmen erzielt aber gänzlich der Abgabenbehörde verschwiegen wurden, von Vergehen nach § 33 Abs. 1, 3 lit. a und § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG und damit von Vorsatz als Verschuldenform auszugehen.

Richtig ist die Abgabenbehörde somit von hinterzogenen Abgaben ausgegangen und hat Abgabenfestsetzungen an Einkommensteuer und Umsatzsteuer ab dem Veranlagungsjahr 2007 vorgenommen.

Jedoch liegt lediglich eine Festsetzung einer Abgabenerhöhung für die Jahre 2011 bis 2017 vor. Die Abgabenerhöhung ist nach der Summe der Verkürzungsbeträge zu berechnen

und teilt, was ihre Festsetzungsverjährung betrifft, nach § 207 Abs. 2 BAO das Schicksal der verkürzten Abgaben.

Daher war das BFG angehalten, die Bemessungsgrundlage dem Gesetz entsprechend richtig zu stellen und im Rahmen einer Spruch- und Begründungsberichtigung mit einer weiteren Festsetzung hinsichtlich des auf die noch nicht festsetzungsverjährten Abgaben entfallenden Abgabenerhöhungsteilbetrages vorzugehen.

Zur bisherigen Bemessungsgrundlage: € 132.837,00 kommen folgende Beträge hinzu.

U und E 2007 und 2008 wären zwischenzeitig festsetzungsverjährt, daher kann auch keine Abgabenerhöhung mehr festgesetzt werden.

U 2009 € 1.973,77, E 2009 € 9.338,03, U 2010 € 3.448,54, E 2010 € 11.929,00

Die Bemessungsgrundlage ist daher richtig € 159.526,34. Die Abgabenerhöhung beträgt somit € 31.905,27.

Informativ wird bekanntgegeben, dass zur Erzielung der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige der Differenzbetrag von € 5.337,87 im Rahmen der Vorgaben des § 29 Abs. 2 FinStrG ab Bekanntgabe der Festsetzung durch das BFG zu entrichten ist.

### **Zulässigkeit einer Revision**

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

Eine solche Rechtsfrage liegt verfahrensgegenständlich nicht vor.

Wien, am 3. Mai 2019