

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache A-GmbH, Anschrift1, vertreten durch Steuerberatungsgesellschaft, Anschrift2, über die Beschwerde vom 17.6.2015 gegen den undatierten Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA betreffend Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG 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

Das Finanzamt FA erließ einen (undatierten) Bescheid gemäß § 29 Abs. 6 Finanzstrafgesetz (FinStrG) über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung von € 22.806,05 aufgrund nachstehender Bemessungsgrundlage:

Abgabenart	Zeitraum	Mehrbetrag
Umsatzsteuer	2011	59.140,14
Umsatzsteuer	2013	54.890,09
Summe der Mehrbeträge		114.030,23
davon Abgabenerhöhung	20%	22.806,05

Begründend führte das Finanzamt FA nach Anführung der Bestimmung des § 29 Abs. 6 aus:

„Die gegenständliche Selbstanzeige wurde am 17.12.2014 anlässlich einer finanzbehördlichen Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren am 15.12.2014

erfolgten Anmeldung erstattet. Die Abgabenerhöhung war festzusetzen, da sich aus der Selbstanzeige der Verdacht eines grob fahrlässigen Finanzvergehens ergibt.

Aufgrund der sich aus der Selbstanzeige ergebenden Summe der Mehrbeträge von € 114.030,23 ist die Abgabenerhöhung gem. § 29 Abs. 6 FinStrG mit 20% zu bemessen.“

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde vom 17.6.2015, in der nach Darstellung des bisherigen Verfahrensgangs und des angefochtenen Bescheides wie folgt vorgebracht wurde:

„Die Abgabenerhöhung gem. § 29 Abs. 6 FinStrG kommt nur bei vorsätzlich oder grob fahrlässig begangenen Finanzvergehen zum Tragen. Dementsprechend unterbleibt diese im Falle von Irrtum bzw. leichter Fahrlässigkeit.

In der Begründung des Bescheides wird der Verdacht eines grob fahrlässigen Finanzvergehens erwähnt, ohne zu erläutern, worin sich die grobe Fahrlässigkeit in diesem konkreten Fall begründen lässt. Allein die Vermutung, das Tatbild der grob fahrlässigen Handlung sei mit einer Selbstanzeige bereits verwirklicht, ist nicht haltbar. Es widerspricht rechtsstaatlichem Denken, wenn sich die Finanzstrafbehörde nicht hinlänglich mit dem Vorbringen auseinander setzt und den Schuldvorwurf nicht einwandfrei begründet (VwGH vom 26.01.1989, 88/16/0191; zit. in Fellner, Kommentar zu FinStrG, Rz 28a zu § 8 FinStrG).

Grobe Fahrlässigkeit liegt vor, wenn unter dem Aspekt des Gläubigerschutzes eine ungewöhnliche und auffallende Sorgfaltswidrigkeit vorliegt, welche nur nach einer Einzelfallbetrachtung festgestellt werden kann. Demnach muss die grobe Fahrlässigkeit die nie ganz vermeidbaren Fahrlässigkeitshandlungen des täglichen Lebens ganz erheblich übersteigen. Dementsprechend ist eine restriktive Anwendung dieses Begriffes geboten. Die Abgabenbehörde hat sich mit der Vorfrage auseinanderzusetzen, ob überhaupt Fahrlässigkeit oder Irrtum geboten ist und dies dementsprechend zu begründen (Schrottmeyer in SWK 11/2015, S. 563f).

Gegenstand der Selbstanzeige waren die verrechneten Gruppenkosten an die Mitglieder im Konzernverbund. Da der A-GmbH als zentraler Verrechnungsstelle der Gruppenkosten lediglich eine Verwaltungs- bzw. Durchläuferfunktion der verrechneten Kosten zukommt, ist die Frage des Zeitpunktes bzw. des Leistungserbringungszeitraumes mit einigen Unsicherheitsfaktoren behaftet.

Die Leistung der A-GmbH liegt darin, die an sie verrechneten Kosten zu sammeln, aufzubereiten und anhand eines Verrechnungsschlüssels an die Gruppenmitglieder weiter zu verrechnen. Als Verrechnungsschlüssel wurde der jeweilige Rohertrag I der Gruppenmitglieder herangezogen. Da dieser erst zu einem späteren Zeitpunkt ermittelt wird bzw. ermittelt werden kann, ist fraglich, wann die A-GmbH ihre Leistung erbracht hat. Bisher wurde die Ansicht vertreten, die Leistung wäre dann erbracht, wenn der

Verrechnungsschlüssel feststeht, faktisch anwendbar ist und angewendet wurde. Auf dieser Basis wurden die Umsatzsteuer-Voranmeldungen bzw. die Jahreserklärungen in diesem Zeitraum erstellt.

Gem. § 19 Abs 2 Z 1 lit. a UStG entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind. Nähere Erläuterungen, zu welchem Zeitpunkt eine "Durchläufer- bzw. Verrechnungsleistung" ausgeführt wird, enthält der Gesetzestext freilich nicht.

In den Umsatzsteuerrichtlinien wird in Abschnitt 3a.1 im Hinblick auf den Zeitpunkt der sonstigen Leistung lediglich auf die Rz 2608, 2610, 2618 und 2619 bis 2621 verwiesen, die allesamt keinen Rückschluss auf einen Zeitpunkt in diesem konkreten Fall erkennen lassen. Aus den genannten Randziffern lässt sich für diesen Fall lediglich ableiten, dass eine über einen längeren Zeitraum andauernde Leistung mit der Abrechnung einer (Teil-)Leistung erbracht und steuerpflichtig wird, was vor Einbringung der Selbstanzeige auch so geschah.

Im Zuge einer prüfenden Durchsicht wurde die Rechtsansicht dahingehend geändert, dass die Leistungserbringung bereits mit der „Sammlung und Aufbereitung der Gruppenkosten“ beginnt bzw. größtenteils erbracht wird.

Dass im Zuge eines steuerlichen Reviews eine vertretbare Rechtsansicht revidiert und durch eine andere vertretbare Rechtsansicht ersetzt wurde, ist nach Ansicht der Beschwerdeführer im Hinblick auf die finanzstrafrechtliche Relevanz als Irrtum und keinesfalls als grobe Fahrlässigkeit zu qualifizieren.

Es ist denkunmöglich, demjenigen, der auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht gehandelt hat, Fahrlässigkeit seines Handelns zur Last zu legen. Es geht über die zumutbare Grenze der Sorgfaltsanwendung hinaus, von einem Steuerpflichtigen zu fordern, dass er sich vor Abgabe seiner Abgabenerklärungen über den Inhalt der ohnehin komplizierten und umfangreichen Rechtsvorschriften hinaus mit der zu diesen in konkreten Fällen ergangenen Judikatur der Höchstgerichte vertraut zu machen (Fellner, Kommentar zum FinStrG, Rz 28 zu § 8 FinStrG).

Daraus folgernd ergibt sich, dass der Sorgfaltspflicht damit nachgekommen ist, wenn der Gesetzestext und allfällige zugehörige Richtlinien und ergänzende Literatur geprüft wurden. Wenn daraus keine eindeutige Regelung ausfindig gemacht werden kann, handelt es sich um Auslegung des Gesetzes, was im Falle einer unrichtigen Deutung als Irrtum einzustufen ist.

Dass sich Rechtsmeinungen im Zeitverlauf ändern können, entspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens. Eine Umdeutung einer geänderten Rechtsmeinung in grobe Fahrlässigkeit erscheint vor dem Hintergrund dieses konkreten Falles als grob benachteiligend. Die Verschreibung von € 22.806,05 ist im Anbetracht der überhaupt in Frage stehenden Schuld unverhältnismäßig und kann nicht im Sinne des Gesetzgebers sein, zumal auch die Abgabenverkürzung an sich schon in Frage zu stellen ist.

Wie bereits dargelegt gleichen sich die Hinzu- und Abrechnungsbeträge im Zeitverlauf wieder auf Null aus, sodass sich in Gesamtbetrachtung des Falles keine Abgabenverkürzung ergibt.

Der Begründung der Finanzstrafbehörde, wonach eine Saldierung von Umsatzsteuerzahllasten mit in anderen Zeiträumen entstandenen Umsatzsteuergutschriften unzulässig sei, ist zu entgegnen, dass selbst im Bericht des Finanz- und Budgetausschusses zur FinStrG-Novelle diesbezüglich Bedenken geäußert wurden.

Der Ausschuss vertritt die Auffassung, dass für die Beurteilung der Tat und damit auch für die Strafbemessung die Auswirkungen der Tat in ihrer Gesamtheit maßgebend sein sollen. Genau für den Fall, dass sich Abgabennachforderungen und -gutschriften im Jahresverlauf entgegenstehen, sieht der Ausschuss einen gewichtigen Milderungsgrund zu berücksichtigen (Fellner, Kommentar zu FinStrG, Rz 26a zu § 33 FinStrG).

Mit dieser Ansicht gehen die Bestimmungen über die Strafbemessung in § 23 FinStrG einher. Demzufolge sind bei der Bemessung der Strafe Milderungsgründe zu berücksichtigen. Ausdrücklich in § 23 Abs 2 FinStrG ist „darauf Bedacht zu nehmen, ob die Verkürzung oder der Abgabenausfall endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen“. Auch in den Erläuterungen im Zuge des parlamentarischen Prozesses zur FinStrG-Novelle 2010 wird zu § 23 Abs 2 explizit darauf hingewiesen, dass bloß vorübergehende Verkürzungen (etwa durch Verschieben in einen anderen Besteuerungszeitraum) strafmildernd zu berücksichtigen sind. (http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/I/I_00874/fname_194077.pdf; Seite 6).

Zweck dieser Rechtsnorm ist es, die Verhältnismäßigkeit zwischen Rechtsbruch (sofern ein solcher überhaupt festgestellt werden kann) und Strafausmaß zu gewährleisten, schließlich soll verhindert werden, dass überhöhte Strafen den Unrechtsgehalt bzw. das Maß der Schuld überschreiten. Das Strafausmaß soll den vom Steuerpflichtigen erwarteten Nutzen aus der Verkürzung der Abgabe egalisieren (Fellner, Kommentar zu FinStrG. Rz 1a zu § 23 FinStrG).

Von einem „erwartbaren Nutzen“ kann im gegenständlichen Fall nicht die Rede sein, da nach Ansicht der Beschwerdeführer lediglich von einer missverständlichen Rechtsauffassung auszugehen ist. Die Intention, einen wirtschaftlichen Nutzen aus der verspäteten Abgabemeldung bzw.-zahlung zu ziehen, bestand von vornherein nicht.

Schließlich ist noch festzustellen, dass zur Sicherstellung der Abgabeneinhebung bzw. Sanktionierung einer verspäteten Abgabentrachtung in der BAO das Mittel des Säumniszuschlages eingerichtet wurde, welcher auch mit Buchungsdatum 9.6.2015 für die verspätet entrichteten Umsatzsteuerschulden 2011 und 2013 vorgeschrieben wurde. Eine darüber hinausgehende Sanktionsmaßnahme in Höhe von € 22.806.05 für einen Sachverhalt, dessen Zahlungen sich in Gesamtbetrachtung auf Null aufheben, ist aus Sicht der Beschwerdeführer unverhältnismäßig.

Es erscheint auch die Berechnung der Abgabenerhöhung schwer nachvollziehbar. Wie bereits oben erläutert und im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung in Tz 1b) nochmal explizit erwähnt wurden die Beträge für die Jahre 2011 und 2013 zusammengezählt und davon 20% als Abgabenerhöhung angesetzt. Würden die einzelnen Jahre nicht miteinander in Verbindung stehen, so wären die Beträge separat und die Erhöhung nur mit einem Prozentsatz von 15% gem. § 29 Abs 6 zu berechnen gewesen.

Die Begründung für die Abgabenerhöhung ist mit dieser offensichtlichen Diskrepanz daher sich selbst widersprechend. Es ist nicht nachvollziehbar, warum von der Behörde derselbe Sachverhalt unterschiedlich behandelt wird. je nachdem, welche Sicht gerade opportun erscheint.

In § 29 Abs 6 FinStrG ist von "Mehrbeträgen" die Rede, auf den sich die Abgabenerhöhung stützt, ohne diesen Begriff näher zu erläutern. Für Auslegungsfragen des § 29 FinStrG ist daher die BAO zu berücksichtigen. Der Begriff wird in § 205 BAO wie auch in den Richtlinien für die Abgabeneinhebung (RAE) und der Judikatur als Ausdruck für die Differenz zwischen reinen Abgabefestsetzungen verwendet (Schrottmeyer in SWK 11/2015, S 564).

Demnach ist es nicht gerechtfertigt, im Zuge einer Selbstanzeige ergebende Mehrbeträge nicht mit im Zuge einer Selbstanzeige ergebenden Minderbeträgen zu verrechnen.

Aus den vorgenannten Erläuterungen wird beantragt. der Beschwerde gegen die Abgabenerhöhung in Höhe von € 22.806.05 in Folge des oa. Bescheides (ohne Datum, zugestellt am 20.05.2015) zu folgen und den oa. Bescheid ersatzlos aufzuheben.“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 24.2.2017 hat das Finanzamt FA die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und führte zu Begründung aus:

„Der in der Beschwerde angeführte gewichtige Milderungsgrund – Saldierung – (Seite 4 der Beschwerde (Fellner, Kommentar zu FinStrG, Rz 26a zu § 33 FinStrG)) bezieht sich ausschließlich auf die Strafbemessung im Rahmen eines Finanzstrafverfahrens, jedoch nicht auf die Abgabenerhöhung im Rahmen der Selbstanzeige gem § 29 Abs. 6 FinStrG. Ansonsten darf auf die Begründung des Prüfungsberichtes (TZ 1b) verwiesen werden.“

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 24.3.2017, mit welchem unter Berufung auf die erteilte Vollmacht beantragt wurde, die Beschwerde vom 17.6.2015 gegen den Bescheid über die Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG (ohne Bescheiddatum), zugestellt am 20.5.2015, dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

Gleichzeitig wurde beantragt, die Einhebung der offenen Nachforderung von € 22.806,05 bis zur endgültigen Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht auszusetzen. Weiters

wurde beantragt, die Beschwerdeentscheidung gemäß § 272 Abs. 2 Z. 1 lit. b BAO durch den Senat zu treffen.

Begründend wurde zusammenfassend und ergänzend ausgeführt wie folgt:

„1. Fehlende Begründung der durch die Abgabenbehörde festgestellten groben Fahrlässigkeit. Allein die Vermutung, das Tatbild der grob fahrlässigen Handlung sei mit einer Selbstanzeige bereits verwirklicht, ist nicht haltbar. Es widerspricht rechtsstaatlichem Denken, wenn sich die Finanzstrafbehörde nicht hinlänglich mit dem Vorbringen auseinandersetzt und den Schuldvorwurf nicht einwandfrei begründet (VwGH vom 26.01.1989, 88/16/0191; zit. in VwGH vom 24.06.2004, 2001/15/0134).

2. Grobe Fahrlässigkeit ist aufgrund der Rechtsunsicherheit hinsichtlich dem Zeitpunkt der Leistungserstellung und damit verbunden dem Zeitpunkt der Entstehung der Umsatzsteuerschuld bei der Verrechnung der Gruppenkosten nicht feststellbar. In der Beschwerde wurde dargelegt, dass selbst bei eingehender Befassung mit der Entstehung der Steuerschuld nach § 19 Abs 2 UStG und entsprechenden Kommentierungen durch die UStR und durch die Literatur es naturgemäß zu Auffassungsunterschieden kommen kann, wann die Leistung „Datenaufbereitung und Verrechnung der Gruppenkosten“ faktisch erbracht wurde (vgl. Ruppe/Achatz, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Rz 217-224 zum Zeitpunkt der sonstigen Leistung nach §3a UStG).

Ergänzend sei angemerkt, dass nach UStR 2619f, wie am gegenständlichen Fall zutreffend, im Falle von Abgrenzungsproblemen bei sonstigen Leistungen, die in Teilen innerhalb eines Jahres erbracht werden, wobei ein einheitliches Entgelt verrechnet wird, als zum Zeitpunkt der Rechnungslegung erbracht angesehen werden können. Die Handhabung vor Erstellung der Selbstanzeige war demnach eine durchwegs gerechtfertigte Rechtsansicht.

3. Es ist keine ungewöhnliche und auffallende Sorgfaltswidrigkeit gegeben, die für die Feststellung grober Fahrlässigkeit erforderlich wäre. Grobe Fahrlässigkeit muss die nie ganz vermeidbaren Fahrlässigkeitshandlungen ganz erheblich übersteigen, wonach eine restriktive Anwendung des Begriffes geboten ist. Tatsächlich handelt es sich um eine Änderung der Rechtsansicht im Zuge einer prüfenden Durchsicht. Es ist denkunmöglich, die Änderung einer vertretbaren Rechtsansicht in eine andere vertretbare Rechtsansicht als grobe Fahrlässigkeit umzudeuten (Schrottmeyer in SWK 11/2015. S. 563f; Fellner, Kommentar zum FinStrG, Rz 28 zu § 8 FinStrG).

4. Hinzu- und Abrechnungsbeträgen im Zuge der Selbstanzeige saldieren sich im Zeitverlauf auf Null, sodass sich in Gesamtbetrachtung des Falles keine Abgabenverkürzung ergab. Von „Mehrbeträgen“ im Sinne des § 29 Abs 6 FinStrG kann daher nicht gesprochen werden. Im Hinblick auf die Auslegung des Begriffes „Mehrbetrag“ scheint es ungerechtfertigt, nur die Mehrbeträge im Zuge der Selbstanzeige heranzuziehen und die Minderbeträge im Zuge derselben Selbstanzeige außer Ansatz zu lassen.

5. Genau für den Fall, dass Abgabennachforderungen und -gutschriften im Jahresverlauf entgegenstehen, sieht der Finanz- und Budgetausschuss zur FinStrG-Novelle einen gewichtigen Milderungsgrund zu berücksichtigen. Ausdrücklich in § 23 Abs 2 FinStrG ist „darauf Bedacht zu nehmen, ob die Verkürzung oder der Abgabenausfall endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen“. Auch in den Erläuterungen im Zuge des parlamentarischen Prozesses zur FinStrG-Novelle 2010 wird zu § 23 Abs 2 explizit darauf hingewiesen, dass bloß vorübergehende Verkürzungen (etwa durch Verschieben in einen anderen Besteuerungszeitraum) strafmildernd zu berücksichtigen sind (http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/II/00874/fname_194077.pdf; Seite 6).

6. Zur Sanktionierung einer verspäteten Abgabentrachtung sieht die Bundesabgabenordnung das Mittel des Säumniszuschlages vor. Eine darüber hinausgehende Sanktionsmaßnahme in Höhe von € 22.806,05 für einen Sachverhalt, dessen Zahlungen sich in der Gesamtbetrachtung auf Null aufheben, ist aus Sicht der Beschwerdeführer unverhältnismäßig, grob benachteiligend und geht am Zweck der Selbstanzeige nach § 29 FinStrG vorbei.

7. Die Berechnung der Abgabenerhöhung steht im Widerspruch zu den Erläuterungen der Außenprüfung. Die Abgabenbehörde argumentiert auf der Basis, dass die Veranlagungszeiträume separat zu sehen sind und eine Aufrechnung der Mehr- und Minderbeträge der einzelnen Jahre nicht zu erfolgen hat. Bei der Bemessung des Prozentsatzes für die Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 hingegen wurden, entgegen der Argumentationslinie der Behörde, die Umsatzsteuer-Mehrbeträge der Jahre 2011 und 2013 zusammengezählt, sodass sich aufgrund des Überschreitens des Grenzwertes von € 100.000,- ein Zuschlagsatz von 20% anstatt 15% bei separater Betrachtung der Zeiträume ergibt (2 Mal unter € 100.000,-).

Es ist festzuhalten, dass die Abgabenbehörde in ihrer Beschwerdevorentscheidung lediglich zu den Ausführungen zu oben genanntem Punkt 5 Stellung genommen hat. Alle anderen in der Beschwerde aufgeworfenen, begründeten und oben zusammenfassend dargestellten Punkte blieben in der Beschwerdevorentscheidung gänzlich unberücksichtigt.

Von der Abgabenbehörde wird in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt, dass der zu berücksichtigende gewichtige Milderungsgrund (vgl. oben Punkt 5) sich lediglich auf die Strafbemessung im Rahmen eines Finanzstrafverfahrens im Zuge einer Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG bezieht und für eine Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 nicht anwendbar sei. Warum dies nicht anwendbar sei, wurde nicht erläutert.

Aus Sicht der Beschwerdeführer ist der gewichtige Milderungsgrund – so überhaupt eine Abgabenerhöhung im Sinne des § 29 Abs 6 festzustellen ist – auf die Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 analog anwendbar. Es ist nicht offenkundig erkennbar, warum der Gesetzgeber im Falle einer Finanzstrafe aufgrund einer Abgabenverkürzung nach § 33 FinStrG in der lediglich vorübergehenden Verkürzung einen gewichtigen Milderungsgrund zu berücksichtigen sieht, dies im Falle einer „niedrigeren Eskalationsstufe“ (Selbstanzeige)

mit der Folge einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 als bloßem Nebenanspruch gem. § 3 Abs. 2 lit. a BAO aber nicht der Fall sein soll.

Die gewichtigere Finanzstrafe aufgrund einer Abgabenverkürzung nach § 33 FinStrG hinsichtlich Milderungsgründen gegenüber der Abgabenerhöhung nach § 29 Abs 6 zu bevorzugen, widerspricht der Intention des Finanzstrafgesetzes. Dies ist schon aus den Erläuterungen zur Strafbemessung nach § 23 Abs 2 offenkundig.

Zweck dieser Rechtsnorm ist es, die Verhältnismäßigkeit zwischen Rechtsbruch und Strafausmaß zu gewährleisten, schließlich soll verhindert werden, dass überhöhte Strafen den Unrechtsgehalt bzw. das Maß der Schuld überschreiten. Das Strafausmaß soll den vom Steuerpflichtigen erwarteten Nutzen aus der Verkürzung der Abgabe egalisieren (Fellner, Kommentar zu FinStrG, Rz 1a zu § 23 FinStrG).

Wie bereits in der Beschwerde erläutert kann von einem „erwartbaren Nutzen“ im gegenständlichen Fall nicht die Rede sein, da nach Ansicht der Beschwerdeführer lediglich von einer missverständlichen Rechtsauffassung auszugehen ist. Die Intention, einen wirtschaftlichen Nutzen aus der verspäteten Abgabemeldung bzw. -zahlung zu ziehen, bestand von vornherein nicht.

Abschließend sei noch angemerkt, dass die Argumentation der Finanzstrafbehörde in der Beschwerdevorentscheidung vom 24.2.2017 der Argumentation im Prüfbericht vom 28.4.2015 entgegen läuft.

Im Prüfbericht wird als einzige Begründung für die Festsetzung der Abgabenerhöhung nach § 29 Abs 6 ausgeführt, dass auch eine nur vorübergehende Verkürzung die Festsetzung einer Abgabenerhöhung rechtfertige und verweist auf die Ausführungen in Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, Rz 26 (bzw. Rz 50c in der aktuellen Fassung) zu § 33 sowie auf die UFS Entscheidung FSRV/0033-I/08. Beide Quellen beziehen sich auf die Festlegung einer Finanzstrafe nach § 33 FinStrG.

Ebendiese analoge Auslegung des Kommentars zum § 33 FinStrG für den gegenständlichen Fall der Festsetzung der Abgabenerhöhung nach § 29 Abs 6 FinStrG wird in der Beschwerdevorentscheidung jedoch untersagt, da dieser nach Ansicht der Finanzstrafbehörde nicht anwendbar sei.

Aufgrund der vorgenannten Ausführungen ergänzend zu den Erläuterungen in unserer Beschwerde vom 17.6.2015 wird beantragt, die Abgabenerhöhungsbeträge über € 11.828.03 für das Jahr 2011 und € 10.978.02 für das Jahr 2013 aufzuheben.“

Am 18.4.2017 legte das Finanzamt FA die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht wurde unter der Überschrift „Sachverhalt und Anträge“ wie folgt ausgeführt:

„Sachverhalt:

Strittig ist die Festsetzung einer Abgabenerhöhung.

Beweismittel:

Stellungnahme:

Bezugnehmend auf die Begründung des angefochtenen Bescheides und der Beschwerdeentscheidung wird der Antrag auf Abweisung gestellt.“

Mit Schreiben vom 3.7.2018 hat die Beschwerdeführerin den Antrag, die Beschwerdeentscheidung gemäß § 272 Abs. 2 Z. 1 lit. b BAO durch den Senat zu treffen, 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.

Werden Selbstanzeigen anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe erstattet, so tritt gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG idF BGBl. I Nr. 65/2014 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 Mehrbeträge. Übersteigt die Summe der Mehrbeträge € 33.000,00, ist die Abgabenerhöhung mit 15%, übersteigt die Summe der Mehrbeträge € 100.000,00, mit 20% und übersteigt die Summe der Mehrbeträge € 250.000,00, 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 § 265 Abs. 1w FinStrG ist § 29 FinStrG idF BGBl. I Nr. 65/2014 auf Selbstanzeigen anzuwenden, die nach dem 30.9.2014 erstattet werden. Somit ist § 29 leg.cit. auf die hier gegenständliche Selbstanzeige vom 17.12.2014 anzuwenden.

Diese Selbstanzeige wurde zu Beginn der finanzbehördlichen Prüfung zu AB-Nr. AB erstattet und lautet wie folgt:

„Selbstanzeige gem. § 29 Abs. 1 FinStrG

Gemäß § 29 Abs. 1 FinStrG besteht bei rechtzeitiger Darlegung einer Verfehlung bei der Berechnung und Abfuhr einer Abgabenschuld (Selbstanzeige) Straffreiheit.

Die Selbstanzeige und damit strafbefreiender Wirkung wird für folgende Personen ausdrücklich beantragt:

- A-GmbH als Abgabenschuldige*
- A.A. als Geschäftsführer und B.B. als Buchhalter und Einreicher der Umsatzsteuer-Voranmeldungen*
- Steuerberatungsgesellschaft, vertreten durch C.C. als beauftragter Steuerberater sowie dessen Angestellten D.D. bzw. ehemals E.E. als Einreicher der Umsatzsteuer-Jahreserklärungen*

Sachverhaltsdarstellung

Über die Firma A-GmbH werden die sogenannten allgemeinen Intercompanykosten verteilt. Die Firma B-GmbH, die ihrerseits die wesentlichen Kosten vorstreckt, verrechnet die allgemeinen Intercompanykosten an die A-GmbH.

Die A-GmbH verrechnet dann die Kosten an die „Nutznießer“ der allgemeinen Leistungen im Verhältnis des Rohertrages I weiter. Dies setzt aber voraus, dass der Rohertrag I der einzelnen Partner bekannt ist. In den Vorjahren wurde der Verteilungsschlüssel aufgrund der Umsätze ermittelt.

Diese Vorgangsweise steht im Konflikt mit § 19 Abs. 2 Z 1 a UStG, wo es heißt, dass die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen oder sonstige Leistungen ausgeführt worden sind, entsteht. Die Ermittlung des Rohertrages I erfolgt erst zu einem späteren Zeitpunkt.

Tatbestand

1. Die Firma A-GmbH verrechnete am 31.12.2011 steuerpflichtige Umsätze an die C-GmbH in der Höhe von 11.619,13, an die D-GmbH in der Höhe von 15.479,56 und an die E-GmbH einen Betrag von 268.602,02. Der Leistungszeitraum war jeweils der 01.07.2010 bis 30.06.2011.

Diese Umsätze wurden am 06.02.2012 mit der Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum Dezember 2011 gemeldet und aus laufendem Guthabensaldo beglichen.

Gem. § 19 Abs. 2 Z 1 a entstand die Steuerschuld bereits am 30.06.2011.

2. Die Firma A-GmbH verrechnete am 10.02.2012 steuerpflichtige Umsätze an die C-GmbH in der Höhe von 6.799,44, an die D-GmbH in der Höhe von 9.049,62 und an die E-GmbH einen Betrag von 157.023,11. Der Leistungszeitraum war jeweils der 01.07.2011 bis 31.12.2011.

Diese Umsätze wurden am 10.04.2012 mit der Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum Februar 2012 gemeldet und aus laufendem Guthabensaldo beglichen.

Gem. § 19 Abs. 2 Z 1 a entstand die Steuerschuld bereits am 31.12.2011.

3. Die Firma A-GmbH verrechnete am 04.12.2012 steuerpflichtige Umsätze an die C-GmbH in der Höhe von 6.152,65, an die D-GmbH in der Höhe von 14.363,77 und an die E-GmbH einen Betrag von 188.698,01. Der Leistungszeitraum war jeweils der 01.07.2011 bis 30.06.2012. Teilrechnungen für den Zeitraum 01.07.2011 bis 31.12.2011 wurden abgezogen.

Diese Umsätze wurden am 11.02.2013 mit der Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum Dezember 2012 gemeldet und aus laufendem Guthabensaldo beglichen.

Gem. § 19 Abs. 2 Z 1 a entstand die Steuerschuld bereits am 30.06.2012.

4. Die Firma A-GmbH verrechnete am 21.03.2013 steuerpflichtige Umsätze an die C-GmbH in der Höhe von 11.911,27, an die D-GmbH in der Höhe von 12.507,81 und an die E-GmbH einen Betrag von 157.380,78. Der Leistungszeitraum war jeweils der 01.07.2012 bis 31.12.2012.

Diese Umsätze wurden am 10.05.2013 mit der Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum März 2013 gemeldet und aus laufendem Guthabensaldo beglichen.

Gem. § 19 Abs. 2 Z 1 a entstand die Steuerschuld bereits am 31.12.2012.

5. Die Firma A-GmbH verrechnete am 03.03.2014 steuerpflichtige Umsätze an die C-GmbH in der Höhe von 14.577,51, an die D-GmbH in der Höhe von 22.053,68 und an die E-GmbH einen Betrag von 419.619,11. Der Leistungszeitraum war jeweils das Kalenderjahr 2013.

Diese Umsätze wurden am 09.05.2014 mit der Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum März 2014 gemeldet und bezahlt.

Gem. § 19 Abs. 2 Z 1 a entstand die Steuerschuld bereits am 31.12.2013.

Details dazu siehe Excel-Aufstellung

Hinsichtlich Körperschaftsteuer

Die Leistungen wurden periodengerecht abgegrenzt. Siehe Beilagen 26 bis 30.

Abschließend wird noch festgehalten, dass sämtliche aus oben genannten Erläuterungen ergebenden Umsatzsteuer-Zahllasten bereits beglichen wurden und sich daraus keine Abgabennachforderungen ergeben.“

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 FinStrG zu entrichten ist, hat die Abgabenbehörde auch (gegebenenfalls die Ausführungen in der Selbstanzeige ergänzend) eine Feststellung zu treffen, dass diese Voraussetzung hinsichtlich der der Abgabenerhöhung zu Grunde liegenden Bemessungsgrundlage gegeben ist.

Die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige kann nur dann zum Tragen kommen, wenn sich jemand eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, auf welches sich

die Selbstanzeige bezieht (vgl. § 29 Abs. 1, 1. Satz FinStrG). Wenn sich jemand keines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, bedarf es auch keiner Selbstanzeige; ebensowenig bedarf es in diesem Fall der Festsetzung einer Abgabenerhöhung im Sinne des § 29 Abs. 6 FinStrG, weil keine strafbare Handlung vorliegt, hinsichtlich derer eine Selbstanzeige strafbefreiende Wirkung entfalten könnte.

Es ist daher zu prüfen, ob sich eine oder mehrere der in der Selbstanzeige genannten Personen – sei es als unmittelbare Täter, sei es als Bestimmungs- oder Beitragstäter (§ 11 FinStrG) – eines Finanzvergehens schuldig gemacht haben bzw. ob eine Straftat (§ 1 Abs. 1 Verbandsverantwortlichkeitsgesetz) vorliegt, welche unter den Prämissen des § 28a Abs. 2 FinStrG die finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit eines in der Selbstanzeige genannten Verbandes auslösen könnte.

Im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Außenprüfung zu AB-Nr. AB betreffend die Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kammerumlage 2010 bis 2013 sowie Nachschau betreffend Umsatzsteuer für 01/2015 bis 12/2014 wurde zum gegenständlichen Sachverhalt wie folgt ausgeführt:

„Tz 1. Selbstanzeige

a) Umsatzsteuer

Bei Prüfungsbeginn am 17/12/2014 wurde dem Prüfer eine Selbstanzeige betreffend Umsatzsteuervoranmeldungen (UVA) übergeben.

Darin wurde erklärt, dass die A-GmbH Abrechnungen für bereits erbrachte Leistungen um ein halbes Jahr verspätet erstellt und in die UVA aufgenommen hat.

Diese Vorgangsweise führte dazu, dass in den Jahren 2011 (€ 59.140,14) und 2013 (€ 54.890,09) zu wenig bzw. 2012 (€ 22.780,17) und in der UVA 03/2014 (€ 91.250,06) zu viel an Umsatzsteuer abgeführt wurde.

Hinsichtlich der Entstehung der Steuerschuld wird auf § 19 Abs 2 UStG 1994 hingewiesen.

Zur Berechnung siehe Darstellung Beilage 1.“

(...)

„b) Abgabenerhöhung gem § 29 Abs.6 FinStrG

Die Verkürzung einer Abgabe ist schon dann bewirkt, wenn die Abgabe dem anspruchsberechtigten Abgabengläubiger nicht oder nicht zu dem Zeitpunkt zufließt, in dem sie dieser nach den Abgabenvorschriften zu erhalten hat. Der Begriff der Verkürzung umfasst daher grundsätzlich jede Beeinträchtigung einer Abgabe in Bezug auf Höhe und Fälligkeit (vgl. dazu Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, Rz. 26 zu § 33 FinStrG mwN). Eine Saldierung von Umsatzsteuerzahllasten mit in anderen Zeiträumen entstandenen Umsatzsteuergutschriften ist nicht zulässig (FSRV/0033-I/08).

Nach diesen Ausführungen waren Abgabenerhöhung gem § 29 Abs. 6 FinStrG für die Zeiträume 2011 und 2013 vorzuschreiben.

Da die Summe der Nachzahlungen € 114.030,23 beträgt war der Erhöhungsbetrag mit 20% der Bemessungsgrundlage festzusetzen: (...)“

Für die gegenständliche Abgabenerhöhung wurden die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume 06/2011 sowie 03/2013 und 12/2013 herangezogen. Die entsprechenden Festsetzungen aufgrund der Prüfungsfeststellungen erfolgten nach Wiederaufnahme der jeweiligen Verfahren (§ 303 Abs. 1 BAO) mit Umsatzsteuerbescheiden für 2011 und 2013 vom 18.5.2015; daraus ergaben sich Nachforderungen von € 59.140,14 (2011) und € 54.890,09 (2013).

Weiters ist festzuhalten, dass sich aus den Prüfungsfeststellungen eine Abgabengutschrift für 2012 von € 22.780,17 ergab (Umsatzsteuerbescheid 2012 vom 18.5.2015) sowie eine Festsetzung der Umsatzsteuer für 03/2014 von € -76.390,07 statt bisher € 14.859,99 (Festsetzungsbescheid 03/2014 vom 18.5.2015). In Summe hoben sich damit die festgestellten Nachforderungen und die Gutschriften auf.

Es sind aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes finanzstrafrechtliche Handlungen hinsichtlich der Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen und damit folgende Finanzvergehen denkbar:

Der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. b FinStrG ist eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) wurden.

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. d FinStrG ist eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn Abgabengutschriften, die nicht bescheidmäßig festzusetzen sind, zu Unrecht oder zu hoch geltend gemacht wurden.

Einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 FinStrG macht sich schuldig, wer vorsätzlich (lit. 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, oder (lit. b) durch Abgabe unrichtiger Voranmeldungen (§ 21 UStG 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.

Gemäß § 8 Abs. 2 FinStrG handelt fahrlässig, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will.

Gemäß § 8 Abs. 3 FinStrG handelt grob fahrlässig, wer ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war.

Es wurden unbestrittenermaßen objektiv unrichtige Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht. Die Verkürzung einer Abgabe ist schon dann bewirkt, wenn die Abgabe dem anspruchsberechtigten Abgabengläubiger, von den Fällen der Zahlungserleichterung abgesehen, nicht oder nicht zu dem Zeitpunkt zufließt, in dem sie dieser nach den Abgabenvorschriften zu erhalten hat. Der Begriff der Verkürzung umfasst daher grundsätzlich jede Beeinträchtigung einer Abgabe in Bezug auf Höhe und Fälligkeit; die Abgabenverkürzung braucht zur Tatbestandsverwirklichung keine dauernde zu sein. Eine spätere „Berichtigung“ einer unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldung vermag den bereits verwirklichten objektiven Tatbestand nicht mehr beseitigen. Gerade beim Tatbestand im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG stellt die bloß vorübergehende Erlangung eines Steuervorteils den Regelfall dar (vgl. VwGH 3.5.2000, 98/13/0242).

Damit ist auch – anders als in der Beschwerdeschrift vorgebracht – keine Verrechnung von Mehrbeträgen mit in anderen Zeiträumen entstandenen Minderbeträgen zulässig.

Im gegenständlichen Fall kommen daher grundsätzlich – zunächst hinsichtlich der objektiven Tatseite – Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG bzw. § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG in Betracht.

Nicht in Betracht kommt hingegen eine Verwirklichung von Finanzvergehen nach §§ 33 Abs. 1 bzw. 34 Abs. 1 FinStrG:

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG macht sich der grob fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, wer die im § 33 Abs. 1 bezeichnete Tat grob fahrlässig begeht; § 33 Abs. 3 gilt entsprechend.

Die Strafbarkeit einer Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ist dann ausgeschlossen, wenn der Strafbarkeit infolge der nachfolgenden Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG wegen des gleichen Umsatzsteuerbetrages für denselben Zeitraum kein Hindernis entgegensteht, weil in einem solchen Fall die Tathandlung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG als eine –

durch die Ahndung nach § 33 Abs. 1 FinStrG – nachbestrafte Vortat zu betrachten ist (z.B. VwGH 7.7.2004, 2003/13/0171).

Eine Hinterziehung von Jahresumsatzsteuer kann im vorliegenden Fall nicht gegeben sein, weil die unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen laufend in nachfolgenden Zeiträumen berichtigt wurden, zumal diese Berichtigungen auch zu Zeitpunkten erfolgten, an denen die Erklärungsfrist für die Einreichung der Umsatzsteuererklärung (§ 134 BAO) noch nicht abgelaufen war und sohin kein Anhaltspunkt dafür besteht, dass eine endgültige Verkürzung der Umsatzsteuer hätte eintreten sollen. Finanzvergehen im Sinne des § 33 Abs. 1 FinStrG bzw. 34 Abs. 1 FinStrG kommen sohin nicht in Betracht.

Es verbleiben daher nur denkbar Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG bzw. § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG.

Die Abgabenbehörde hat neben der Prüfung objektiver Kriterien als Vorfrage nach § 116 Abs. 1 BAO auch eine Beurteilung der subjektiven Tatseite vorzunehmen. Dabei reicht es nicht aus, wie in der gegenständlichen Bescheidbegründung einen „Verdacht“ festzustellen; vielmehr setzt § 29 Abs. 6 FinStrG („...strafbefreiende Wirkung hinsichtlich vorsätzlich oder grob fahrlässig begangener Finanzvergehen...“) die Feststellung voraus, dass ein vorsätzliches oder grob fahrlässiges Finanzvergehen begangen wurde.

Wie oben dargestellt, kommen im gegenständlichen Fall aufgrund des Sachverhaltes in objektiver Sicht Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG und § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG in Betracht. Beide Delikte setzen in der subjektiven Tatseite zumindest bedingt vorsätzliches Handeln voraus, bei § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG tritt noch das Erfordernis der Wissentlichkeit hinsichtlich des Verkürzungserfolges hinzu.

Die Begründung des angefochtenen Bescheides, wonach die Abgabenerhöhung festzusetzen gewesen sei, weil sich aus der Selbstanzeige – mit welcher die objektive Tatseite von Vorauszahlungsdelikten betreffend die Umsatzsteuer dargestellt wurde – der Verdacht eines grob fahrlässigen Finanzvergehens ergeben habe, geht somit ins Leere, weil das Finanzstrafrecht kein (grob) fahrlässiges Vorauszahlungsdelikt betreffend die Umsatzsteuer kennt. Demnach kann sich niemand wegen eines solchen Finanzvergehens schuldig gemacht (§ 29 Abs. 1 FinStrG) haben.

Zur Frage, ob ein für die Verwirklichung des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG bzw. § 49 Abs. 1 lit. a relevanter Vorsatz gegeben ist, ist zunächst darauf zu verweisen, dass so wie der Bürger den Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung (und dem Vorlagebericht des Finanzamts) im Tatsachenbereich entgegentreten muss, will er die Tatsachenfeststellungen nicht gegen sich gelten lassen, es Sache der belangten Behörde ist, Tatsachenbehauptungen des Beschwerdeführers im Vorlageantrag durch entsprechendes Vorbringen im von der Behörde zu erstattenden Vorlagebericht, der ausdrücklich eine Stellungnahme der Behörde (§ 265 Abs. 3 BAO) verlangt,

entgegenzutreten (vgl. BFG 13.7.2016, RV/7102305/2016; in diesem Sinne auch BFG 1.4.2016, RV/7500395/2016, und BFG 27.11.2017, RV/7105044/2017).

In der Beschwerdeschrift und im Vorlageantrag hat die Beschwerdeführerin, wie oben dargestellt, umfangreiche Ausführungen zu den Gründen für die Vorgangsweise bei der Erklärung der verrechneten Gruppenkosten – allein diese liegen den Nachforderungen, aber auch den in anderen Zeiträumen entstandenen entsprechenden Gutschriften zugrunde – gemacht. Das Finanzamt FA hat sich in der Beschwerdevorentscheidung und im Vorlagebericht nicht zum Vorbringen in der Beschwerdeschrift bzw. im Vorlageantrag geäußert und auch keine Beweismittel angeboten. Die Beschwerdevorentscheidung enthält – neben Ausführungen zur Bemessung der Abgabenerhöhung – lediglich einen Verweis auf Tz. 1b des oben dargestellten Berichtes über die Außenprüfung, der aber keine Feststellungen betreffend allfälligem vorsätzlichem oder grob fahrlässigem Handeln trifft.

Dem Bundesfinanzgericht liegen keine Anhaltspunkte vor, dass eine oder mehrere der in der Selbstanzeige genannten Personen vorsätzliches Handeln zu verantworten hätten. Vielmehr lagen der gegenständlichen Erfassung der Gruppenkosten in den Umsatzsteuervoranmeldungen Diskrepanzen bei der Auslegung des § 19 Abs. 2 Z. 1 lit. a UStG 1994 zugrunde, woraus die verspätete Erklärung dieser Beträge resultierte, welche aber bei nachfolgenden Erklärungen wieder ausgeglichen wurden. Das Beschwerdevorbringen läuft letztlich darauf hinaus, dass eine Änderung von vertretbaren Rechtsansichten eingetreten ist und schließlich allenfalls ein Irrtum bei der Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen vorliegt. Dieses Vorbringen ist schlüssig und nachvollziehbar und es liegen keine Gründe für die Annahme vor, dass die Gruppenkosten vorsätzlich – somit wissentlich und willentlich – zu unrichtigen Zeitpunkten erklärt wurden, zumal das Beschwerdevorbringen mit dem tatsächlichen Verhalten der Beschwerdeführerin korreliert, wonach laufend einander in Summe aufhebende Mehr- und Minderbeträge erklärt wurden, was hier gegen vorsätzliches Verhalten spricht.

Das Bundesfinanzgericht folgt daher dem glaubhaften, nachvollziehbaren und schlüssigen Vorbringen der Beschwerdeführerin, woraus sich ergibt, dass den unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen ein Irrtum zugrunde liegt.

In finanzstrafrechtlicher Hinsicht wird dem Täter weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei einer Tat ein entschuldbarer Irrtum unterlief, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ; ist der Irrtum unentschuldbar, so ist dem Täter grobe Fahrlässigkeit zuzurechnen. Dem Täter wird Fahrlässigkeit auch dann nicht zugerechnet, wenn ihm bei der Tat eine entschuldbare Fehlleistung unterlief (§ 9 FinStrG).

Es ist daher für das gegenständliche Verfahren nicht von Relevanz, ob der Irrtum entschuldbar oder unentschuldbar war, weil bei Vorliegen eines Irrtums keinesfalls ein für Vorauszahlungsdelikte tatbestandsimmanentes vorsätzliches Handeln gegeben sein kann.

Es wurden daher durch das in der Selbstanzeige dargelegte Handeln weder Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG noch solche nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG verwirklicht.

Die Vorfragenbeurteilung nach § 116 Abs. 1 BAO hat somit ergeben, dass kein Finanzvergehen als Anspruchsgrundlage für eine Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG vorliegt.

Der angefochtene Bescheid war daher ersatzlos aufzuheben.

Es erübrigt sich damit, auf das Beschwerdevorbringen betreffend die Berechnung der Höhe des Abgabenerhöhungsbetrages einzugehen.

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.

Bei der Beurteilung der Vorfrage, ob ein vorsätzliches oder grob fahrlässiges Finanzvergehen (§ 29 Abs. 6 FinStrG) gegeben ist, handelt es sich um das Ergebnis einer Beweiswürdigung um Einzelfall. Im Übrigen liegen keine Rechtsfragen von grundlegender Bedeutung vor und weicht das Bundesfinanzgericht nicht von der höchstgerichtlichen Rechtsprechung ab. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 5. Juli 2018