

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache Bf., (Bf.) vertreten durch Keppert, Hallas & Partner Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH & Co KG, Theobaldgasse 19, 1060 Wien, über die Beschwerde vom 08.03.2019 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 06.03.2019 betreffend Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird teilweise stattgegeben und die Abgabenerhöhung wie folgt festgesetzt:

Abgabenart	Zeitraum	Mehrbetrag
Umsatzsteuer	2, 3, 4, 5, 6, 8, 10/2018	Summe = 57.446,53
davon Abgabenerhöhung 15 %		= <b>€ 8.616,98</b>

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

## Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 6.3.2019 wurde gemäß § 29 Abs. 6 Finanzstrafgesetz (FinStrG) eine Abgabenerhöhung von € 8.638,05 aufgrund nachstehender Bemessungsgrundlage festgesetzt:

Abgabenart	Zeitraum	Mehrbetrag
Umsatzsteuer	2018	€ 57.587,11
Summe der Mehrbeträge		€ 57.587,11
davon Abgabenerhöhung 15 %		= € 8.638,05

Zur Begründung wurde ausgeführt:

Gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG tritt strafbefreiende Wirkung von anlässlich einer finanzstrafbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen erstatteten Selbstanzeigen hinsichtlich zumindest grob fahrlässig begangener Finanzvergehen nur insoweit ein, als neben den verkürzten Abgaben auch eine festzusetzende Abgabenerhöhung rechtzeitig entrichtet wird. Die Höhe dieser Abgabenerhöhung bemisst sich mit einem Prozentsatz der Summe der sich aus der Selbstanzeige ergebenden Mehrbeträge.

Die Höhe dieses Prozentsatzes beträgt 5 %. Übersteigt die Summe 33.000,00 €, beträgt der Prozentsatz 15 %, übersteigt sie 100.000,00 €, beträgt der Prozentsatz 20 % und übersteigt die Summe 250.000,00 € beträgt der Prozentsatz 30 %.

Die gegenständliche Selbstanzeige wurde anlässlich einer Außenprüfung gem. § 147 Abs. 1 BAO erstattet. Aufgrund des mit der Selbstanzeige dargelegten Fehlverhaltens liegt zumindest grob fahrlässige Tatbegehung vor.

Aufgrund der sich aus der Selbstanzeige ergebenden Summe der Mehrbeträge von € 57.587,11 ist die Abgabenerhöhung gem. § 29 Abs. 6 FinStrG mit 15 % zu bemessen.

\*\*\*\*\*

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 8.3.2019, mit der die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt wird.

Zur Begründung wurde ausgeführt:

"Gem. § 29 Abs. 6 FinStrG wirken Selbstanzeigen anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe nur dann strafbefreiend hinsichtlich vorsätzlich oder grob fahrlässig begangener Finanzvergehen, wenn eine mit einem Bescheid der Abgabenbehörde festzusetzende Abgabenerhöhung entrichtet wird.

Die Begriffe der „Anmeldung“ bzw „sonstige Bekanntgabe“ werden in der BAO, auf Grund ihrer Maßgeblichkeit für den § 29 FinStrG, näher ausgeführt (*Schrottmeyer*, Selbstanzeige nach dem § 29 FinStrG, 3, Rz 566 ff und Rz 1520).

Die Begriffe „Anmeldung“ und „Ankündigung“ werden als Synonym verwendet (OHB Pkt 8.8). Gemäß § 148 BAO kann eine Ankündigung grundsätzlich schriftlich oder mündlich erfolgen. Da diese als „sonstige Erledigung“ ohne Bescheidcharakter nach § 95 BAO einzuordnen ist (*Ritz*, BAO 6, § 95 Rz 1), sind die Maßstäbe des § 97 BAO für die wirksame Bekanntgabe heranzuziehen.

Dieselben Maßstäbe des § 97 BAO sind nach dem Wortsinn für die „sonstige Bekanntgabe“ ebenfalls anzuwenden (*Schrottmeyer*, Selbstanzeige nach dem § 29 FinStrG 3, Rz 1524).

Gemäß § 97 Abs. 1 lit. b BAO ist für die Wirksamkeit einer mündlichen Erledigung die Verkündung, also die mündliche Mitteilung in Anwesenheit des Abgabepflichtigen oder dessen Vertreters, vorgesehen. Eine fernmündliche, also telefonische, Bekanntgabe bzw. Verkündung wird vom Gesetz nicht vorgesehen (vgl. *Ritz*, BAO 6, § 97, Rz 6).

Für eine wirksame schriftliche Erledigung nennt der Gesetzgeber im § 97 BAO folgende Möglichkeiten:

- Die Zustellung,
- die öffentliche Bekanntmachung,
- die Auflegung von Listen und

- das Vorweisen des Prüfungsauftrags

Eine Bekanntgabe per E-Mail ist gesetzlich nicht vorgesehen (*Ritz*, BAO 6, § 97, Rz 14; *Schrottmeyer*, Selbstanzeige nach dem § 29 FinStrG 3, Rz 1521).

Im vorliegenden Fall erfolgte die Ankündigung der Umsatzsteuersonderprüfung am 24.01.2019 telefonisch. Am selben Tag wurde auch eine Ankündigung per E-Mail an uns versendet (Beilage ./1 - Ankündigung E-Mail). Die telefonische Terminvereinbarung erfolgte am 08.02.2019. Diese Daten sind von der Prüferin selbst, in der Niederschrift über die Schlussbesprechung (Beilage ./2), angegeben worden. Eine andere Ankündigung hat es vor dem Prüfungsbeginn, samt Aushändigung des Prüfungsauftrags, am 15.02.2019 nicht gegeben. Die Selbstanzeige wurde am 12.02.2019 per Fax an die zuständige Behörde übermittelt (zur Zulässigkeit siehe VO 1991/494 idF 2013/447). Am 13.02.2019 wurde diese Selbstanzeige ergänzend per Post an die zuständige Behörde versendet.

Wie oben ausgeführt, stellt in diesem Fall sowohl die telefonische, als auch die Ankündigung per E-Mail keine wirksame Bekanntgabe der Ankündigung der Umsatzsteuersonderprüfung dar. Im Lichte des klaren Gesetzeswortlauts und der Rechtsprechung (vgl VwGH 22.12.2005, 2002/15/0166; VwGH 24.09.2007, 2006/15/0308; *Ritz*, BAO 6, § 97, Rz 6) kann eine telefonische Ankündigung wie eine Ankündigung per E-Mail keine Abgabenerhöhung im Falle einer späteren Selbstanzeige auslösen. Dadurch, dass bereits am 12.02.2019 die Selbstanzeige eingelangt ist (siehe Beilage ./3 Faxbestätigung), ist diese noch vor einer wirksamen Bekanntgabe der Umsatzsteuersonderprüfung erstattet worden.

Aus diesem Grund ist der angefochtene Bescheid mit dem Mangel der Rechtswidrigkeit behaftet und es wird hiermit die ersatzlose Aufhebung der Festsetzung der Abgabenerhöhung gem. § 29 Abs. 6 FinStrG beantragt.

## 2. Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO:

Hiermit beantragen wir die Aussetzung der durch die Beschwerde zum Wegfall kommenden Abgabenerhöhung in Höhe von € 8.638,05.

## 3. Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 lit. a BAO

Die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 lit. a BAO wird hiermit beantragt.

## 4. Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch den Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 lit. a BAO.

Die Entscheidung durch den Senat wird hiermit gemäß § 272 Abs. 1 Z 1 lit. a BAO beantragt.

\*\*\*\*\*

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 11.7.2019 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und dazu ausgeführt:

"Begründung:

#### Sachverhalt:

Mangels Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen wurde für den Zeitraum 1-11/2018 eine Betriebsprüfung durchgeführt. Die Prüfung wurde am 24.1.2019 im Sekretariat der steuerlichen Vertretung telefonisch angekündigt. Am selben Tag wurde die Ankündigung zusätzlich per Email an den steuerlichen Vertreter versendet.

Zum Prüfungsbeginn am 15.2.2019 wurde der Außenprüfung eine Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG betreffend Nichtmeldung der Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Jänner bis November 2018 übergeben. Die Selbstanzeige wurde am 12.2.2019 per Fax an die Abgabenbehörde übermittelt. Die Umsatzsteuervoranmeldungen für den gegenständlichen Zeitraum wurden am 14.2.2019 per FinanzOnline eingereicht und entsprechend festgesetzt. Die Umsatzsteuerfestsetzungen führten unter Anrechnung von bereits entrichteten Vorauszahlungen in den Monaten 2/2018, 3/2018, 4/2018, 5/2018, 6/2018, 8/2018 und 10/2018 jeweils zu einer Nachforderung, die gesamt € 57.587,11 betrug. Mit Bescheid vom 6.3.2019 erfolgte die Festsetzung einer Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG in Höhe von € 8.628,05. Die Entrichtung der Abgabenerhöhung erfolgte am 13.3.2019.

#### Beschwerdevorbringen:

In der Beschwerde wird die ersatzlose Aufhebung der Abgabenerhöhung beantragt. Vorgebracht wird, dass es sich bei der telefonischen Ankündigung der Betriebsprüfung und bei der Ankündigung per Mail um keine wirksame Bekanntgabe der Ankündigung der Umsatzsteuersonderprüfung handelt. Die Selbstanzeige vom 12.2.2019 sei somit noch vor der Prüfung erstattet worden.

#### Rechtliche Beurteilung:

Wird eine Selbstanzeige anlässlich einer Prüfungsmaßnahme nach deren Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe zu einem vorsätzlich oder grob fahrlässig begangenen Finanzvergehen erstattet, fällt eine Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG an, deren Bemessungsgrundlage die Summe der Verkürzungsbeträge ist.

Gegenständlich wurden für die Monate die Umsatzsteuervoranmeldungen weder zeitgerecht abgegeben noch Umsatzsteuervorauszahlungen bis zu den jeweiligen Fälligkeitstagen in voller Höhe geleistet.

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. b FinStrG ist eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG bereits dann bewirkt, wenn die Umsatzsteuervorauszahlungen nicht fristgerecht bis zum jeweiligen Fälligkeitstag entrichtet wurden. Für die Verwirklichung einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ist daher nicht ein auf endgültige Abgabenvermeidung gerichteter Vorsatz erforderlich, vielmehr reicht dafür das Wissen um eine nicht zeitgerecht bis zum Fälligkeitstag erfolgte Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen, somit die Kenntnis einer temporären Abgabenverkürzung, aus.

Das objektive Tatbild des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG wurde gegenständlich bewirkt. Das Vorliegen der subjektiven Tatseite liegt ebenfalls vor, da trotz Kenntnis der Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen diese nicht rechtzeitig, sondern erst im Zuge der Selbstanzeige, erfolgte.

Unstrittig ist, dass die Abgabe der Selbstanzeige erst nach telefonischer Ankündigung der Umsatzsteuersonderprüfung und nach Ankündigung per Email erfolgte.

Dem Beschwerdevorbringen, dass es sich dabei um keine wirksame Prüfungsanmeldung handelt, da eine fernmündliche Bekanntgabe bzw. Verkündigung vom Gesetz nicht vorgesehen ist wird entgegnet, dass es sich nach Ansicht der Abgabenbehörde bei der Ankündigung einer Prüfung weder um eine bescheidmäßige, noch um eine sonstige Erledigung iSd § 95 BAO handelt. Die Ankündigung ist ein Verwaltungsakt, der nicht unter „Erledigungen“ zu subsumieren ist, weshalb § 97 BAO hier keine Anwendung findet. Durch die Ankündigung wird der Unternehmer lediglich darüber informiert, dass demnächst eine Prüfung erfolgt. Es wird ihm somit rechtzeitig die Möglichkeit gegeben, entsprechende Dispositionen in seinem Unternehmen zu treffen.

Die Ankündigung einer Außenprüfung ist in § 148 BAO geregelt und stellt einen Verwaltungsakt dar, der nur das Verfahren betrifft und daher schriftlich, mündlich oder fernmündlich erfolgen kann (*Ritz*, BAO 6 § 148 Rz 16 mwN; *Stoll*, BAO, § 148, 1644).

Die Rechtsauffassung, dass die telefonische Ankündigung der Außenprüfung keine wirksame Ankündigung iSd § 29 Abs 6 FinStrG darstellt, würde auch dem Zweck der Bestimmung widersprechen.

Nach den Gesetzesmaterialien (ErlRV 177 BlgNR 25. GP 1) erscheint es nicht gerechtfertigt, Selbstanzeigen, die zu einem Zeitpunkt erstattet werden, in welchem bei verständiger Würdigung der Sachlage mit der Tatentdeckung gerechnet werden muss, ohne zusätzliche Leistung strafbefreiende Wirkung zukommen zu lassen.

Erfolgt eine Selbstanzeige, nachdem eine telefonische Prüfungsankündigung erfolgte, dann muss zu diesem Zeitpunkt bereits mit der Tatentdeckung gerechnet werden. Es macht dabei keinen Unterschied, durch welches Kommunikationsmittel die Verständigung erfolgt.

Der Normzweck des § 29 Abs. 6 liegt in einer Verteuerung von „im letzten Moment“ abgegebenen Selbstanzeigen für vorsätzlich und grob fahrlässig begangene Finanzdelikte, um einerseits eine Berichtigung schon vor einer zu erwartenden Entdeckung zu erwirken und andererseits einen größeren Anreiz zur Steuerehrlichkeit zu erzielen (vgl. Schrottmeyer, Selbstanzeige § 29, 3. Aufl. 2016, XVIII. Abgabenerhöhung bei Prüfungen (Rz 1506 - 1507)).

Mit Schaffung des § 29 Abs. 6 FinStrG war es somit 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."

\*\*\*\*\*

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 18.7.2019, der auf das Beschwerdevorbringen verweist und die in der Beschwerdeschrift genannten Anträge auf Aussetzung der Einhebung nach § 212 a BAO, Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem BFG und Befassung des zuständigen Senates des BFG wiederholt.

\*\*\*\*\*

Auf telefonische Anfrage der RichterIn vom 30.9.2019 ob der Vertreter eine Rechtsfrage oder eine Sachverhaltsfrage zu lösen sehe und man die PrüferIn im Rahmen einer mündlichen Verhandlung befragen solle, wurde seitens der Vertretung festgehalten, dass man eine zu lösende Rechtsfrage sehe und der Sachverhalt klar sei. Mit Schreiben vom selben Tag wurde der Antrag auf Senatszuständigkeit und mündliche Verhandlung zurückgezogen.

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

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

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

*Abs. 2: War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offen gelegt werden, und binnen einer Frist von einem Monat die sich daraus ergebenden Beträge, die vom Anzeiger geschuldet werden, oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung entrichtet werden. Die Monatsfrist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des Abgaben- oder Haftungsbescheides zu laufen und kann durch Gewährung von Zahlungserleichterungen (§ 212 BAO) auf höchstens zwei Jahre verlängert werden. Lebt die Schuld nach Entrichtung ganz oder teilweise wieder auf, so bewirkt dies unbeschadet der Bestimmungen des § 31 insoweit auch das Wiederaufleben der Strafbarkeit.*

*Abs. 3: Straffreiheit tritt nicht ein,*

- a) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3) gegen den Anzeiger, gegen andere an der Tat Beteiligte oder gegen Hehler gesetzt waren,
- b) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war oder die Entdeckung der Verletzung einer zollrechtlichen Verpflichtung hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale unmittelbar bevorstand und dies dem Anzeiger bekannt war, oder
- c) wenn bei einem vorsätzlich begangenen Finanzvergehen die Selbstanzeige anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nicht schon bei Beginn der Amtshandlung erstattet wird, oder
- d) bereits einmal hinsichtlich desselben Abgabenanspruches, ausgenommen Vorauszahlungen, eine Selbstanzeige erstattet worden ist.

*Abs. 5: Die Selbstanzeige wirkt nur für den Anzeiger und für die Personen, für die sie erstattet wird.*

*Abs. 6: Werden Selbstanzeigen anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe erstattet, tritt strafbefreiende Wirkung hinsichtlich vorsätzlich oder grob fahrlässig begangener Finanzvergehen nur unter der weiteren Voraussetzung insoweit ein, als auch eine mit einem Bescheid der Abgabenbehörde festzusetzende Abgabenerhöhung unter sinngemäßer Anwendung des Abs. 2 entrichtet wird. Die Abgabenerhöhung beträgt 5 % der Summe der sich aus den Selbstanzeigen ergebenden Mehrbeträgen. Übersteigt die Summe der Mehrbeträge 33 000 Euro, ist die Abgabenerhöhung mit 15 %, übersteigt die Summe der Mehrbeträge 100 000 Euro, mit 20 % und übersteigt die Summe der Mehrbeträge 250 000 Euro, mit 30 % zu bemessen. Insoweit Straffreiheit nicht eintritt, entfällt die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabenerhöhung, dennoch entrichtete Beträge sind gutzuschreiben. Die Abgabenerhöhung gilt als Nebenanspruch im Sinne des § 3 Abs. 2 lit. a BAO.*

Für das Jahr 2018 wurden vor der verfahrensgegenständlichen Selbstanzeigenerstattung folgende Zahllasten gemeldet:

1/2018 € 5.000,00 verspätet gemeldet am 11.4.2018, jedoch zeitgleich bezahlt.

2/2018 € 5.600,00 13.4.2018 gemeldet

3/2018 € 5.000,00 15.5.2018 gemeldet

7/2018 € 5.000,00 14.9.2018 gemeldet

9/2018 € 5.000,00 15.11.2018 gemeldet

Am 12.2.2019 wurde mittels Fax Selbstanzeige für die A.GmbH, R.S. und R.K. erstattet. Die Auflistung der nunmehr einbekannten zuvor nicht gemeldeten und entrichteten Umsatzsteuerzahllasten weist für zwei Monate eine Differenz zu den in der Folge am

14.2.2019 elektronisch eingereichten Voranmeldungen auf. Für 3/2018 wurde ein Betrag von € 3.641,23 genannt und für 6/2018 ein Betrag von € 5.717,27.

Mit Buchungstag 14.2.2019 wurden nach elektronischer Einreichung von Voranmeldungen folgende Festsetzungen vorgenommen:

U 1/2018 - € 872,42

U 2/2018 € 11.163,85

U 3/2018 € 3.565,83

U 4/2018 € 2.457,14

U 5/2018 € 5.218,12

U 6/2018 € 5.652,09

U 7/2018 - € 5.000,00

U 7/2018 - € 605,12

U 8/2018 € 17.717,70

U 9/2018 - € 659,91

U 10/2018 € 11.671,80

U 11/2018 - € 4.543,67

Somit bilden die Nachforderungen für 2, 3, 4, 5, 6, 8, 10/2018 in Summe € 57.446,53 die Basis für eine Abgabenerhöhung, während die Abgabenerhöhung auf Grund der in der Selbstanzeige genannten Beträge errechnet wurde.

Wie die vorliegenden Umsatzaufstellungen der Steuerberatungskanzlei belegen, beruhen die Differenzen auf Abschreibfehlern. In den Monaten 3 und 6/2018 wurde die Kammerumlage dazu addiert und in der Selbstanzeige die Summe aus Umsatzsteuernachforderung und Kammerumlage für diesen Monat genannt.

*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.*

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



Nicht zulässig ist jedoch ein Antrag nach § 212a BAO auf Aussetzung der Einhebung.

Siehe VfGH 26.11.2018 zu E 2242/2017-8 mit der folgende Aussage zur behaupteten Verfassungswidrigkeit der Bestimmung des § 29 Abs. 6 FinStrG getätigt wurde:

*"Dem Gesetzgeber kann im Übrigen nicht entgegengetreten werden, wenn er im Rahmen seines rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes in § 29 Abs. 6 FinStrG im Hinblick auf das Ziel der "Schadenswiedergutmachung" für die Erlangung der Straffreiheit neben der Entrichtung der verkürzten Abgaben auch die Entrichtung der Abgabenerhöhung voraussetzt und dabei zwar die Möglichkeit der Stundung (§ 212 BAO), nicht aber der Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO) vorsieht.*

*Demgemäß wurde beschlossen, von einer Behandlung der Beschwerde abzusehen (§ 19 Abs. 3 Z 1 iVm § 31 letzter Satz VfGG)."*

Trotz des Aussetzungsantrages wurden die Abgabenschuldigkeiten jedoch binnen Monatsfrist ab Einreichung der Selbstanzeige entrichtet, daher ist die Entrichtung als Voraussetzung einer strafaufhebenden Wirkung der Selbstanzeige gegeben. Auch die festgesetzte Abgabenerhöhung wurde im Sinne von § 29 Abs. 2 FinStrG entrichtet.

Einreichung der Selbstanzeige anlässlich einer finanzbehördlichen Prüfung:

Folgende Unterlagen zur Umsatzsteuerprüfung bei der Bf. liegen dem BFG vor:

Laut einem handschriftlichen Vermerk vom 24.1.2019 hat die Prüferin ADir an diesem Tag um 14:15 Uhr mit dem Sekretariat der Kanzlei Keppert, Hallas Partner Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH & Co KG telefoniert und in Erfahrung gebracht, dass X (offenbar die für die Bf. zuständige Mitarbeiterin der Kanzlei) bis 31.1.2019 nicht anwesend war.

In der Folge erging um 14:24 Uhr eine Mail von der Prüferin an Frau X mit einer Anmeldung zur Umsatzsteuersonderprüfung bei der Bf. für 1-11/2018 und dem Ersuchen um Kontaktaufnahme zur Terminvereinbarung.

Frau X1 beantwortete die Mail mit Mail vom 30.1.2019, 17:30 Uhr, dass sie an diesem Tag die Prüferin nicht habe erreichen können und sie erst am Freitag der nächsten Woche wieder im Büro sei und sich dann bezüglich eines Termins nächste Woche melden werde.

Am 31.1.2019, 9:49 Uhr schrieb die Prüferin erneut an X1 mit der Anfrage, ob eventuell ein Termin am 8.2.2109 möglich sei.

Zum 8.2.2019 gibt es zwei handschriftliche Aktenvermerke, wonach die Prüferin um 10:22 Uhr mit X1 gesprochen hat. Danach steht:

"Belegsammlung liegt auf, Monate wurden eingebucht, Nichtabgabe UVA s liegt am Unternehmen, übermitteln Belege/Buchhaltung nicht an Steuerberater, leisten Vz nach Schätzung"

Die nächste Zeile zu dem zweiten Aktenvermerk zum Telefonat vom 8.2.2019 enthält den Text: "UVA´s wurden oder werden via FON am 14.2.2019 eingereicht."

Die Selbstanzeige wurde somit nach der persönlichen Kontaktaufnahme der Betriebsprüferin mit der bevollmächtigten Steuerberatungskanzlei erstattet, die im Zeitpunkt der Einreichung der Selbstanzeige auch bereits den Prüfungszeitraum kannte.

Diese Kontaktaufnahme der Prüferin mit der Steuerberatungskanzlei erfüllt nicht die Kriterien einer Verfolgungshandlung nach § 14 Abs. 3 FinStrG und auch nicht einer Tatentdeckung nach § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG, da vor Einreichung der Selbstanzeige nicht bekannt war, dass in einem konkreten Tatzeitraum tatsächlich eine Verkürzung in noch festzustellender Höhe bewirkt worden sei. Für einzelne Monate sind letztlich auch Gutschriften nachgemeldet worden.

Eine Täternennung liegt ebenfalls vor. Sollte sich bei Prüfung der Rechtmäßigkeit der Festsetzung einer Abgabenerhöhung ergeben, dass Straffreiheit nicht eintreten kann, weil ein anderes nach § 29 FinStrG gefordertes Kriterium nicht erfüllt ist, entfällt nach § 29 Abs. 6 letzter Satz FinStrG die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabenerhöhung und sind dennoch entrichtete Beträge gutschreiben, daher waren die vorangegangenen Feststellungen zu den 3 Prüffeldern zu treffen.

Bedeutung von "nach Anmeldung oder sonstiger Bekanntgabe" in § 29 Abs. 6 FinStrG:

Der erste Satz des § 29 Abs. 6 FinStrG enthält somit neben dem Wort "anlässlich", zu dessen Bedeutung es bereits Judikatur des VwGH gibt, 26.3.2019, Ro 2019/16/0003, auch zwei weitere Begriffe im Zusammenhang mit dem erklärten Ziel des Gesetzgebers, Selbstanzeigen, die erst zu einem Zeitpunkt erstattet werden, zu dem mit einer bevorstehenden Tatentdeckung durch eine Prüfungsmaßnahme zu rechnen ist, zu verteuern und unattraktiver zu machen.

Alternativ ist somit festzustellen, dass eine Anmeldung oder sonstige Bekanntgabe vorliegt.

1) Anmeldung/Ankündigung einer Prüfungsmaßnahme sind in der Bundesabgabenordnung geregelt:

Prüfungsmaßnahmen sind nach § 148 Abs. 5 BAO dem Abgabepflichtigen oder seinem Bevollmächtigten tunlichst eine Woche vorher anzukündigen.

Die Anmeldung kann schriftlich, mündlich oder fernmündlich erfolgen.

Eine Anmeldung per Mail sieht der Gesetzgeber nicht vor, die Mail vom 24.1.2019 erfüllt nicht die Kriterien für eine Anmeldung oder Ankündigung einer Prüfungsmaßnahme und es ist den Aufzeichnungen der Prüferin auch nicht zu entnehmen, ob sie am 24.1.2019 in ihrem Telefonat lediglich nach der zuständigen Sachbearbeiterin für die Bf. gefragt oder bereits eine Prüfungsmaßnahme angekündigt hat.

Nach den dem BFG vorliegenden Unterlagen hat erst die telefonische Anmeldung am 8.2.2019 somit den Vorgaben der BAO und des FinStrG folgend bewirkt, dass die Selbstanzeige anlässlich einer Prüfungsmaßnahme nach deren Anmeldung erstattet wurde und bei Vorliegen der weiteren nach § 29 Abs. 6 FinStrG geforderten Kriterien eine

Abgabenerhöhung zum Erwirken eines Strafaufhebungsgrundes festzusetzen und zu entrichten war.

2) "sonstige Bekanntgabe" in § 29 Abs. 6 FinStrG:

§ 97 BAO regelt die Bekanntgabe von Erledigungen und sieht bei schriftlichen Erledigungen die Bekanntgabe bei Zustellung als gegeben und bei mündlichen Erledigungen durch deren Verkündung.

Die Rechtsfrage, ob "sonstige Bekanntgabe" in § 29 Abs. 6 FinStrG ebenfalls mit Bezugnahme auf die Bundesabgabenordnung zu lösen ist oder losgelöst von dieser Formvorgabe für Erledigungen, ist eine grundsätzliche Rechtsfrage, zu der es bisher keine Judikatur gibt.

Judikatur des VwGH zu E-Mails:

VwGH 24.2.2011, 2007/15/0042: Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (wie Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel) können im Bereich der BAO nicht mittels E-Mail eingebracht werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Jänner 2006, 2005/14/0126).

VwGH 27.9.2012, 2012/16/0082: Da § 85 und § 86a BAO und die auf Grund § 86a BAO ergangenen beiden Verordnungen BGBl. II Nr. 494/1991 und BGBl. II Nr. 97/2006 die Einbringung von Anbringen mittels E-Mail nicht vorsehen, kommt einer E-Mail nicht die Eigenschaft einer Eingabe zu, wobei es sich nicht einmal um eine einem Formgebrechen unterliegende, der Mängelbehebung zugängliche Eingabe handelt (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 25. Jänner 2006, 2005/14/0126, VwSlg 8102 F/2006, das zur insoweit vergleichbaren Steiermärkischen Landesabgabenordnung ergangene hg. Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/16/0031 und den hg. Beschluss vom 29. September 2011, 2011/16/0143). Ein mit einer E-Mail eingebrachtes Anbringen löst weder eine Entscheidungspflicht der Behörde aus, noch berechtigt es die Behörde, eine bescheidmäßige Entscheidung zu fällen, die von einem Anbringen (Eingabe) abhängig ist, etwa eine Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu fällen, die von einem Rechtsmittel (im Beschwerdefall Administrativbeschwerde) abhängt. Die Abgabenbehörde ist nicht einmal befugt, das "Anbringen" als unzulässig zurückzuweisen, weil es sich bei einer solchen E-Mail eben nicht um eine Eingabe an die Behörde handelt. Die zitierten Bestimmungen stellen nicht darauf ab, in welcher Form letztlich bei der Behörde ein Schriftstück darstellendes Papier vorliegt, sondern dass der Weg der Einreichung einer Eingabe gesetzlich vorgegeben ist. Eine andere Einbringung als eine schriftliche Eingabe, die etwa persönlich oder durch einen Postdienst bei der Behörde abgegeben wird, ist abgesehen von den Fällen der FOnV 2006 und der Verordnung BGBl. Nr. 494/1991 nur für im Wege eines Telefaxgerätes (unter Verwendung eines Telekopierers) eingebrachte Anbringen zugelassen.

VwGH 27.4.2017, Ra 2015/15/0007: Da § 85 und § 86a BAO und die auf Grund § 86a BAO ergangenen Verordnungen die Einbringung von Anbringen mittels E-Mail nicht vorsehen, kommt einer E-Mail die Eigenschaft einer Eingabe auch dann nicht zu, wenn

das Finanzamt ein derartiges Anbringen (zunächst) in Bearbeitung nimmt (vgl. VwGH vom 27. September 2012, 2012/16/0082).

Zu Mails der Behörde an einen Abgabepflichtigen bzw. seinen Vertreter gibt es weder im Finanzstrafgesetz noch in der Bundesabgabenordnung eine ausdrückliche gesetzliche Regelung, die diesem Vorgehen Rechtswirkungen zukommen ließe.

Ob eine "sonstige Bekanntgabe" vorliegt, ist eine Beweisfrage. Eine sonstige Bekanntgabe kann somit eine Amtshandlung sein, die nicht die Kriterien der Anmeldung erfüllt, jedoch ebenfalls schriftlich oder mündlich erfolgt, sieht man die Auslegung im Kontext mit § 97 BAO.

Ob eine sonstige Bekanntgabe auch mittels Mail rechtswirksam erfolgen kann, ist jedoch eine offene Rechtsfrage, die verfahrensgegenständlich nicht entscheidungsrelevant ist, da ohnehin bereits das alternativ zu prüfende Kriterium der Anmeldung erfüllt wurde. Da es verfahrensgegenständlich somit kein rechtliches Interesse der Behörde an der Klärung dieser Rechtsfrage gibt, war auch keine Revision zuzulassen.

Zu den Finanzvergehen als Anspruchsgrundlage ist festzuhalten, dass für die Monate 2, 3, 4, 5, 6, 8, 10/2018 der Verpflichtung nach § 21 UStG folgend Voranmeldungen einzureichen und Vorauszahlungen zu entrichten nicht nachgekommen wurde.

Die Kenntnis der Fälligkeitstage wurde nicht bestritten, die Meldung und Entrichtung von geschätzten Beträgen zeigt auf, dass das Wissen um die bestehende Verpflichtung gegeben war. Rein grob fahrlässiges Vorgehen, wonach bei Finanzvergehen hinsichtlich der selbst zu berechnenden Umsatzsteuervorauszahlungen die subjektive Tatseite nicht gegeben wäre, scheidet demnach aus und wurde auch nicht behauptet.

Es liegen somit 5 Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG oder § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG vor.

Der Geschäftsführer der Bf., die als belangbarer Verband anzusehen ist, hat es somit ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, dass der entsprechenden Meldepflicht nicht nachgekommen wurde und er hat die Verletzung der Zahlungsverpflichtung für gewiss gehalten und Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, oder allenfalls, sollte er der Ansicht gewesen sein, dass lediglich keine Zahlung vorgenommen, die Meldung aber richtig erfolgt sei, ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, dass er nicht binnen 5 Tagen nach jeweiliger Fälligkeit seiner Zahlungsverpflichtung in den Tatzeiträumen nicht nachgekommen sei und Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG bewirkt.

Die Anspruchsvoraussetzungen für eine Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG sind somit in dem geringfügig verminderten Ausmaß gegeben.

### **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 Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

So eine Rechtsfrage liegt verfahrensgegenständlich nicht vor.

Wien, am 30. September 2019