

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat in der Beschwerdesache S.GmbH, (Bf.) vertreten durch SteuerberatungsGmbH, über die Beschwerde vom 02.09.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart vom 04.08.2016, betreffend Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG in der Sitzung am 27. April 2017 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 29.7.2016 wurde gemäß § 29 Abs. 6 Finanzstrafgesetz (FinStrG) eine Abgabenerhöhung von € 11.093,09 (*Anmerkung: Schreibfehler, richtig ist die unten genannte Summe von € 11.564,09*) aufgrund nachstehender Bemessungsgrundlage festgesetzt:

Abgabenart Zeitraum Mehrbetrag

Umsatzsteuer 2013 16.030,35

Umsatzsteuer 2014 28.293,39

Umsatzsteuer 1/2015 - 10/2015 22.390,21

Umsatzsteuer 11/2015 2.954,14

Umsatzsteuer 12/2015 2.003,33

Umsatzsteuer 1/2016 2.282,51

Umsatzsteuer 2/2016 3.140,00

Summe der Mehrbeträge 77.093,93

davon Abgabenerhöhung 15 % = € 11.564,09

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 24.5.2016 anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau / Beschau / Abfertigung / Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren am 29.4.2016 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 € 77.093,93 ist die Abgabenerhöhung gem. § 29 Abs. 6 FinStrG mit 15 % zu bemessen."

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 1.9.2016, mit der die Abschreibung der Abgabenerhöhung von € 11.564,09 begeht wird.

In der Sache wird eingewendet:

"Vor Beginn einer USO wurde Selbstanzeige erstattet, da in den Jahren 2013 - 2016 aufgrund einer falschen Grundeinstellung bei einem Buchhaltungskonto Vorsteuer für Leistungen, bei denen die Steuerschuld gem. § 19 UStG übergegangen ist, abgezogen wurde. Dieser Umstand wurde im Frühjahr 2016, bei Beginn der Bilanzierung für das Jahr 2015, lange vor dem Beginn der USO bemerkt. Daraufhin wurden wir vom Unternehmen beauftragt, rückwirkend alle Bilanzen und Steuererklärungen für die Jahre 2013 und 2014 zu berichtigen und dies auch beim Jahresabschluss 2015 sowie der laufenden Buchhaltung zu korrigieren.

Das Unternehmen arbeitet auf einem anderen Buchhaltungssystem als unsere Kanzlei. Die Salden zum jeweiligen Bilanzstichtag wurden in unser System übernommen. Die einzelnen Buchungen waren in unserer Buchhaltungssoftware nicht ersichtlich. Daher ist dieser Fehler nicht aufgefallen. Zusätzlich kam noch dazu, dass zu Beginn der Tätigkeit die Buchhaltung vom Geschäftsführer K persönlich erledigt wurde, gerade in den betreffenden Jahren diese Tätigkeit von einer Buchhalterin übernommen wurde, die diesen Umstand aufgrund der Buchungsautomatik in der Software ebenfalls nicht bemerkt hat.

Man kann unseres Erachtens keinesfalls davon sprechen, dass es sich um vorsätzlich bzw. grob fahrlässige Abgabenverkürzungen gehandelt hat. Es war schlicht weg ein Fehler, der zwar betragsmäßig über den gesamten Prüfungszeitraum erhebliche Auswirkung hatte, jedoch maximal aufgrund einer leichten Fahrlässigkeit, wenn nicht entschuldbaren Fehlleistung entstanden ist. Mit dazu beigetragen hat auch die Suche nach einem Betriebsobjekt, der Aufbau einer Produktion und die auch im Zuge der Betriebsprüfung dargelegten massiven Diskussionen mit dem Hauptlieferanten, die für das Unternehmen existenzbedrohend waren.

Weiters möchten wir darauf hinweisen, dass von der Abgabenerhöhung grundsätzlich nur Abgaben betroffen sein können, die von einer erhöhten „Tatentdeckung“ betroffen sind. Natürlich hätte der Umstand im USO Zeitraum dem Finanzamt auffallen können, zwangsläufig jedoch nicht bemerkt werden müssen. Auf jeden Fall kann nicht automatisch darauf geschlossen werden, dass die restlichen Zeiträume der Selbstanzeige, die von der USO nicht betroffen waren, ebenfalls der Gefahr der Tatentdeckung ausgesetzt waren.

In Hinblick darauf, dass lange vor Anmeldung der USO an der Berichtigung dieses Umstandes gearbeitet wurde, Vorsatz bzw. grobe Fahrlässigkeit nicht unterstellt werden kann, ersuchen wir, den vorgeschriebenen Betrag wieder gänzlich gut zu schreiben.

Gemäß § 212 a BAO ersuchen wir, den von der Beschwerde umfassten Betrag von € 11.564,09 von der Einhebung auszusetzen."

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 27.9.2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und dies wir folgt begründet:

"Begründung:

Am 29. April 2016 wurde eine Außenprüfung (USO 11/2015 - 02/2016) beim steuerlichen Vertreter, SteuerberatungsGmbH (Frau J) angemeldet. Bei Prüfungsbeginn am 23. Mai 2016 wurde gem. § 29 FinStrG Selbstanzeige erstattet. In der Selbstanzeige wird ausgeführt, dass aufgrund einer falschen Kontoeinstellung beim Konto Transportkosten irrtümlich die Vorsteuerbeträge für Transportaufwendungen, bei denen die Steuerschuld übergegangen ist, die Vorsteuer im Zeitraum 2013, 2014 sowie 1 - 10/2015 und 11/2015 - 02/2016 abgezogen wurde.

Auf Grund der am 23. Mai 2016 erstatteten Selbstanzeige wurde die Umsatzsteuerprüfung in eine Betriebsprüfung übergeleitet (Prüfungszeitraum 2012 -2014, Nachschauzeitraum 2015 -02/2016).

Bis zum Jahr 2012 wurden von der Firma S1GmbH österreichische Firmen mit Transporten beauftragt. Ab dem Jahr 2013 wurden zusätzlich 3 ausländische Firmen (Fa. T, Slowenien, L, Slowenien und Sp, Deutschland) mit Transportleistungen beauftragt. Die Transportleistungen wurden von den ausländischen Unternehmern ohne Umsatzsteuer fakturiert. Gem. § 19 UStG Abs. 1 zweiter Satz schuldet der Empfänger der Leistung die Steuer, wenn der leistende Unternehmer im Inland weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat und der Leistungsempfänger Unternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 UStG ist.

Bei der erstmaligen Anlegung des Kontos "Transporte sonstige" (Kto 5803), welches für die Verbuchung der oben angeführten 3 ausländischen Transportunternehmer angesprochen wurde, ist offensichtlich eine falsche Grundeinstellung (Vorsteuer) angelegt worden.

Gerade bei der erstmaligen Anlegung von Konten, in diesem Fall Konto "Transporte sonstige", ist eine höhere Sorgfaltspflicht bzw. besonderes Augenmerk auf die Einstellungen zu legen.

Diese zumutbare, höhere Sorgfaltspflicht wurde offensichtlich nicht angewendet.

Auf Grund vorliegender Aktenlage ist bezüglich der am 23. Mai 2016 erstatteten Selbstanzeige zumindest von grober Fahrlässigkeit auszugehen, da ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig gehandelt wurde."

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 27.10.2016:

"Gegen den angeführten Bescheid stellen wir innerhalb offener Frist den Antrag, gegenständliches Verfahren dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen und gleichzeitig beantragen wir, die Abgabenerhöhung in Höhe von € 11.564,09 wieder abzuschreiben.

In der Beschwerdevorentscheidung geht die Abgabenbehörde von grober Fahrlässigkeit aus, da bei der Anlage von Buchhaltungskonten eine erhöhte Sorgfaltspflicht anzuwenden ist.

Die Kontenanlage als solches stellt nicht das Problem dar, da das Buchhaltungssystem bei Verwendung des richtigen Vorsteuercodes die Zuordnung zu den einzelnen Kennzahlen automatisch vornimmt. Das Problem hat sich ergeben, weil sich die Buchhalterin auf die Automatik verlassen hat.

Zur Beurteilung, ob grobe Fahrlässigkeit vorliegt, hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 18.10.2007, Geschäftszahl 2006/14/0045 Folgendes zu Recht erkannt:

Dem Täter fällt bei schwerem Verschulden eine ungewöhnliche, auffallende Sorglosigkeit zur Last; der Eintritt des tatbildmäßigen Erfolges muss ihm als wahrscheinlich und nicht bloß als entfernt möglich vorhersehbar sein, wobei immer die Lage des konkreten Falles, insbesondere der in der Tat verwirklichte Handlungswert und Gesinnungswert in Betracht zu ziehen ist. Die mit schwerem Verschulden gleichzusetzende grobe Fahrlässigkeit erfordert, dass ein objektiv besonders schwerer Sorgfalsverstoß auch subjektiv schwerstens vorzuwerfen ist. Selbst die Missachtung einer grundlegenden Norm muss noch kein schweres Verschulden begründen. Schweres Verschulden liegt demnach nicht vor, wenn bloß das durchschnittliche Maß einer Fahrlässigkeit überschritten wird; das Verhalten des Täters muss vielmehr eine das durchschnittliche Maß einer Fahrlässigkeit beträchtlich übersteigende Sorglosigkeit erkennen lassen.

Dass ein Fehler passiert ist, der als fahrlässig einzustufen wäre, ist unbestritten. Es fehlt jedoch für das Tatbild der groben Fahrlässigkeit der besonders schwere Sorgfalsverstoß, der auch subjektiv schwerstens vorzuwerfen wäre. Weiteres entspricht es keinesfalls den Tatsachen, dass in Anbetracht aller Umstände ein solches Ergebnis als wahrscheinlich vorhersehbar gewesen wäre. Ansonsten wäre auch nicht davon auszugehen, dass unsere

Mandantschaft, nachdem der Fehler bemerkt wurde, uns sofort damit beauftragt hätte, alle Bilanzen und Steuererklärungen entsprechend zu berichtigen.

Diese Tätigkeiten haben lange vor der Anmeldung der Finanzbehörde zur Durchführung einer Prüfung begonnen.

Im Übrigen verweisen wir auf unsere Ausführungen in der vorgelegten Beschwerde.

Gem. § 272 (2) BAO beantragen wir die Entscheidung über diesen Vorlageantrag dem Senat vorzulegen und gem. § 274 (1) BAO eine mündliche Verhandlung anzuberaumen.

Gemäß § 212 a BAO ersuchen wir, den im Vorlageantrag umfassten Betrag von € 11.564,09, von der Einhebung auszusetzen.

Am 10.4.2017 wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht zurückgezogen.

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 strafbefreende 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.

Am 23.5.2016 erstattete der steuerliche Vertreter für seine Mandantin, die S1GmbH, eine Selbstanzeige mit folgendem Inhalt:

"Betreff: S1GmbH, St.Nr.: StNr., Selbstanzeige

Bezüglich des Zeitraumes 11/2015-2/2016 erstatten wir im Auftrag unserer Mandantin folgende Selbstanzeige:

Aufgrund einer falschen Kontoeinstellung beim Konto Transportkosten wurden in diesem Zeitraum irrtümlich die Vorsteuerbeträge für Transportaufwendungen, bei denen die Steuerschuld übergegangen ist, abgezogen. Dies verursacht bei der Umsatzsteuer in diesem Zeitraum eine Nachzahlung.

Dieser Fehler wurde im Zuge der Jahresabschlussarbeiten bemerkt. Mit der Fehlersuche wurde bereits Anfang April 2016 begonnen.

Aufgrund der Berichtigungen kommt es zu folgenden Ergebnissen:

In der Beilage übermitteln wir die Berechnung der Vorsteuerkorrekturen für den Zeitraum 11/2015-2/2016.

Wir ersuchen um Kenntnisnahme und verbleiben

Umsatzsteuer 11/2015, 12/2015, 1/2016, 2/2016, € 2.954,14, € 2.003,33, € 2.282,51, € 3.140,00."

Am selben Tag wurde mit einem weiteren Schriftsatz eine Selbstanzeige zu weiteren Finanzvergehen der Bf. eingebbracht:

"Bezüglich der Veranlagungsjahre 2013 und 2014 sowie des Zeitraumes 1-10/2015 erstatten wir im Auftrag unserer Mandantin folgende Selbstanzeige:

Aufgrund einer falschen Kontoeinstellung beim Konto Transportkosten wurden in diesem Zeitraum irrtümlich die Vorsteuerbeträge für Transportaufwendungen, bei denen die Steuerschuld übergegangen ist, abgezogen. Dies verursacht bei der Umsatzsteuer in diesen Jahren eine Nachzahlung und bei der Körperschaftssteuer, weil durch den Vorsteuerabzug der Aufwand reduziert wurde, eine Gutschrift.

Dieser Fehler wurde im Zuge der Jahresabschlussarbeiten bemerkt. Mit der Fehlersuche wurde bereits Anfang April 2016 begonnen.

Aufgrund der Berichtigungen kommt es zu folgenden Ergebnissen:

In der Beilage übermitteln wir die korrigierten Jahresabschlüsse sowie die Berechnung der Vorsteuerkorrekturen für den Zeitraum 1-10/2015.

Wir ersuchen um Kenntnisnahme und verbleiben

2013, 2014, 1-10/2015 Umsatzsteuer Nachforderungen 22.390,21, 16.030,35, 28.293,39
Körperschaftssteuer Gutschriften 4.827,00, 7.074,00"

Die Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG stellt eine Nebengebühr dar. Die Zahlungsverpflichtung ergibt sich jedoch aus den eigenständigen Entrichtungsvorschriften des § 29 Abs. 2 FinStrG.

Abgabenerhöhungen können nur freiwillig entrichtet werden (UFS 19.11.2013, RV/1513-W/13, eine Abgabenerhöhung kann nicht sichergestellt werden, sie wird auch nicht vollstreckbar.) .

Der Bescheid über die Festsetzung der Abgabenerhöhung wurde am 4.8.2016 zugestellt, damit hat die einmonatige Frist für die Entrichtung der Abgabenerhöhung begonnen.

Auf Antrag der Bf. wurde die Entrichtung jedoch mit Bescheid vom 17.11.2016 ausgesetzt.

Wie bereits im Erkenntnis des BFG v. 8.9.2016, RV/7103216/2016 ausgeführt wurde, stellt die Bestimmung des § 29 Abs. 2 FinStrG eine materiellrechtliche Vorschrift zur Entrichtung einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG dar. Die Möglichkeit einer Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO ist in § 29 Abs. 2 FinStrG nicht genannt, daher wurde somit die Nebengebühr nicht entsprechend der gesetzlichen Vorgaben entrichtet.

Die Abgabenbehörde bzw. im Beschwerdeverfahren das BFG im Rahmen seiner Aufgaben in Abgabenbeschwerdeverfahren prüft lediglich, ob eine Anspruchsvoraussetzung für eine Abgabenerhöhung gegeben ist/bzw. noch gegeben ist, daher ist zu berücksichtigen, dass, wenn Straffreiheit nicht mehr eintreten kann, da die

gesetzmäßige Entrichtung einer Abgabenerhöhung nicht vorliegt, ab diesem Zeitpunkt die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabenerhöhung entfällt.

Der Beschwerde der Bf. war somit bereits mangels entsprechender Entrichtung der Abgabenerhöhung, ohne Eingehen auf das inhaltliche Vorbringen in der Beschwerdeschrift, statzugeben und der Festsetzungsbescheid aufzuheben.

Informativ wird festgehalten, dass die Prüfung einer strafaufhebenden Wirkung von Selbstanzeigen der Finanzstrafbehörde obliegt. Diese hat nunmehr festzustellen, ob verfahrensgegenständlich tatsächlich die Entrichtung einer Abgabenerhöhung zur Erwirkung eines Strafaufhebungsgrundes erforderlich gewesen wäre.

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.

Es gibt kein Erkenntnis des VwGH zur Rechtsfrage der Zulässigkeit einer Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO als Entrichtungsform nach § 29 Abs. 2 FinStrG. Der VwGH hat jedoch in seinem Erkenntnis vom 11.9.2014 zu 2013/16/0215 zur Wiedereinsetzung ausgeführt: "Zusammenfassend ist daher die in § 29 Abs. 2 FinStrG genannte Monatsfrist als materiell-rechtliche Frist anzusehen, welche nach der für das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren heranzuziehenden ständigen hg. Rechtsprechung einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht zugänglich ist."

Daher ist nach Ansicht des BFG auch hinsichtlich der Unzulässigkeit eines Antrages nach § 212a BAO auf den Gesetzeswortlaut des § 29 Abs. 2 FinStrG abzustellen, der eben eine Aussetzung der einbekannten Nachforderung oder einer Abgabenerhöhung nicht vorsieht. Zur Literatur siehe auch Schrottmeier, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG, 3. Auflage, Tz 793-798.

Wien, am 27. April 2017