

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache Bf, (Bf.)vertreten durch Steuerberater und Rechtsanwalt, über die Beschwerde vom 20.03.2017 gegen den Bescheid der belannten Behörde Finanzamt Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 20.02.2017, y, betreffend Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 18.9.2017 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird – ersatzlos – aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

Am 20.2.2017 erließ das Finanzamt Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg einen Bescheid gemäß § 29 Abs. 6 Finanzstrafgesetz (FinStrG) über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung von € 200.481,40 aufgrund nachstehender Bemessungsgrundlage:

Abgabenart Zeitraum      Mehrbetrag in €

UST 09/2016 - 12/2016      668.271,34

Summe der Mehrbeträge 668.271,34 davon Abgabenerhöhung 30 %

Zur Begründung wurde ausgeführt:

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 17.02.2017 anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau / Beschau / Abfertigung / Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren am 13.02.2017 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 € 668.271,34 ist die Abgabenerhöhung gem. § 29 Abs. 6 FinStrG mit 30 % zu bemessen."

\*\*\*\*\*

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 17.3.2017:

"Im Namen und in Vollmacht der angeführten Steuerpflichtigen erheben wir innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Beschwerde gem. § 243 BAO gegen den Bescheid über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG vom 20.02.2017.

Diese Abgabenerhöhung wurde für die Selbstanzeige am 17.02.2017 anlässlich einer finanzbehördlichen Prüfung festgesetzt.

Die Beschwerde richtet sich gegen die Festsetzung eines Abgabenerhöhungsbetrages und es wird die gänzliche Aufhebung des Abgabenerhöhungsbetrages beantragt.

### **Begründung:**

Die Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG kommt grundsätzlich bei kumuliertem Erfüllen von zwei Voraussetzungen zum Tragen: Erstattung einer Selbstanzeige

- anlässlich von Prüfungshandlungen nach deren Anmeldung bzw. sonstiger Bekanntgabe,
- hinsichtlich vorsätzlich bzw. grob fahrlässig begangener Finanzvergehen.

Liegen diese beiden Voraussetzungen vor, tritt strafbeffeiende Wirkung somit nur ein, wenn zusätzlich zur Schadengutmachung nach § 29 Abs. 2 FinStrG auch eine mit Bescheid der Abgabenbehörde festzusetzende Abgabenerhöhung zeitgerecht entrichtet wird.

Im ersten Teil der Beschwerde wird die subjektive Tatvoraussetzung ins Auge gefasst. Es wird der Nachweis geführt, dass seitens der Steuerpflichtigen kein vorsätzliches oder grob fahrlässiges Verhalten vorlag.

Allgemeine Unternehmenssituation:

Die Gründung der E.GmbH erfolgte im Jahr 2000. Das Unternehmen ist in der Baubranche, speziell im Bau, tätig. Seit Anbeginn an wird die Buchhaltung im Unternehmen selbst durch Herrn W.B. geführt.

Im Jahr 2016 wurden Umsatzerlöse von rund 10,5 Mio Euro erzielt. Die Materialaufwendungen inklusive der Leistungen von Subunternehmern betragen rund 9,4 Mio Euro.

Bisher war die steuerliche Gebarung der Steuerpflichtigen tadellos.

Im Jahr 2011 wurde die erste Außenprüfung seitens der Abgabenbehörde durchgeführt. Der Prüfzeitraum war 2007 bis 2009 mit dem Nachschauzeitraum 01/2010 bis 12/2010. Hinsichtlich der Umsatzsteuer und der Körperschaftsteuer gab es keine Feststellungen!

Eine weitere Prüfung fand im Jahr 2016 statt. Es wurden die Jahre 2012 bis 2014 untersucht, das Jahr 2015 war Gegenstand der Nachschau. In der Umsatzsteuer gab es wiederrum keinerlei Feststellungen.

Geringfügige Gewinnerhöhungen führten für die Jahre 2012 bis 2014 zu einer Nachforderung an Körperschaftsteuer von insgesamt 1.956 Euro (für alle 3 Jahre).

Die Kontrolle und Verbuchung von Teilrechnungen im Unternehmen:

Im Frühjahr 2016 wurde von der E.GmbH ein neuer Auftrag im Zusammenhang mit der x. in G.N. bei S übernommen. Das Auftragsvolumen der E.GmbH liegt bei etwa 15 Mio Euro. Den Großteil der Leistungen erbringt die E.GmbH durch die Vergabe an Subunternehmen, dieser Aufwand wird bei etwa 13 Mio Euro liegen. Der Zeitraum der Abwicklung erstreckt sich etwa von Anfang 2016 bis März 2018.

Im Zuge dieser Auftragsabwicklung legt die E.GmbH an den Auftraggeber Rechnungen nach Maßgabe der vereinbarten Baumeilensteine. Das sind vereinbarte Bauabschnitte. Sind diese fertiggestellt, darf die E.GmbH an den Auftraggeber Teilrechnungen stellen. Diese Abrechnungszeiträume sind jedenfalls keine regelmäßigen monatlichen Zeiträume, sondern davon abweichende.

Von den beauftragten Subunternehmen werden allerdings schon in der Regel monatliche Teilrechnungen an die E.GmbH gelegt. Dies führt dazu, dass laufend monatlich hohe Vorsteuerbeträge in der Buchhaltung anfallen. Gibt es in einem Monat nur wenige Ausgangsrechnungen, führen die Vorsteuern zu einem Guthaben in der Umsatzsteuervoranmeldung, andernfalls ergibt sich eine Zahllast. Daraus entstehen stark schwankende Umsatzsteuervoranmeldungen. Hier ist eine Aufstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen 2016 mit den bereits korrekten Beträgen nach der Selbstanzeige:

Zeitraum Betrag korrekt

UVA Jän.16 -4.659,31 Guthaben

UVA Feb.16 902,43 Zahllast

UVA Mär.16 284.688,46 Zahllast

UVA Apr.16 -17.079,41 Guthaben

UVA Mai.16 -8.571,87 Guthaben

UVA Jun.16 -1.187,91 Guthaben

UVA Jul.16 260.119,26 Zahllast

UVA Aug.16 -231.062,30 Guthaben

UVA Sep.16 359.523,14 Zahllast

UVA Okt. 16 -103.335,46 Guthaben

UVA Nov.16 523.065,95 Zahllast

UVA Dez.16 -237.564,53 Guthaben

Summe der UVAs 2016 824.838,45 Zahllast

Wie oben angeführt rechnen die Subunternehmer ihre Leistungen üblicherweise in monatlichen Anzahlungsrechnungen bzw. Teilrechnungen mit der E.GmbH ab. Dabei wird in der Regel nur der monatliche Leistungszuwachs verrechnet. Als Beispiel dafür wurde die 2. Teilrechnung der AG beigelegt (Anlage 1).

Auszug aus der Teilrechnung der AG:

A Tiefbau 2015

Text Gesamtbetrag

LZ: Juli • August 2015

Summe 02. Teilrechnung 139.258,66

abzügl. bisher verr. Leistung (handschriftlicher Vermerk gezahlt) 55.979,92

Nettobetrag (Kto:80010/05/999) 83.278,74

20,00 % Mehrwertsteuer 16.655,75

Rechnungsbetrag EUR 99.934,49

Die AG führt in dieser Teilrechnung ihre gesamten erbrachten Leistungen an (= 139.258,66) und zieht davon die bisher schon verrechneten Leistungen ab. Mit der ersten Teilrechnung wurden 55.979,92 in Rechnung gestellt. Somit wird mit dieser 2. Teilrechnung lediglich ein Leistungszuwachs von 83.278,74 fakturiert. Dieser Betrag und die Umsatzsteuer davon sind im laufenden Monat in der Buchhaltung zu erfassen.

Sämtliche Rechnungen und Teilrechnungen von Subunternehmern werden nach dem Eingang und vor der Weitergabe an die Buchhaltung und natürlich auch vor der Zahlungsfreigabe in der Planungsabteilung des Unternehmens von einem Techniker geprüft. Er erstellt darüber ein Prüfblatt.

Dieses wird quasi als Deckblatt der Teilrechnung beigelegt und wandert mit dieser weiter in die Buchhaltung. Es sind darauf auch die wesentlichen Informationen für die Buchhaltung angeführt.

In der Anlage 2 ist ein Beispiel dafür der Beschwerde beigelegt.

Auf diesem Prüfblatt wird, ähnlich wie oben beschrieben, auch auf den zu buchenden Leistungszuwachs der Teilrechnung runter gerechnet.

Auszug aus dem internen Prüfblatt:

Rechnungssteller: P1GmbH

7. Teilrechnung Nr. 2015/003 vom 20.01.2015

Netto	20% Mwst.	Brutto
-------	-----------	--------

Nettosumme ungeprüft € 194.011,60 38,802,32 232.813,92

Nettosumme geprüft € 190.011,60 38.002,32 228.013,92

abzgl. 10% Deckungsrücklass € 171.010,44 34.202,09 205.212,53

Rechnungssumme 205.212,53

abzgl. 1. TR - 48.600,00

abzgl. 2. TR - 52.650,00

abzgl. 3. TR - 33.725,38

abzgl. 4. TR - 15.930,00

abzgl. 5. TR - 14.221,44

abzgl. 6. TR - 33.048,54

**Leistungssumme 7.037,17**

abzgl. 3% Skonto -211,12

**anweisbarer Betrag 6.826,06**

Damit weiß die Buchhaltung, dass lediglich der anweisbare Betrag tatsächlich zu buchen ist.

Folgender Fehler ist nun passiert:

In den Monaten September bis Dezember 2016 ist es nun in 4 Fällen, bei 4 Teilrechnungen der S.GmbH zu bedauerlichen Fehlern in der Buchhaltung gekommen. Die Teilrechnungen Nummer 1 bis 4 sind als Anlage 3 bis Anlage 6 beigefügt.

Bei diesen Rechnungen wurde nicht nur der Leistungszuwachs des Monats verbucht, sondern es wurde in jedem Monat die gesamte bisherige Leistung der S.GmbH erfasst. Also auch die bereits im Vormonat verbuchte Teilrechnung nochmal. Und natürlich wurde auch der Vorsteuerabzug davon vorgenommen.

Passiert ist dieser Irrtum deshalb, da es einmal für diese Teilrechnungen noch kein Prüfblatt von der Planungsabteilung gegeben hat. Auf diesem Prüfblatt wären - wie oben beschrieben - die bisher gelegten Teilrechnungen abgezogen und es wäre der Leistungszuwachs ausgewiesen worden und auch für die Buchhaltung offensichtlich gewesen. Aufgrund einer Personalumstellung war die Planungsabteilung aber dabei in Verzug.

Dazu kommt, dass der Aufbau der Teilrechnung der S.GmbH absolut nicht üblich ist. Es wird nicht nur der Leistungszuwachs ausgewiesen, sondern die gesamte bisherige Leistung. Die Umsatzsteuer wird von der gesamten Leistung berechnet.

Auszug aus der Teilrechnung der S.GmbH:

Rechnungsunterlagen: Laut Zusammenstellung, Summenblatt, Aufmaß, Fernwärme

Fotos

Pos.	Bezeichnung	Menge	EH	EUR/EH	EUR	Gesamt
------	-------------	-------	----	--------	-----	--------

1 lt. Zusammenstellung 1,00 PA 1.076.775,15 1.076.775,15

Nettosumme	1.076.775,15
+ 20 % MwSt.	215.335,03
Rechnungssumme	1.292.130,18

Zahlungskonditionen: 14 Tage Prüffrist (handschriftlicher Vermerk: Überweisung Akonto 600.000)

Lediglich am unteren Rand der Rechnung gibt es einen Hinweis, dass diese Teilrechnung die bisher gelegten Teilrechnungen ersetzt.

Auszug aus der Teilrechnung der S.GmbH:

*Bitte bei Zahlung im Feld Zahlungsreferenz die Rechnungssumme eintragen.*

*Die nachfolgenden Buchungsvermerke gelten nur für interne Zwecke:*

Diese 3. Teilrechnung ersetzt die 2. Teilrechnung Nr. 170303403 vom 12.09.2016 über € 687.525,32

Deckungsrücklass; 10% abgelöst mittels Erfüllungsgarantie Nr. 364316 vom 05.07.2016

Laufzeit bis 30.06.2017

ablösbar ja

Durch diesen unübersichtlichen und ungewöhnlichen Aufbau der Teilrechnungen von S.GmbH ist nun dem Buchhalter der E.GmbH der Fehler unterlaufen, dass er in diesen 4 Fällen den gesamten Rechnungsbetrag eingebucht hat, ohne die bisherigen Teilrechnungen zu stornieren.

Selbst der Prüfer der Abgabenbehörde, Herr R.A., meinte, dass die Teilrechnungen von S.GmbH total unübersichtlich aufgebaut sind und unüblich die gesamte Leistung verrechnet wird und nicht nur der Leistungszuwachs. Auch er würde sich hier auf den ersten Blick nicht auskennen (in der Besprechung am 20.02.2017 mit dem Geschäftsführer der E.GmbH, Herrn J.E. und dem Steuerberater, Herrn Mag.).

Die dargelegten Umstände belegen uE, dass die subjektive Tatvoraussetzung für die Festsetzung einer Abgabenerhöhung, nämlich der Vorsatz oder die grobe Fahrlässigkeit, nicht erfüllt ist.

Vorsätzliches Handeln wird in § 8 Abs. 1 FinStrG definiert. Ausreichend für die Abgabenerhöhung wäre bedingter Vorsatz. In § 8 Abs. 3 FinStrG findet sich die Definition der groben Fahrlässigkeit;

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

Demnach sind nach den Erläuterungen zum Ministerialentwurf nur jene Fälle als grob fahrlässig einzustufen, die das gewöhnliche Maß an nie ganz vermeidbaren Fahrlässigkeitshandlungen des täglichen Lebens ganz erheblich übersteigen

UE ist daher weder beim Buchhalter noch beim Geschäftsführer der Steuerpflichtigen ein grob fahrlässiges Handeln gegeben. Dem Buchhalter ist ein entschuldbarer Irrtum unterlaufen. Aufgrund des unüblichen und unübersichtlichen Aufbaus der Teilrechnung von S.GmbH konnte der Buchhalter leicht in diese Falle tappen. Selbst der Betriebsprüfer des Finanzamtes kann dies bestätigen.

Die vergangenen Betriebsprüfungen bestätigen, dass Herr W.B. äußerst genau und zuverlässig arbeitet und es sind daher auch nie Umsatzsteuerdifferenzen bei Abgabenprüfungen entstanden. Auch wurden die anderen Teilrechnungen der anderen Lieferanten korrekt verbucht.

Lediglich bei den 4 Teilrechnungen von S.GmbH ist dieser Irrtum passiert.

Der Steuerpflichtigen bzw. ihrem Geschäftsführer wäre möglicherweise ein Auswahlverschulden bei der Auswahl des Buchhalters vorzuwerfen oder gegebenenfalls mangelnde Kontrolle. Aber auch hinsichtlich dieser beiden Punkte ist kein grob fahrlässiges Verhalten erkennbar. Wie bereits angeführt hat der Buchhalter bisher immer perfekt gearbeitet und der Geschäftsführer konnte darauf vertrauen, dass die Buchhaltung richtig ist.

Eine zusätzliche Kontrolle des Buchhalters durch den Geschäftsführer oder einen anderen Mitarbeiter ist in dieser Angelegenheit nicht denkbar. Die grundsätzliche Organisation, wie sie im Unternehmen eingerichtet ist,

- dass die eingehenden Eingangsrechnungen zuerst in der Planungsabteilung von einem Techniker geprüft werden und
- auf einem Prüfblatt die Eckdaten für die Buchhaltung und die Zahlungsabwicklung vermerkt werden, ist die übliche gute Organisation in einem Unternehmen.

Natürlich gibt es schon noch nachgelagerte Kontrollmaßnahmen, die diesen Fehler finden. Spätestens bei den routinemäßigen quartalsweisen Kontrollen der offenen Posten Listen der Lieferanten (und Kunden) fallen eventuelle Buchungsfehler auf. Diese Kontrollen decken auf, dass Lieferverbindlichkeiten nicht laufend ausgeglichen werden. Und so ist es auch im konkreten Fall passiert. Mit der Dezember Kontrolle der offenen Posten Liste sind diese Lieferantenverbindlichkeiten aufgefallen und es wurde der Fehler dadurch entdeckt. Zeitlich ist das Entdecken mit der Betriebsprüfung zusammengefallen, sodass keine Berichtigung gem. § 139 BAO durchgeführt wurde.

Nachdem die Betriebsprüfung angekündigt war, wurde darauf gewartet und eine Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG abgegeben.

Und die letzte Kontrollmaßnahme ist schlussendlich die Steuerberatungskanzlei bei der Bilanzerstellung. Dabei werden ua ebenfalls die Außenstände des Unternehmens auf deren Korrektheit geprüft und damit eventuelle Buchungsfehler aufgedeckt.

Schlussendlich sei noch angemerkt, dass die hohen Guthaben aus diesen doppelten Vorsteuern auch nicht aufgefallen sind bzw. auffallen hätten müssen. Wie bereits oben angeführt variieren die monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen doch sehr stark. Daher waren diese Guthaben durchaus „normal“.

Zum Schluss wären noch 2 formale Beschwerdepunkte anzubringen. Der erste bezieht sich auf die erste Voraussetzung für die Festsetzung der Abgabenerhöhung, nämlich dass die Selbstanzeige anlässlich von Prüfungshandlungen nach deren Anmeldung bzw. sonstiger Bekanntgabe abgegeben wird.

Die Selbstanzeige wurde für die Zeiträume 09/2016 bis 12/2016 eingebbracht. Die Nachforderungen für die einzelnen Zeiträume verteilen sich wie folgt:

Zeitraum Nachforderung

Sep. 16 29.710,07

Okt. 16 114.587,55

Nov. 16 215.355,03

Dez. 16 308.618,69

Summe: 668.271,34

Lediglich der Zeitraum 12/2016 wurde erst nach der Anmeldung der Betriebsprüfung eingebbracht. Die Monate 09/2016 bis 11/2016 wurden vor Beginn der Betriebsprüfung eingebbracht und sind daher von der Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG nicht betroffen.

Der konkrete Zeitablauf des Prüfungsbeginns gestaltete sich folgendermaßen. Am 17.02.2017 wurde in der Besprechung in X die Prüfung mit dem Prüfungsauftrag vom 13.02.2017 begonnen. Der Gegenstand der Prüfung war die Umsatzsteuer 12/2016 - 12/2016. (siehe Anlage 7)

Anschließend wurde von der Steuerpflichtigen die erwähnte Selbstanzeige eingebbracht. Diese erstreckte sich über den Zeitraum 09/2016 bis 12/2016.

In der Folge wurde dann die Prüfung mündlich auf den Zeitraum 09/2016 bis 12/2016 ausgedehnt.

Diese Erweiterung wurde auch handschriftlich am Prüfungsauftrag vermerkt.

Am 20.02.2017 fand eine weitere Besprechung mit dem Prüfer statt. In dieser wurde der neue Bescheid über den erweiterten Prüfungszeitraum 09/2016 bis 12/2016 übergeben. Dieser ist mit 20.02.2017 datiert. (siehe Anlage 8)

Nachdem die Ausweitung des Prüfzeitraumes auf die Monate 09/2016 bis 11/2016 erst nach dem Einbringen der Selbstanzeige erfolgt ist, ist diesbezüglich keine Basis für eine Abgabenerhöhung gegeben.

§ 29 Abs. 6 FinStrG enthält keine eindeutige Regelung, welcher Abgabenanspruch betroffen sein soll.

Es wird lediglich ausgeführt, dass Selbstanzeigen „anlässlich“ von Prüfungshandlungen nach deren Anmeldung bzw. sonstigen Bekanntgabe nur bei rechtzeitiger Begleichung der vorgeschriebenen Abgabenerhöhung strafbefreiend wirken. Dies bedeutet nicht, dass generell keine Selbstanzeigen im Zusammenhang mit Prüfungshandlungen mehr möglich sind, bzw. keine Selbstanzeigen ohne Abgabenerhöhung mehr möglich sind. Vielmehr ist eine Abgabenerhöhung nur in jenen Fällen festzusetzen, wo die Selbstanzeige genau für die Abgabenart und den Zeitraum der Prüfung gemacht wird.

Aufgrund des identen Wortlautes in § 29 Abs. 3 lit. c FinStrG („Selbstanzeige anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nicht schon bei Beginn der Amtshandlung erstattet wird,...“) und § 29 Abs. 6 FinStrG („Selbstanzeigen anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe ...“), ist es schlüssig, die bisher zu § 29 Abs. 3 lit. c FinStrG entwickelte Auslegung auch für § 29 Abs. 6 FinStrG heranzuziehen. § 29 Abs. 6 FinStrG betrifft lediglich einen Zeitraum vor Beginn der Prüfung.

Aufgrund des identen Wortlautes könnte die zu § 29 Abs. 3 lit. c FinStrG entwickelte Auslegung sinngemäß auf § 29 Abs. 6 FinStrG übertragen werden. Es sprechen gute Argumente dafür, auf jenen Abgabenanspruch abzustellen, welcher im Prüfungsfokus lag (so auch Leitner/Brandl, SWK 2014, 862; Schrottmeier, Aufsichtsrat aktuell 2014, 283; Schrottmeier, SWK 2015, 562).

Wenn bereits bei einer Außenprüfung nach § 147 BAO die Sperrwirkung für die vom Prüfungsauftrag umfassten Zeiträume und Abgabenarten nach § 29 Abs. 3 lit c FinStrG eingetreten ist und der Prüfungszeitraum ausgedehnt wird, ist die Sperrwirkung für diese Ausweitung gesondert zu beurteilen (siehe dazu auch BFG 15.1.2015, RV/7300021/2014). Dies deshalb, da die Reichweite der Sperrwirkung nach § 29 Abs. 3 lit. c FinStrG mit den im Prüfungsauftrag festgelegten Abgabenarten bzw. Zeiträumen beschränkt ist. Ähnlich ist uE die Ausweitung des Prüfungszeitraumes im Zusammenhang mit der Festsetzung der Abgabenerhöhung zu sehen.

Der weitere formale Beschwerdepunkt betrifft die notwendige subjektive Tatseite. Die Abgabenerhöhung kommt nur bei „vorsätzlich oder grob fahrlässig begangenen Finanzvergehen“ zum Tragen (§ 29 Abs. 6 erster Satz). Diese bemisst sich an der Summe der Mehrbeträge, welche sich aus den Selbstanzeigen ergeben (§ 29 Abs. 6 zweiter und dritter Satz).

Da die Abgabenbehörde die Abgabenerhöhung bescheidmäßig vorschreiben muss, muss diese auch die Erfüllung der notwendigen subjektiven Tatseite als Vorfrage (§ 116 BAO) beurteilen (BFG 28.9.2015, RV/2100720/2015; siehe dazu auch Reger in Koran/Moser, FS Ritz 259) und für jenen von der Selbstanzeige umfassten Abgabenanspruch ausführlich begründen. Dabei hat sie sich ua damit auseinanderzusetzen, ob zB ein unentschuldbarer Irrtum (§ 9 FinStrG) vorliegt. Dies stellt jedoch kein Novum dar (siehe Schrottmeier, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG, Rz 1569; BFG 28.9.2015, RV/2100720/2015).

Im vorliegenden Fall hat die Abgabenbehörde keinerlei Erhebungen hinsichtlich der subjektiven Tatseite als Vorfrage durchgeführt. Erst in der Besprechung am 20.02.2017 (als bereits der Bescheid über die Vorschreibung des Abgabenerhöhungsbetrages übergeben wurde) wurden dem Prüforgan die näheren Umstände erläutert, wie es zur Fehlberechnung der Vorsteuern in den genannten Zeiträumen gekommen ist.

In der Begründung im Bescheid wird lediglich ausgeführt: „Die Abgabenerhöhung war festzusetzen, da sich aus der Selbstanzeige der Verdacht eines vorsätzlichen/grob fahrlässigen Finanzvergehens ergibt.“

Gemäß der angeführten Judikatur bzw. Literatur ist das Vorliegen einer Vermutung für die Festsetzung einer Abgabenerhöhung nicht ausreichend. Es ist definitiv von der Behörde der Nachweis zu führen und dieser ausführlich zu begründen.

Gem. § 212 BAO wird unter Bezug auf § 29 Abs. 2 FinStrG ein Antrag auf Zahlungserleichterung eingebracht. Die Entrichtung des Betrages der Abgabenerhöhung soll bis zur Entscheidung über die Beschwerde aufgeschoben werden (Stundung)."

\*\*\*\*\*

Mit Beschwerdeentscheidung vom 24.5.2017 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Zur Begründung führte das Finanzamt aus:

"Sachverhalt

Lt. Vermerk des Außenprüfungsorganes (APO) erfolgte die Anmeldung zur USO-Prüfung für den Zeitraum Umsatzsteuer (USt) 12/2016 - 12/2016 am 13.02.2017. Daraufhin wurde vom APO ein Prüfungsauftrag datiert mit 13.02.2017 ausgestellt. Auf diesem wurde als Tag des Prüfungsbeginns der 17.02.2017, 9.30 Uhr, vermerkt und der Prüfungsauftrag (PA) dem Geschäftsführer (GF) der E.GmbH am 17.02.2017, 9.30 Uhr, zur Kenntnis gebracht sowie eine Ausfertigung ausgefolgt. Bei Prüfungsbeginn am 17.02.2017, 9.30 Uhr, wurde von der Steuerpflichtigen eine Selbstanzeige (SA) betreffend die USt-Voranmeldezeiträume 09-12/2016 eingebracht (siehe Niederschrift vom 20.02.2017).

Aufgrund des von der Selbstanzeige umfassten Zeitraumes wurde die Prüfung mündlich auf den Zeitraum 09-12/2016 ausgedehnt, wobei diese Erweiterung handschriftlich auf dem Prüfungsauftrag vermerkt wurde. Am 20.02.2017 fand eine weitere Besprechung mit dem APO statt, im Zuge derer ein korrigierter Bescheid über den Prüfungsauftrag für den Zeitraum 09-12/2016 überreicht und von Geschäftsführer und Prüfer unterfertigt wurde.

Ebenfalls am 20.02.2017 erfolgte eine Schlussbesprechung unter Anwesenheit des GF und der Steuerberatung (STB) sowie die Abfassung der Niederschrift (NS). Des Weiteren wurde am 20.02.2017 ein Bescheid über die Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6

FinStrG erlassen. Gegen diesen Bescheid vom 20.02.2017 erhab die Steuerpflichtige am 17.03.2017 Beschwerde.

In der am 17.02.2017 vom APO übernommenen Selbstanzeige wurde ausgeführt, dass bei Einbuchung der Teilrechnungen (TR) des Lieferanten S.GmbH ab der 2. TR die jeweils aktuelle TR-Summe in voller Höhe erfasst wurde, ohne dass die darin enthaltene TR-Summe laut vorangegangener TR in Abzug gebracht worden wäre.

In der NS vom 20.02.2017 wird ausgeführt, dass bei Prüfungsbeginn eine Selbstanzeige erstattet wurde. Des Weiteren wurde festgehalten, dass - iZm. den monatlich eingelangten TR der Fa. S.GmbH zu hohe Vorsteuern (VST) in Abzug gebracht wurden, wobei die monatlichen Differenzbeträge angeführt wurden und

- der Abgabenzurückstand am 17.02.2017 zur Einzahlung gebracht wurde.

Abweichend zum 2. Teilstich bestand lt. Abgabekonto am 15.02.2017 ein Guthaben von € 535.698,72, welches sich auf Grund der mit 21.02.2017 vorgenommenen Verbuchungen der ZSA (Abgabenerhöhung gem. 29 Abs. 6 FinStrG) und der genannten USt-Nachforderungen für 09-12/2016 (€ 668.271,34) in eine Nachforderung in Höhe von € 333.054,02 umgewandelt hat, wobei sich diese durch eine Überweisung von € 132.572,62 (Entrichtungstag 20.02.2017) per 22.02.2017 auf € 200.481,40 reduziert hat.

Durch weitere Buchungen hat sich dieser Saldo per 23.03.2017 auf € 189.475,13 verändert, für welchen ein Antrag gem. § 212 BAO auf Stundung bis 28.05.2017 eingebracht wurde.

Gem. § 29 Abs. 6 FinStrG wurde die Abgabenerhöhung in Höhe von 30 % der Bemessungsgrundlage von € 668.271,34, d. s. € 200.481,40, festgesetzt.

In der Beschwerde vom 17.03.2017 samt Anhang (= bestehend aus jeweils einem TR-Muster der Fa. AG und der Fa. P.GmbH, 1.-5. TR der Fa. S.GmbH sowie den PA vom 13.02 und 20.02.2017) wird ausgeführt, dass im Frühjahr 2016 ein Großauftrag (x. in G.N. bei S) übernommen wurde;

- der Großteil der diesbezüglichen Leistungen durch Vergabe an Subunternehmen erfolgte und sich der Leistungszeitraum auf die Zeitspanne Anfang 2016 - März 2018 erstreckt;
- die Fa. E.GmbH ihrerseits nach Maßgabe und Fertigstellung der vereinbarten Bauabschnitte Rechnungen an ihren Auftraggeber legt und diese Abrechnungszeiträume keine regelmäßigen monatlichen Zeiträume umfassen;
- von den Subunternehmern in der Regel monatliche Teilrechnungen an die Fa. E.GmbH gelegt werden, wobei üblicherweise nur der monatliche Leistungszuwachs verrechnet wird (als Muster wurden Teilrechnungen der Fa. AG und Fa. P.GmbH der Beschwerde angeschlossen) und
- sich aus den Modalitäten lt. drittem und viertem Teilstich stark schwankende Umsatzsteuervoranmeldungen ergeben.

Zusätzlich wird in der Beschwerde festgehalten, dass sämtliche Rechnungen und TR nach dem Eingang und vor Weitergabe an die Buchhaltung sowie vor der Zahlungsfreigabe in der Planungsabteilung der Fa. E.GmbH von einem Techniker geprüft werden. Dieser erstellt ein Prüfblatt, welches gemeinsam mit der TR an die Buchhaltung weitergegeben wird. Auf diesem Prüfblatt wird auch der zu buchende Leistungszuwachs dargestellt. IZm. den TR der Fa. S.GmbH ist dabei Folgendes passiert:

- Bei den 4 TR (2. - 5. TR) der Fa. S.GmbH wurde nicht nur der Leistungszuwachs des jeweiligen Monats, sondern auch die gesamte bisherige Leistung, d. h. die dieser zu Grunde liegenden vorangegangenen TR und somit die hierin enthaltenen VST-Beträge, nochmals erfasst. Dies deshalb, weil es für diese Teilrechnungen wegen einer Personalumstellung in der Planungsabteilung und des damit einhergehenden zeitlichen Verzugs noch kein Prüfblatt der Planungsabteilung gegeben hat.
- Der Aufbau der betroffenen TR ist absolut nicht üblich. Nur am unteren Rand dieser TR gibt es einen Hinweis, dass diese Teilrechnung die bisher gelegte TR ersetzt.

Überdies wird in der Beschwerde ausgeführt, dass der Vorwurf des Vorsatzes bzw. der groben Fahrlässigkeit somit ins Leere geht. Dies auch deshalb, da die die Buchhaltungsarbeiten erledigende Person diese Arbeiten stets korrekt abgewickelt hat, sodass sich der GF auf die Richtigkeit der Buchhaltung verlassen konnte. Eine zusätzliche Kontrolle der mit der Buchhaltung betrauten Person (z. B. des GF oder eines anderen Mitarbeiters des geprüften Unternehmens) ist nicht denkbar. Aufgedeckt wurde der Fehler erst im Rahmen der Dezember-Kontrolle der Offenen-Posten-Liste wegen bestehender Lieferantenverbindlichkeiten gegenüber der Fa. S.GmbH. Da das Entdecken zeitlich mit der Betriebsprüfung zusammenfiel, wurde keine Berichtigung gem. § 139 BAO durchgeführt, sondern auf den Beginn der Betriebsprüfung gewartet und eine Selbstanzeige gem. § 29 Abs. 6 FinStrG abgegeben.

Die hohen Guthaben aus den doppelten Vorsteuern sind ebenfalls nicht aufgefallen bzw. hätten nicht auffallen müssen, da die monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen (UVA) stark variieren, wodurch diese Guthaben durchaus normal waren.

In der Beschwerde wird zusätzlich Folgendes bemängelt:

- Festsetzung der Abgabenerhöhung ausgehend vom gesamten ZR 09 - 12/2016 und
- Beurteilung der Erfüllung der notwendigen subjektiven Tatseite durch die Abgabenbehörde

Zur Festsetzung der Abgabenerhöhung:

Ursprünglicher Prüfungszeitraum (PZr) lt. PA vom 13.02.2017 war USt 12/2016 - 12/2016.

Bedingt durch die überreichte Selbstanzeige am 17.02.2017, die den Zeitraum 09 - 12/2016 umfasst hat, wurde die Ausdehnung des PZr vorweg durch handschriftlichen Vermerk am „alten“ Prüfungsauftrag festgehalten. Im Zuge der Besprechung vom 20.02.2017 wurde der erweiterte PA vom 20.02.2017 auf die USt 09/2016 - 12/2016 ausgedehnt und übergeben. Daher wurde die SA nur für den ZR 12/2016 nach der

Anmeldung der Betriebsprüfung - hingegen für den ZR 09 - 11/2016 vor Beginn der Betriebsprüfung - eingebracht. Nachdem die Ausweitung des PZr auf die Monate 09 - 11/2016 somit erst nach dem Einbringen der Selbstanzeige erfolgt ist, ist diesbezüglich keine Basis für eine Abgabenerhöhung gegeben. Dies deshalb nicht, weil § 29 Abs. 6 FinStrG keine eindeutige Regelung enthält, welcher Abgabenanspruch von der SA betroffen sein soll. Auf Grund des identen Wortlautes in § 29 Abs. 3 lit. c und § 29 Abs. 6 FinStrG ist es schlüssig, die bisher zu § 29 Abs. 3 lit. c FinStrG entwickelte Auslegung heranzuziehen. Dieser zu Folge betrifft der § 29 Abs. 6 FinStrG lediglich einen Zeitraum vor Beginn der Prüfung.

Zur Beurteilung der subjektiven Tatseite:

Die Behörde hat keinerlei Erhebungen hinsichtlich der subjektiven Tatseite als Vorfrage durchgeführt. Erst in der Besprechung vom 20.02.2017 wurden dem APO die näheren Umstände betreffend die Fehlberechnungen für die genannten Zeiträume erläutert. Die Vermutung für die Festsetzung einer Abgabenerhöhung ist nicht ausreichend.

Rechtliche Würdigung

Hinsichtlich der Frage nach dem von der SA erfassten Zeitraum ist folgendes zu beachten:

Werden SA 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 dann und insoweit ein, als auch eine mit einem Bescheid der Abgabenbehörde festzusetzende Abgabenerhöhung unter sinngemäßer Anwendung des § 29 Abs. 2 FinStrG entrichtet wird. Das Wort „anlässlich“ in § 29 Abs. 6 FinStrG nimmt keine Einschränkung auf den Prüfungszeitraum und die im Prüfungsauftrag genannten Abgaben vor. (BFG vom 28.09.2015, RV/2100720/2015-RS2)

Das bedeutet, dass auch hinsichtlich der in der SA enthaltenen, über den Prüfungszeitraum hinausgehenden Abgabenarten und Zeiträume eine Abgabenerhöhung zu entrichten ist.

Hinsichtlich der Beurteilung des Vorliegens der subjektiven Tatseite als Vorfrage:

Eine SA muss, um überhaupt als SA bewertet werden zu können, eine Darlegung einer Verfehlung enthalten, jedoch keine abschließende Bewertung der subjektiven Tatseite. Da nur hinsichtlich vorsätzlich oder grob fahrlässig begangener Finanzvergehen eine Abgabenerhöhung zu entrichten ist, ist durch die Abgabenbehörde eine Feststellung dahingehend zu treffen, dass diese Voraussetzung hinsichtlich der der Abgabenerhöhung zugrunde liegenden Bemessungsgrundlage gegeben ist. Die Abgabenbehörde hat hier somit neben der Prüfung der objektiven Kriterien auch eine Beurteilung der subjektiven Tatseite vorzunehmen. Sie hat dies auf Basis der sich ihr präsentierenden Verdachtslagen zum Zeitpunkt ihrer Entscheidung als Vorfrage iSd § 116 Abs. 1 BAO zu beurteilen (FSRitz, die BAO im Zentrum der Finanzverwaltung, Reger, Abgabenerhöhung und Strafaufhebung, S. 259). Die Abgabenbehörde ist nach § 116 Abs. 1 BAO dazu berechtigt,

diese Rechtsfrage nach eigener Anschauung zu beurteilen (Ritz, BAO, 4. Aufl. 2011, § 116).

Sollte es in Folge einer SA anlässlich einer Prüfung ein Vorbringen geben, das einer Bestreitung der erforderlichen subjektiven Tatseite entspricht, so ist dies mit einer Begründung durch die Abgabenbehörde bzw. durch eine Begründungsergänzung im Beschwerdeverfahren zu ergänzen. Die Abgabenbehörde/das BFG im Beschwerdeverfahren hat jedoch lediglich zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Festsetzung einer Abgabenerhöhung gegeben sind und nicht finanzstrafrechtliche Wirkungen hinsichtlich einer Wirksamkeit bzw. Unwirksamkeit einer Selbstanzeige zu beurteilen. (BFG vom 28.01.2015, RV/2100720/2015; BFG vom 08.09.2016, RV/7103216/2016)

Beim Erlassen des Bescheides über die Abgabenerhöhung am 20.02.2017 wurde sehr wohl die Aussage der Steuerpflichtigen zur Fehlerberechnung (SA vom 17.02.2017 sowie Besprechung mit dem APO am 20.02.2017) berücksichtigt und die Frage der subjektiven Tatseite (Vorsatz bzw. grobe Fahrlässigkeit) als Voraussetzung der Abgabenerhöhung, somit als Vorfrage, beurteilt. Die Behörde hat auf Basis der ihr zu diesem Zeitpunkt vorgelegenen Informationen über das Vorliegen der subjektiven Tatseite entschieden.

Hinsichtlich der Erfüllung der subjektiven Tatseite ist auszuführen wie folgt:

Gem. § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht, wobei es dazu genügt, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich damit abfindet (bedingter Vorsatz).

Die einzelnen TR waren so ausgestaltet, dass deutlich erkennbar war, dass

- der Leistungszeitraum immer ab Juli 2016 begonnen hat und
- die Vertragsgrundlage der Auftrag von 13.06.2016 gewesen ist.

Darüber hinaus findet sich auf den TR ein gesonderter Buchungsvermerk - hervorgehoben in einem umrahmten Feld - wonach die jeweilige TR die vorangegangene TR ersetzt.

Aufgrund dieser Tatsachen war ersichtlich, dass in der aktuellen TR stets erneut die gesamte Leistungssumme (inkl. der bereits verzeichneten Beträge) verrechnet wurde.

Außerdem lässt sich nicht erklären, wieso die Steuerpflichtige den Vorsteuerabzug von der gesamten Leistungssumme vorgenommen hat, sehr wohl aber bei der Überweisung der Rechnungsbeträge an die Fa. S.GmbH immer die jeweilige gerundete Differenz zur vorhergegangenen TR berechnete und nur diese an die Fa. S.GmbH entrichtete, (siehe Vermerk auf den einzelnen TR)

Bei der Steuerpflichtigen werden grundsätzlich sämtliche Rechnungen und TR nach dem Eingang und vor Weitergabe an die Buchhaltung sowie vor der Zahlungsfreigabe in der Planungsabteilung von einem Techniker geprüft. Der Techniker erstellt ein Prüfblatt, das gemeinsam mit der TR an die Buchhaltung weitergegeben wird. Auf diesem Prüfblatt wird auch der zu verbuchende Leistungszuwachs ausgewiesen. Für die betreffenden TR der

Fa. S.GmbH gab es aufgrund einer Personalumstellung und eines damit einhergehenden zeitlichen Verzuges kein solches Prüfblatt der Planungsabteilung. Dem in der Beschwerde vorgebrachten Argument, wonach die mit der Buchhaltung betraute Person ihre Arbeit bis dato stets korrekt durchgeführt habe, sodass der GF auf die Richtigkeit der Buchhaltung vertrauen durfte und keine zusätzliche Kontrolle erforderlich gewesen wäre, wird demnach entgegengehalten, dass es aufgrund der Personalumstellung in der Planungsabteilung und der damit einhergehenden Problemen jedenfalls erforderlich gewesen wäre, zusätzliche Kontrollen durchzuführen um die Richtigkeit der Buchungen zu gewährleisten. Der GF hat trotz Personalwechsels keine notwendigen Kontrollen der Buchhaltung für oben genannte Monate vorgenommen.

Des Weiteren kann aufgrund schwankender UVA-Summen nicht von vornherein der Schluss gezogen werden, dass Vorsteuern monatlich in richtiger Höhe erfasst wurden, weil Schwankungen sich genauso gut aus der Höhe nach variierenden Erlösen ergeben können.

Aus dem Sachverhalt ergibt sich daher, dass die Steuerpflichtige bei den UVAs 09-12/2016 jeweils aus der gesamten Leistungssumme die Vorsteuer geltend gemacht hat, obwohl diese aufgrund der Ausgestaltung der TR 2-5 wusste, dass die jeweilige TR die vorangegangene TR ersetzt und somit die Vorsteuer nur für den Leistungszuwachs beansprucht werden kann. Betreffend die Abgabe der UVAs der Zeiträume 09-12/2016 in unrichtiger Höhe liegt daher Wissentlichkeit vor.

Insgesamt ergibt sich daher, dass der § 29 Abs. 6 FinStrG zu Recht angewendet und die Abgabenerhöhung in der ermittelten Höhe festgesetzt wurde. Die Beschwerde war daher wie im Spruch dargelegt, abzuweisen."

\*\*\*\*\*

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 29.6.2017:

"1.) Die Beschwerdeführerin hält das in ihrer Beschwerde erstattete Vorbringen samt den gestellten Anträgen vollinhaltlich aufrecht.

2.) Die belangte Behörde erkennt zwar richtig, dass sie verpflichtet ist, die Rechtsfrage zu beurteilen, ob überhaupt ein Finanzvergehen im Sinne des § 34 FinStrG vorliegt, wofür grob schulhaftes Handeln des Täters notwendig gewesen wäre. Sie bleibt jedoch Ermittlungen zu dieser Fragestellung schuldig und bewertet den Sachverhalt rechtlich falsch.

Dabei wird - aktenwidrig - unterstellt, dass „*ein gesonderter Buchungsvermerk*“ auf den Teilrechnungen der S.GmbH nicht beachtet worden wäre.

Betrachtet man die der belangten Behörde vorgelegten Urkunden kann man jedoch feststellen, dass ausdrücklich dieser „*Buchungsvermerk [...] nur für interne Zwecke*“ der Firma S.GmbH gilt.

Es bleibt daher unerfindlich, warum die belangte Behörde von der Beschwerdeführerin verlangt, dass diese auf Interna der Firma S.GmbH Rücksicht zu nehmen hätte.

Dazu kommt, dass selbst der zuständige Prüfer der Abgabenbehörde, R.A., gegenüber dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, J.E., und deren Steuerberater, Mag., erklärte, dass diese Teilrechnungen unübersichtlich und unüblich sind.

Allein diese Aussage des Prüfers verdeutlicht, dass der Beschwerdeführerin allenfalls ein Versehen vorzuwerfen ist, das gelegentlich auch einem sorgfältigen Unternehmer unterlief.

Von einer auffallenden Sorglosigkeit kann somit überhaupt keine Rede sein!

Geradezu befremdend liest sich daher in der Beschwerdevorentscheidung der Hinweis der belangten Behörde auf § 8 Abs 1 FinStrG.

Die Beschwerdeführerin stellt hierzu den ANTRAG auf Einvernahme von R.A., Finanzbeamter, per Adresse der belangten Behörde, als Zeuge.

3.) Die belangte Behörde konstatiert in ihrer Beschwerdevorentscheidung, „*dass es aufgrund der Personalumstellung in der Planungsabteilung und der damit einhergehenden Probleme jedenfalls erforderlich gewesen wäre, zusätzliche Kontrollen durchzuführen, um die Richtigkeit der Buchungen zu gewährleisten.*“

Damit legt die belangte Behörde selbst dar, dass der Beschwerdeführerin nur ein geringer Verschuldensvorwurf gemacht wird, sodass (allenfalls) leicht fahrlässig ein Abgabenvergehen gesetzt wurde, das weder strafbar ist, noch zu einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs 6 FinStrG führt.

In diesem Zusammenhang ist weiters zu beachten, dass die Beschwerdeführerin offenkundig ihre abgabenrechtlichen Agenden sehr genau nimmt, zumal trotz relativ hoher Umsätze bei zwei Prüfungen für einen Zeitraum von sechs Jahren lediglich eine geringfügige Nachforderung an KöSt von € 1.956,00 angefallen ist.

Nach Rechtsauffassung der Beschwerdeführerin ist die Fehlbuchung des ansonsten sorgfältigen Buchhalters, W.B., lediglich als objektiv unrichtig einzustufen, ohne dass diese subjektiv vorwerfbar wäre.

Die Beschwerdeführerin stellt hierzu noch den

**ANTRAG**

auf Einvernahme von W.B., per Adresse der Beschwerdeführerin, Mag.1, per Adresse Steuerberater, und R.A. als Zeugen.

4.) Die Beschwerdeführerin kann sich auch des Eindrucks nicht erwehren, dass die belangte Behörde ausschließlich die Bezeichnung des Schriftstücks der abgabenrechtlichen Vertretung vom 16.02.2017 als „*Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG*“ vor Augen hat, obgleich es meritorisch lediglich die Berichtigung eines abgabenrechtlich relevanten Sachverhalts war.

Die - rechtlich vielleicht etwas unglücklich - gewählte Bezeichnung als „*Selbstanzeige*“ ändert jedoch nichts an deren materiellen Inhalt und an der Verpflichtung der belangten Behörde, den Sachverhalt eigenständig abgabenrechtlich zu beurteilen, was unter Verweis

auf § 116 Abs. 1 BAO von der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung zwar erkannt, jedoch inhaltlich nicht gemacht wurde.

Lässt man dazu noch den verfassungsrechtlich bedenklichen Aspekt des behördlich geforderten „Zwanges zur Selbstbezeichnung“ in die Beurteilung einfließen, ergibt sich in rechtlicher Hinsicht eindeutig, dass von der Beschwerdeführerin betreffend die USt kein Finanzvergehen gesetzt wurde (zur verfassungsrechtlichen Problematik vgl. *Leitner/Plückhahn, Finanzstraffrecht 4 (2017) Rz 43 mwN*).

Daher hätte der Beschwerde Folge gegeben werden müssen.

5.) Lediglich ergänzend weist die Beschwerdeführerin noch darauf hin, dass selbst für den - ohnedies bestrittenen - Fall, dass von ihr ein Finanzvergehen zu verantworten gewesen wäre, der Erhöhungsbetrag lediglich den für Dezember 2016 zeitweilig verkürzten Betrag als Berechnungsgrundlage heranziehen hätte dürfen.

Dabei blieb weiters unbeachtet, dass auf die maßgebliche vierte Teilrechnung der Fa. S.GmbH, die der belangten Behörde vorliegt, ein Betrag von € 570.000,00 als Akonto geleistet wurde, sodass darin immerhin € 95.000,00 an USt enthalten waren, welche sich die Beschwerdeführerin als Vorsteuer zurückholen konnte.

Unverständlich ist es daher, dass die belangte Behörde in der Beschwerdevorentscheidung behauptet, dass immer nur die *jeweils gerundete Differenz zur vorhergegangenen TR berechnet und nur diese an die Firma S.GmbH entrichtet*“ worden wäre, obgleich auf den Teilrechnungen ausdrücklich die Zahlung als „Akonto“ tituliert wurde, wobei es laut ebenfalls handschriftlichem Vermerk noch „*Prüfung d. Unterlagen nach Fertigstellung u. gem. Aufmaß!*“ bedurfte.

Sohin stellt die Beschwerdeführerin den ANTRAG auf Durchführung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung.

Zusammenfassend wiederholt die Beschwerdeführerin ihren ANTRAG der Beschwerde Folge zu geben und den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.“

\*\*\*\*\*

In der mündlichen Verhandlung vom 18.9.2017 wurde wie folgt erhoben und festgestellt:

„Die Richterin (R) trägt den bisherigen Stand des Verfahrens vor.

Vertreter verweist auf die Beschwerdeschrift. Kein ergänzendes Vorbringen seitens der Parteien.

J.E.: (Abkürzung J.E.) und W.B.: (Abkürzung W.B.) Sie haben durch die Einbringung einer Selbstanzeige ein Prüfungsverfahren zur Frage des Vorliegens von Finanzvergehen in einem Abgabenerhöhungsverfahren nach den Bestimmungen der BAO initiiert. Dadurch ist per se kein amtsweiger Verdacht gegeben. Ihre Angaben stehen jedoch unter dem Schutz sich nicht selbst belasten zu müssen.

Zeuge: R.A. (Abkürzung Z.A.), geb. am Datum1, Betriebsprüfer p.A. Finanzamt Deutschlandsberg, Leibnitz, Voitsberg, fremd, gibt nach WE an:

R: Sie haben bei der Firma E.GmbH eine USt- Nachschau durchgeführt und diese am 13.2.2017 angemeldet?

Z.A.: Ja. Ich habe zunächst einen Prüfungsauftrag für Dezember 2016 gehabt. Die Prüfungsanmeldung wurde am 13.2.2017 vorgenommen. Ich habe bei Prüfungsbeginn am 17.2.2017 eine Selbstanzeige bekommen. Daraufhin wurde der Prüfungsauftrag auf 9 bis 12/2016 erweitert. Es gab keine weiteren Feststellungen über den Punkt, der zu hoch geltend gemachten Vorsteuern laut Selbstanzeige, hinaus. Meiner Erinnerung nach hatte das Unternehmen mit vielen Firmen Geschäftsbeziehungen. Ich weiß nicht, ob es auch Teilrechnungen von anderen Unternehmen gegeben hat.

Über Befragen durch den Vertreter:

Z.A.: Der Bescheid über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung ist von mir.

Vertreter: Haben sie bei Festsetzung der Abgabenerhöhung Ermittlungen hinsichtlich eines grob fahrlässigen oder vorsätzlichen Finanzvergehens getätigt?

Z.A.: Nein.

Vertreter: Nach Angaben des Steuerberaters haben sie im Zuge der Prüfung auch gesagt, dass die Teilrechnungen ein ungewöhnliches Aussehen haben:

Z.A.: Ja. Auf den ersten Blick könnte man zu dem Schluss kommen, dass eine gänzlich abgeschlossene Leistung abgerechnet wird. In dem kleinen Feld unten auf einer Teilrechnung sieht man, dass diese Teilrechnung die vorhergehende Teilrechnung ersetzt. Ich habe für die Vorzeiträume keine Prüfung der Bf. durchgeführt.

Steuerberater: Ist es richtig, dass sie im Zuge der Prüfung empfohlen haben, dass man sich an die Firma S.GmbH wenden solle, damit diese den Aufbau ihrer Rechnungen ändere:

Z.A.: Ja. Das habe ich gesagt.

Steuerberater: Hat es im Zuge der Prüfung den Eindruck gegeben, dass der Buchhalter dies absichtlich unrichtig gemacht habe:

Z.A.: Herr W.B. war sehr betroffen und um Richtigstellung bemüht. Am selben Tag wurde auch Kontakt mit der Abgabensicherung aufgenommen und der Nachforderungsbetrag umgehend entrichtet.

Zeugin: Mag.1 (Abkürzung Z.K.) geb. am Datum2, p.A. Steuerberater.

Über Befragen durch den Vertreter, wann hat Herr W.B. als Buchhalter der Bf. mit ihnen hinsichtlich der Prüfung Kontakt aufgenommen und war er in diesem Zusammenhang ruhig oder sehr aufgebracht:

Z.K.: Herr W.B. hat mich nach Ankündigung der Umsatzsteuernachschaubeur angerufen und mir gesagt, dass er alle Unterlagen für die Prüfung hergerichtet und dabei einen Fehler entdeckt habe. Er hat mir zunächst nur eine Teilrechnung geschickt, erst als ich weitere

Unterlagen erhalten habe, war mir klar, was er damit gemeint hat. Es war dann meine Idee, dass eine Selbstanzeige erstattet werden sollte.

R: Die Umsatzsteuervoranmeldungen werden im Unternehmen gemacht? Sie erstellen lediglich die Jahreserklärungen?

Z.K.: Ja.

Vertreter: Kennen sie auch andere Unternehmen, für die Herr W.B. die Buchhaltung macht? Was sagen sie generell zu seiner Arbeitsweise?

Z.K.: Ich mache seit 10 Jahren die Jahresabschlüsse für die E Gruppe, die buchhalterisch durch Herrn W.B. betreut wird. Ich habe in dieser Zeit nur die besten Erfahrungen mit ihm gemacht. In meinen Augen ist er sehr ordentlich. Ich habe bei Erstellung der Jahresabschlüsse lediglich Abgrenzungen vorzunehmen, Umbuchungen sind so gut wie ausgeschlossen.

Vertreter: Nehmen sie auch Prüfungshandlungen zu Buchungen eines Buchhalters vor?

Z.K.: Nachdem die Voranmeldungen im Unternehmen gemacht werden, wäre mir der Fehler bei der Erfassung der Vorsteuer wohl frühestens bei seit einigen Jahren vorgenommenen quartalsmäßigen Prüfungen aufgefallen, also vielleicht Ende Februar oder März 2017. Bei neuen Buchhaltern in einem Unternehmen kann es vorkommen, dass wir auch zwischendurch Buchungen prüfen. Herr W.B. war jedoch sehr erfahren, daher bestand kein Grund auch bei ihm eine Zwischenprüfung zu machen.

Vertreter: Ist die Rechnung der Firma S.GmbH mit einem üblichen Aufbau von Teilrechnungen zu vergleichen?

Z.K.: Für mich nicht. Ich habe in der E Gruppe zuvor in der Buchhaltung keine Rechnungen der Firma S.GmbH gesehen, mir ist das Unternehmen jedoch aus Buchhaltungen anderer von mir vertretener Unternehmen bekannt. In einer dieser Firmen hat es auch schon einmal ein Problem bei der Erfassung der Vorsteuer gegeben, dieser Fehler wurde jedoch von uns erkannt und berichtigt.

Vertreter: Haben sie zuvor schon bei Prüfungen der Bf. vertreten?

Z.K.: Ich war nicht wirklich in die Prüfungsvorgänge eingebunden, weiß aber, dass es Prüfungen gegeben hat, die zu keinen Beanstandungen geführt haben.

Vertreter: Es klingt so, als hielte die E Gruppe steuerliche Vorschriften tunlichst ein.

Z.K.: Ja. Das ist auch so.

Geschäftsführer der Bf. (J.E.):

R: Wir haben den Begriff E Gruppe gehört. Aus wie vielen Unternehmen besteht diese Gruppe?

J.E.: Ich bin Geschäftsführer von 7 Unternehmen, alles GesmbHs.

R: Die Umsatzsteuervoranmeldungen der Bf. erstellt Herr W.B.. Herr W.B. ist jedoch nicht bei den 7 von mir geleiteten Firmen angestellt, sondern im Betrieb meiner Eltern.

Ich nehme an, dass Herr W.B. für ca. 10 Firmen die Buchhaltung macht. Er reicht die Voranmeldungen auch über Finanz Online ein. Die Zahlung ist davon gesondert im Aufgabenbereich einer Frau J angesiedelt. Sie macht den gesamten Zahlungsverkehr und legt mir dazu zwei mal wöchentlich eine Liste mit allen Zahlungen vor. Ich kontrolliere standardmäßig nur Stichproben dieser Liste. Die Vornahme der Meldung einer Zahllast oder auch Gutschrift ist unabhängig von der Zahlung an das Finanzamt. Herr W.B. hat auch keine Freigabe für eine Zahlung. Er hat bei Meldung aber einen Einblick auf das Abgabenkonto. Die verfahrensgegenständlichen Teilrechnungen habe ich vor Einreichung der Voranmeldungen nicht gesehen.

Die Teilrechnungen langen im Sekretariat ein und werden dort zunächst formal geprüft (zB ob sie beim richtigen Unternehmen eingelangt sind). Dann kommen sie zu einem Sachbearbeiter, der die Richtigkeit des Umfanges prüft.

R: Die Teilrechnungen tragen handschriftliche Vermerke Überweisung Akonto beispielsweise zweite Teilrechnung Euro 500.000 und Prüfung der Unterlagen nach Fertigstellung und gem. Aufmaß. Wer hat diesen Vermerk geschrieben?

J.E.: Diese Vermerke macht der Sachbearbeiter. Wir überweisen zunächst runde Beträge als Akonto. Ich habe auch vorgegeben, dass eben der Vermerk Prüfung der Unterlagen nach Fertigstellung darauf zu schreiben ist. Zumeist erfolgt die Akontoüberweisung schon zeitgleich mit der Weiterreichung der Rechnungen an Herrn W.B.. Dann bekommt er eine Kopie der Rechnung. Der Stempel "Projekt Kostenstelle Datum geprüft" kommt von Frau J, damit wird die Rechnung einem Projekt zugeordnet. Der gebucht-Stempel kommt von Herrn W.B..

Ich habe im Jahr 2015 die Erstellung eines Deckblattes zu den Teilrechnungen eingeführt. Es war Aufgabe von Frau N, eine Prüfung der bereits erbrachten Leistungen vorzunehmen und dies mittels Deckblatt auf den Rechnungen für mich anschaulicher darzustellen. Frau N war dann im Frühjahr 2016 längere Zeit krank, dieses Deckblatt-System wurde daher in der Folge nicht mehr weitergeführt.

Vertreter: Wie war die finanzielle Lage der Bf. im Zeitraum Herbst Winter 2016 bzw. ist sie jetzt 2017?

J.E.: Die finanzielle Lage aller meiner Firmen ist ausgeglichen und gut, es war daher kein Problem die Steuernachforderung aufzubringen. Im Regelfall wickeln wir ein Geschäft pro Jahr zusätzlich ab. Die Bf. ist in der Projektentwicklung tätig, daher hat es in den letzten 10 Jahren schon mehrmals größere Schwankungen gegeben.

R: Ich habe mir die Umsätze 2014, 2015 und 9-12/2016 angesehen, daraus ergibt sich, dass in zwei Monaten für 2016 allein ein Umsatz von fast 6,8 Millionen angefallen ist, bei einem Jahresumsatz 2014 von ca. 2,8 Millionen.

J.E.: Dies ist nicht außergewöhnlich. Es hat auch in den Vorjahren größere Schwankungen jeweils bei Abrechnung und Neustart eines Projektes gegeben. Es hat dies nicht generell

im Jahr 2016 zu einem höheren Aufwand im laufenden Betrieb der Gesellschaft durch ein Anwachsen von Arbeit geführt.

Vertreter: War für sie der Anfall einer größeren Gutschrift bei Meldung der Umsatzsteuer auffällig?

J.E.: Nein. Im Zuge der Abwicklung der sich über längere Zeiträume erstreckenden Geschäftsfälle kommt es häufiger auch zu größeren Gutschriften. Wenn sich daraus auch Guthaben am Abgabekonto ergeben, beantragt Herr W.B. zeitnah deren Rückzahlung bzw. kommt es auch zu Prüfungen durch die Abgabenbehörde.

Vertreter: Seit dem Jahr 2000 macht Herr W.B. die Buchhaltung für ihr Unternehmen. Sind sie mit ihm zufrieden oder hat es je Beanstandungen gegeben?

J.E.: Herr Binder hat zuvor schon für das Unternehmen meiner Eltern gearbeitet. Es hat nie Beanstandungen gegeben. Er arbeitet stets zur vollen Zufriedenheit.

Zeuge B: Herr W.B., geb. am Datum3, p.A. E.GmbH, fremd zum Geschäftsführer der Bf., gibt wiederum nach Belehrung, dass er sich durch eine Aussage nicht selbst belasten müsse, an:

Ich bin seit dem Jahr 2000 als Buchhalter der Bf. tätig. Ich arbeite schon seit 29 Jahren auch für Unternehmen der Eltern des Herrn J.E.. Ich errechne für die Bf. monatlich die Umsatzsteuervorauszahlungen bzw. Gutschriften und nehme über Finanz Online deren Meldung vor. Mit der Zahlung bin ich nicht befasst. Das Unternehmen erhält zu den Projekten zahlreiche Teilrechnungen. Der Großteil der Rechnungen, die ich erhalte, sind jedoch Einzelrechnungen. Es gibt pro Monat ca. 200 bis 250 Eingangsrechnungen allein bei der Bf., diese könnten ca. von 50 bis 60 Unternehmen stammen. Ich weiß nicht, ob im Zeitraum 9-12/2016 auch Teilrechnungen anderer Firmen als der Firma S.GmbH zu verbuchen waren. Ich bekomme die Rechnungen mit der Nummerierung (auf Teilrechnung 2 z.B. E 1067). Ob Rechnungen bereits den handschriftlichen Vermerk zur Zahlung bzw. Akontozahlung enthalten, wenn sie bei mir einlangen, ist unterschiedlich. Von mir stammt der Stempel "gebucht" und der Code über dem Stempel. Ich mache insgesamt die Buchhaltung für fünf Unternehmen. Mein Arbeitsplatz ist im gleichen Gebäude wie der Sitz der Bf..

R: Von Ende 2015 bis ca. Frühjahr 2016 soll es ein Deckblatt auf den Rechnungen gegeben haben. Dies hat dann wieder aufgehört :

Z.B.: Ja. Das war für mich sehr hilfreich. Dieses Deckblatt war nur auf Teilrechnungen.

R: Ich habe aus dem Arbeitsbogen die Teilrechnungen mit einer Aufstellung des Leistungskataloges, haben sie diese Aufstellungen auch mit der Rechnung mitbekommen?

Z.B.: Ja.

R: Die Rechnungen haben unterschiedliche Bezeichnungen zum Leistungszeitraum. Auf der 1. Teilrechnung scheint Juli 2016 auf, auf der 2. Teilrechnung Juli bis August 2016, in

der Folge kommt zu Juli bis jeweils 1 Monat dazu. Auf der 2. Teilrechnung ist unten ein eingerahmter Teil mit der Textierung Die nachfolgenden Buchungsvermerke gelten nur für interne Zwecke: Diese 2. Teilrechnung ersetzt die 2. Teilrechnung....Solche Vermerke haben auch die anderen Teilrechnungen.

Haben sie die Unterschiede im Leistungszeitraum bzw. die Vermerke in dem Rahmen wahrgenommen?

Z.B.: Nein. Ich habe routinemäßig die Rechnungen aus dem Ordner durchgesehen und mit dem Buchungsstempel versehen. Die Teilrechnungen von mir zuvor bekannten Unternehmen haben gänzlich anders ausgesehen. Ich habe zuvor von der Firma S.GmbH keine Rechnungen gesehen und nicht wahrgenommen, dass es um die Abrechnung von Teilrechnungen geht.

R: Hatten sie bei Erfassung dieser Teilrechnungen in unterschiedlichen Zeiträumen Bedenken, dass sie diesbezüglich Nachfrage hätten halten sollten:

Z.B.: Nein. Es waren für mich routinemäßige Buchungen. Auch das Fehlen von Deckblättern war für mich kein Anlass für eine Rückfrage, weil es schon zuvor keine Deckblätter für Teilrechnungen mehr gegeben hat.

R: Haben sie dann nach Prüfungsanmeldung die Unterlagen genauer durchgesehen. Zunächst wurde ja lediglich eine Nachschau für 12/2016 angekündigt.

Z.B.: Ja. Ich habe den Ordner durchgesehen und die 5. Teilrechnung mit der hohen Vorsteuer von ca. Euro 300.000 genau durchgelesen. Da ist mir dann aufgefallen, dass es sich um eine Teilrechnung handelt, folglich habe ich auch die Vormonate hinsichtlich der weiteren dazu ergangenen Teilrechnungen angesehen und mit der Steuerberatungskanzlei Kontakt aufgenommen. Zeitnah wurde dann auch J.E. in Kenntnis gesetzt.

Vertreter: Sie machen schon sehr lange Buchhaltungen, ist Ihnen so etwas schon je zuvor passiert?

Z.B.: Nein. Nie.

Vertreter: Es wurden mit den Voranmeldungen auch hohe Gutschriften gemeldet, ist dies für das Unternehmen auffällig?

Z.B.: Nein. Wir hatten häufiger auch größere Gutschriften.

Vertreter: Aus dem Beweisverfahren ergibt sich, dass dem Zeugen W.B. bei einem Routinevorgang eine einmalige Fehlleistung passiert ist, die begrifflich als entschuldbare Fehlleistung zu qualifizieren ist. Aufgrund der unübersichtlichen Gestaltung der Teilrechnungen der Firma S.GmbH, die etwa in den angeschlossenen Leistungsaufstellungen die Textierung "Summe 2. Teilrechnung" enthalten, was darauf schließen lassen würde, dass tatsächlich mit dieser Teilrechnung der gesamte Aufwand zur Abrechnung gebracht werden sollte, obgleich lediglich der Mehraufwand zu verrechnen gewesen wäre, musste weder dem Zeugen W.B. noch einem sonstigen

Mitarbeiter der Bf. der Fehler auffallen. Insbesondere auch aufgrund der Tatsache, dass am Abgabenkonto der Bf. zum Prüfungszeitpunkt ein Guthaben von Euro 535.698,72 bestanden hat, ist der Schluss zu ziehen, dass kein grob schulhaftes Verhalten von der Bf. gesetzt wurde. Es handelte sich vielmehr um eine entschuldbare Fehlleistung des Zeugen W.B..

Beantragt wird die Stattgabe der Beschwerde.

AB beantragt die Abweisung der Beschwerde."

### **Über die Beschwerde wurde 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 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 Entrichtung der Abgabenerhöhung, dennoch entrichtete Beträge sind gutzuschreiben. Die Abgabenerhöhung gilt als Nebenanspruch im Sinne des § 3 Abs. 2 lit. a BAO.

Gemäß § 3 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) sind Abgaben im Sinn dieses Bundesgesetzes, wenn nicht anderes bestimmt ist, neben den im § 1 bezeichneten öffentlichen Abgaben und Beiträgen auch die im § 2 lit. a und c angeführten Ansprüche sowie die in Angelegenheiten, auf die dieses Bundesgesetz anzuwenden ist, anfallenden sonstigen Ansprüche auf Geldleistungen einschließlich der Nebenansprüche aller Art.

Abs. 2: Zu den Nebenansprüchen gehören insbesondere

a) die Abgabenerhöhungen

Gemäß § 265 Abs. 1 w FinStrG sind § 29 Abs. 3 und 6 mit 1. Oktober 2014 in Kraft getreten. § 29 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 65/2014 ist auf Selbstanzeigen, die nach dem 30. September 2014 erstattet werden, anzuwenden.

Nach den gesetzlichen Vorgaben des Bundesfinanzgerichtsgesetzes, der Bundesabgabenordnung und des Finanzstrafgesetzes ist das Bundesfinanzgericht dazu berufen, über eine Beschwerde gegen einen Bescheid über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG im Rahmen der ihm zukommenden Aufgaben nach dem Verfahrensrecht der Bundesabgabenordnung abzusprechen.

Erläuternde Bemerkungen zu § 29 Abs. 6 und § 265 Abs. 1w FinStrG:

"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, Beschauen, 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."

Mit Schriftsatz vom 16.2.2017 wurde eine Selbstanzeige mit folgender Textierung erstattet:

**"E.GmbH - St.Nr. StNr.**

Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG

Im Auftrag und in Vollmacht der o. a. Abgabepflichtigen wird gemäß den Bestimmungen des Finanzstrafgesetzes eine Selbstanzeige eingebbracht.

Die Selbstanzeige wird für folgende Personen eingebbracht:

E.GmbH, J.E., W.B.

Im Zuge der Vorbereitung der Unterlagen für die Umsatzsteuersonderprüfung wurden nochmals alle Belege kontrolliert. Dabei wurde festgestellt, dass beim Lieferanten S.GmbH die Teilrechnungen für den Zeitraum August bis Dezember 2016 irrtümlich falsch gebucht wurden.

Es wurde immer die aktuelle Teilrechnung eingebucht aber irrtümlich die letzte Teilrechnung nicht storniert. Es handelt sich hierbei um einen bedauerlichen Fehler der auch darauf zurückzuführen ist, dass im letzten Jahr eine personelle Umstellung erfolgt ist. Gewisse Aufgaben wurden an unterschiedliche Personen verteilt. Der Buchhaltung hat der Gesamtüberblick gefehlt und ist der Fehler daher nicht früher aufgefallen.

Es handelt sich um folgende Rechnungen:

Rechnungsnummer	Brutto	Netto	VST
1 TR 170303340 VIII/16	178.260,43	148.550,36	29.710,07
2 TR 170303403 IX/16	687.525,32	572.937,77	114.587,55
3 TR 170303476 X/16	1.292.130,18	1.076.775,15	215.355,03
4 TR 170303648 XI/16	1.851.712,16	1.543.093,47	308.618,69
Gesamtsumme	4.009.628,09	3.341.356,74	668.271,35

Die Rechnungen sowie das Kontoblatt des Lieferanten S.GmbH werden beigelegt.

Die Zahllast die sich aufgrund dieses Fehlers ergibt, wird der Finanzbehörde selbstverständlich umgehend überwiesen werden.

Um antragsgemäße Erledigung und Kenntnisnahme wird höflichst ersucht."

**Zum Sachverhalt:**

Vor Prüfungsbeginn wurden für die Monate 9/16 bis 12/2016 folgende Zahllasten bzw. Gutschriften mittels Finanzonline durch W.B. für die Bf. der Abgabenbehörde bekannt gegeben:

Voranmeldung 09/16 vom 15.11.2016 € 329.813,07, Voranmeldung 10/16 vom 7.12.2016 € -217.923,01, Voranmeldung 11/16 vom 16.1.2017 € 307.710,92, Voranmeldung 12/16 vom 7.2.2017 € -546.183,22

tatsächlich wären folgende Zahllasten bzw. Gutschriften zu melden bzw. entrichten gewesen:

9/16 € 359.523,14, 10/16 € -103.335,46, 11/16 € 523.065,95, 12/16 € -237.564

Demnach wurden für 4 Monate Umsatzsteuerzahllasten zu gering gemeldet bzw. Gutschriften zu hoch geltend gemacht.

Der Zahlungsverkehr der Bf. wurde durch Frau J durchgeführt. Die Freigabe von Zahlungen erfolgte durch den Gf. der Bf.

Der Prüfungsauftrag vom 13.2.2017 betraf den Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum 12/2016. Die Prüfungsanmeldung erfolgte am 13.2.2017. Der Prüfungsauftrag wurde am 17.2.2017 der Bf. zur Kenntnis gebracht. Bei Prüfungsbeginn wurde die schriftliche Selbstanzeige dem Prüfer übergeben.

Am 20.2.2017 wurde ein weiterer Bescheid über einen Prüfungsauftrag erlassen und der Prüfungszeitraum auf 9/2016 bis 12/2016 festgelegt.

Der weitere Prüfungsauftrag wurde der Bf. am 20.2.2017 zur Kenntnis gebracht.

Die Abgabenfestsetzungen erfolgten entsprechend der Selbstanzeige, Buchungstag 21.2.2017. Die Monatsfrist für deren Entrichtung begann, bei den selbst zu berechnenden Vorauszahlungen (§§ 201 und 202 BAO) mit der Selbstanzeige zu laufen.

Hinsichtlich der Abgabenerhöhung begann die Monatsfrist mit Zustellung des Bescheides über deren Festsetzung zu laufen, die Verbuchung erfolgte ebenfalls am 21.2.2017.

Bei Verbuchung der Abgabenerhöhung und der Abgabennachforderungen bestand auf dem Abgabenkonto ein Guthaben von € 535.698,72. Am 20.2.2017 wurde eine saldowirksame Einzahlung von € 132.572,62 geleistet und am 6.6.2017 das Konto gänzlich ausgeglichen.

Am 20.3.2017 wurde ein Antrag auf Stundung des Rückstandes eingebbracht und mit Bescheid vom 24.3.2017 der Rückstand bis 29.5.2017 gestundet.

Am 29.5.2017 wurde ein neuerlicher Antrag auf Stundung des Abgabenrückstandes bis 15.8.2017 eingebbracht. Dieser Antrag wurde mit Bescheid vom 13. Juni 2017 abgewiesen, jedoch siehe oben, die Abgabennachforderung aber bereits zuvor am 6.6.2017 gänzlich entrichtet.

Aus dem Titel "geforderte Schadensgutmachung" sind somit die Voraussetzungen des § 29 Abs. 6 i.V. § 29 Abs. 2 FinStrG erfüllt, daher ist in der Folge zu prüfen, ob die weiteren Voraussetzungen für die Festsetzung einer Abgabenerhöhung gegeben sind oder nicht.

**Zu den Tatzeiträumen zu denen verfahrensgegenständlich eine Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG anfallen könnte:**

*Gemäß § 21 Abs. 1 UStG hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen Tag eingereicht wird. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.*

Tat ist demnach eine unrichtige Meldung bzw. Einzahlung für einen Voranmeldungszeitraum. Zu prüfen sind 4 Voranmeldungszeiträume: September, Oktober, November, Dezember 2016.

Die Bedeutung des Wortes "anlässlich" in § 29 Abs. 6 FinStrG ist, wie bereits im Erkenntnis des BFG vom 28.09.2015, RV/2100720/2015, RS 2 ausgeführt, nicht ident mit der Bedeutung dieses Wortes in § 29 Abs. 3 lit. c FinStrG:

Nach § 29 Abs. 3 lit. c FinStrG kann hinsichtlich der vom Prüfungsauftrag umfassten Zeiträume und Abgabenarten bei vorsätzlichen Finanzvergehen nur bei Prüfungsbeginn fristgerecht Selbstanzeige erstattet werden; durch das Wort "anlässlich" ergibt sich in diesem Zusammenhang, dass für nicht vom Prüfungsauftrag umfasste Zeiträume und Abgabenarten auch bei vorsätzlichen Finanzvergehen noch während einer Prüfung fristgerecht Selbstanzeige erstattet werden kann. Daher steht es in dieser Bestimmung in einem Zusammenhang mit dem Prüfungszeitraum.

Mit Schaffung des § 29 Abs. 6 FinStrG idFd FinStrG-Nov. 2014, BGBI I 2014/65 war es erklärtes Ziel des Gesetzgebers, jedwedes Taktieren bei der Erstattung von Selbstanzeigen hintanzuhalten und eine Rückkehr zur Steuerehrlichkeit bereits vor Anstoß durch die Behörde dadurch zu fördern, dass jede Selbstanzeige, die erst nach Ankündigung einer Prüfungshandlung erstattet wird, nunmehr mit einer Abgabenerhöhung als Nebenanspruch nach § 3 Abs. 2 lit. a BAO belegt wird. Das Wort "anlässlich" in § 29 Abs. 6 FinStrG nimmt daher keine Einschränkung auf den Prüfungszeitraum und die im Prüfungsauftrag genannten Abgaben vor.

Den ursprünglichen Prüfungszeitraum 12/2016 betrifft die fünfte Teilrechnung der S.GmbH, da ist es unzweifelhaft so, dass ein Betriebsprüfer bei Feststellung, dass unrichtig zu hoch Vorsteuer abgezogen wurde auch die vorangehenden Teilrechnungen einer Prüfung unterziehen und den Prüfungszeitraum erweitern musste. Anlass der Aufrollung der Vorsteuergeltendmachung aus den Teilrechnungen der S.GmbH war auch nach

den Angaben von W.B. in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG die Anmeldung einer USt-Nachschaufür 12/2016. W.B. hat nach Prüfungsanmeldung den Ordner mit Rechnungen für 12/2016 nochmals genauer durchgesehen und dabei seinen Fehler entdeckt, die Steuerberatungskanzlei informiert und damit die Erstattung der Selbstanzeige initiiert.

Daher wurde eine Selbstanzeige erstattet, weil mit einer Tatentdeckung durch den Prüfer zu rechnen war und ist - bei Vorliegen der sonstigen nach § 29 Abs. 6 FinStrG geforderten Voraussetzungen - eine Abgabenerhöhung auch für die nicht vom ersten Prüfungsauftrag umfassten Monate festzusetzen.

Es wäre (bei einer anderen Fallkonstellation) auch zulässig zu Verkürzungen von Umsatzsteuervorauszahlungen für einen nicht vom Prüfungsauftrag erfassten Zeitraum nach Prüfungsbeginn Selbstanzeige zu erstatten (mit der Einschränkung, dass deren Rechtswirksamkeit allenfalls durch eine Verfolgungshandlung oder durch eine Tatentdeckung hintangehalten werden könnte), jedoch ist, wenn eine Prüfungsankündigung Anlass einer Selbstanzeige ist, eine Abgabenerhöhung zur Erzielung einer strafaufhebenden Wirkung zu entrichten.

#### **Finanzvergehen, zur subjektiven Tatseite eines Täters:**

Eine Selbstanzeige hat nach § 29 Abs. 1 FinStrG die Darlegung einer Verfehlung zu enthalten. Da nur "hinsichtlich vorsätzlich oder grob fahrlässig begangener Finanzvergehen" eine Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 leg. cit. zu entrichten ist, hat die Abgabenbehörde auch (gegebenenfalls diese Ausführungen in der Selbstanzeige ergänzend) eine Feststellung zu treffen, dass diese Voraussetzung hinsichtlich der der Abgabenerhöhung zu Grunde liegenden Bemessungsgrundlage gegeben ist.

Die Abgabenbehörde hat somit neben der Prüfung objektiver Kriterien auch eine Beurteilung der subjektiven Tatseite vorzunehmen. Sie hat dies auf Basis der sich ihr präsentierenden Verdachtslage zum Zeitpunkt ihrer Entscheidung als Vorfrage nach § 116 Abs. 1 BAO zu beurteilen.

Auf ein Vorbringen, welches einer Bestreitung der subjektiven Tatseite entspricht ("vorsorgliche Selbstanzeige"), ist in der Bescheidbegründung durch die Abgabenbehörde bzw. in einer Begründungsergänzung durch das Bundesfinanzgericht im Beschwerdeverfahren einzugehen.

Vorweg ist festzustellen, dass verfahrensgegenständlich eben 4 Taten hinsichtlich der Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen (für 9 und 11/2016) bzw. der zu hohen Geltendmachung von Umsatzsteuergutschriften (für 10 und 12/2016) denkbar sind:

Folgende Finanzvergehen sind dazu im Finanzstrafgesetz für Vergehen im Voranmeldungsstadium normiert:

*Der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von*

*Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.*

*Einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 FinStrG macht sich schuldig, wer vorsätzlich a) Abgaben, die selbst zu berechnen sind, insbesondere Vorauszahlungen an Umsatzsteuer, nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet oder abführt, es sei denn, dass der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe des geschuldeten Betrages bekanntgegeben wird; im Übrigen ist die Versäumung eines Zahlungstermines für sich allein nicht strafbar; b) durch Abgabe unrichtiger Voranmeldungen (§ 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994) ungerechtfertigte Abgabengutschriften geltend macht.*

*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.*

Ein einen Anspruch auf eine Abgabenerhöhung nach sich ziehendes Finanzvergehen im Voranmeldungsstadium setzt somit vorsätzliches Handeln einer natürlichen Person voraus. Grob fahrlässiges Handeln im Zusammenhang mit der selbst zu berechnenden und monatlich zu meldenden Umsatzsteuer steht im FinStrG nicht unter Strafdrohung.

In der Selbstanzeige werden nach § 29 Abs. 5 FinStrG als Personen, für die strafaufhebende Wirkung erzielt werden soll, die Bf. als belangbarer Verband, deren Geschäftsführer und Herr W.B. genannt.

*Gemäß § 28a Abs. 1 FinStrG gelten für vom Gericht zu ahndende Finanzvergehen von Verbänden (§ 1 Abs. 2) die Bestimmungen des 1. und 2. Abschnittes des Verbandsverantwortlichkeitsgesetzes; die Verbandsgeldbuße ist, sofern in den Tatbeständen nicht anderes bestimmt wird, jedoch nach der für die Finanzvergehen, für die der Verband verantwortlich ist, angedrohten Geldstrafe, unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 jedoch nach dem 1,5-fachen dieser angedrohten Geldstrafe, zu bemessen. Im Übrigen gelten die Bestimmungen dieses Abschnittes, soweit sie nicht ausschließlich auf natürliche Personen anwendbar sind.*

*Abs. 2: Für von der Finanzstrafbehörde zu ahndende Finanzvergehen von Verbänden sind die §§ 2, 3, 4 Abs. 1, 5, 10, 11 und 12 Abs. 2 des Verbandsverantwortlichkeitsgesetzes sinngemäß anzuwenden. Die Verbandsgeldbuße ist nach der für das Finanzvergehen, für das der Verband verantwortlich ist, angedrohten Geldstrafe zu bemessen. Im Übrigen gelten die Bestimmungen dieses Abschnittes, soweit sie nicht ausschließlich auf natürliche Personen anwendbar sind.*

*Gemäß § 3 Abs. 1 VbVG ist ein Verband unter den weiteren Voraussetzungen des Abs. 2 oder des Abs. 3 für eine Straftat verantwortlich, wenn*

1. die Tat zu seinen Gunsten begangen worden ist oder
2. durch die Tat Pflichten verletzt worden sind, die den Verband treffen.

Abs. 2: Für Straftaten eines Entscheidungsträgers ist der Verband verantwortlich, wenn der Entscheidungsträger als solcher die Tat rechtswidrig und schulhaft begangen hat.

Abs. 3: Für Straftaten von Mitarbeitern ist der Verband verantwortlich, wenn

1. Mitarbeiter den Sachverhalt, der dem gesetzlichen Tatbild entspricht, rechtswidrig verwirklicht haben; der Verband ist für eine Straftat, die vorsätzliches Handeln voraussetzt, nur verantwortlich, wenn ein Mitarbeiter vorsätzlich gehandelt hat; für eine Straftat, die fahrlässiges Handeln voraussetzt, nur, wenn Mitarbeiter die nach den Umständen gebotene Sorgfalt außer acht gelassen haben; und

2. die Begehung der Tat dadurch ermöglicht oder wesentlich erleichtert wurde, dass Entscheidungsträger die nach den Umständen gebotene und zumutbare Sorgfalt außer acht gelassen haben, insbesondere indem sie wesentliche technische, organisatorische oder personelle Maßnahmen zur Verhinderung solcher Taten unterlassen haben.

Abs. 4: Die Verantwortlichkeit eines Verbandes für eine Tat und die Strafbarkeit von Entscheidungsträgern oder Mitarbeitern wegen derselben Tat schließen einander nicht aus.

Gemäß § 11 FinStrG begeht nicht nur der unmittelbare Täter das Finanzvergehen, sondern auch jeder, der einen anderen dazu bestimmt, es auszuführen, oder der sonst zu seiner Ausführung beiträgt.

Es ist somit im Abgabenverfahren als Vorfrage zu prüfen, ob die verfahrensgegenständlichen Verkürzungen vorsätzlich bewirkt wurden, wobei es für eine Anspruchsberechtigung für eine Abgabenerhöhung lediglich der Feststellung der Annahme von Vorsatz bei einer der in der Selbstanzeige genannten Personen bedarf und ob allenfalls auch die Voraussetzungen für eine Verbandsverantwortlichkeit gegeben wären.

Wie bereits unter der Überschrift "Zum Sachverhalt" ausgeführt wurde, lag die Berechnung der monatlichen Zahllasten bzw. Gutschriften bei W.B.. Er beruft sich darauf nicht wahrgenommen zu haben, dass es sich bei den verfahrensgegenständlichen Rechnungen um Teilrechnungen mit inkludiertem Ausweis der bereits zuvor mittels vorangegangener Teilrechnungen abgerechneten Leistungen gehandelt hat. Während auf den Rechnungen die geleisteten Teilzahlungen sowie verbleibende Restzahlungen zahlenmäßig ausgewiesen sind, wäre der tatsächlich aus einer Teilrechnung zustehende Vorsteuerabzug bei deren Verbuchung gesondert zu berechnen gewesen, er ist weder auf den Teilrechnungen noch auf den beiliegenden Positionsaufgliederungen angeführt.

Die Akontozahlungen sind aber richtig vorgenommen worden, daher ergibt sich spätestens mit der dritten Teilrechnung ein auffallender Differenzbetrag zwischen Rechnungssumme € 1.292.130,18 und Akontozahlung € 600.000. Die Zahlungen werden jedoch nicht vom Buchhalter W.B. vorgenommen, sondern von Frau J, daher mag er auch deren Anmerkungen nicht inhaltlich wahrgenommen haben bzw. ist nach dem Parteienvorbringen nicht mit Sicherheit festzustellen, dass diese Anmerkungen

zu Akontozahlungen bereits auf den Rechnungen waren, als diese beim Buchhalter eingelangt sind, weil Rechnungen mitunter auch schon ohne den Vermerk der Zahlungsberechtigten an den Buchhalter gingen.

Der Leistungszeitraum jeweils beginnend mit Juli 2016, die Höhe der jeweiligen Akontozahlungen und die Anmerkungen, dass die Teilrechnung jeweils die vorangegangene Teilrechnung ersetzt, in dem jeweils am Ende der Teilrechnung befindlichen Rahmen, weisen darauf hin, dass ein Berechnungsbedarf hinsichtlich der Vorsteuer gegeben ist, was jedoch bei einem routinemäßigen Versehen einer von hunderten zu verbuchenden Rechnung mit einem Buchungsstempel und Erfassung des nach MwSt angegebenen Betrages in einem wenige Sekunden dauernden Vorgang regelmäßig unentdeckt bleiben wird.

Die vorübergehend eingerichtet gewesene Anfertigung eines Deckblattes für Teilrechnungen war somit sinnvoll, um eine Fehlerfassung in der Buchhaltung hintanzuhalten.

In Summe hat die ergänzende Beweisaufnahme in der mündlichen Verhandlung ergeben, dass es W.B. als Einreicher der verfahrensgegenständlichen Voranmeldungen nicht ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden hat, dass er eine unrichtige Meldung vornimmt sowie einen Tatbeitrag zu einer zu niedrigen Abgabenentrichtung bei deren Fälligkeit leistet.

Fahrlässiges Verhalten ist für Vergehen im Voranmeldungszeitraum nicht unter Strafe gestellt, da der Buchhalter als Mitarbeiter somit auch keinen Sachverhalt verwirklicht hat, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht, kommt auch eine Verbandsverantwortlichkeit nicht zum Tragen.

Die Vorfragenbeurteilung nach § 116 Abs. 1 BAO hat somit nach ergänzender Beweisaufnahme durch das BFG ergeben, dass kein Finanzvergehen als Anspruchsgrundlage für eine Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG vorliegt, weswegen mit Bescheidaufhebung vorzugehen war.

### **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.

Die Rechtsfrage, ob die Verwendung des Wortes "anlässlich" in § 29 Abs. 6 FinStrG die Vorgabe zur Erwirkung einer strafaufhebenden Wirkung einer Selbstanzeige auch eine Abgabenerhöhung zu entrichten auf im Prüfungsauftrag genannte Zeiträume und Abgabenarten einschränkt oder ob für alle "anlässlich" einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach

deren Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe einbekannten grob fahrlässig/vorsätzlich begangenen Abgabenverkürzungen eine Abgabenerhöhung festzusetzen ist, stellt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung dar.

Art. 133 Abs. 4 B-VG enthält jedoch kein generelles Recht auf Beantwortung offener Rechtsfragen durch den VwGH. Der Bescheid war aus anderen rechtlichen Erwägungen aufzuheben, daher konnte keine ordentliche Revision zugelassen werden, weil der Spruch des Erkenntnisses nicht von dieser Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhing.

Der Verwaltungsgerichtshof ist als Rechtsinstanz tätig, zur Überprüfung der Beweiswürdigung ist er im Allgemeinen nicht berufen (vgl. VwGH 11. 9. 2014, Ra 2014/16/0009 oder VwGH 26. 2. 2014, Ro 2014/02/0039).

Die Entscheidung beruhte auf der freien Beweiswürdigung des BFG, Tatfragen sind der Revision nicht zugänglich.

Wien, am 21. September 2017