

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende ***54***, die Richterin ***61*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***62*** und ***63*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfer GmbH, Renngasse/Freyung 1, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 29. Juni 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Großbetriebe vom 10. Mai 2021 betreffend Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG, Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 23.6.2022 in Anwesenheit der Parteienvertreter ***64*** und ***65*** sowie des Vertreters der Beschwerdeführerin ***66*** und der Vertreter der Amtspartei ***67*** und ***68*** sowie der Schriftführerin ***69*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 10.5.2021 wurde gemäß § 29 Abs. 6 Finanzstrafgesetz (FinStrG) eine Abgabenerhöhung von 694.041,44 Euro aufgrund nachstehender Bemessungsgrundlage festgesetzt:

Abgabenart Zeitraum Betrag [Euro]

Umsatzsteuer 05/2010 - 04/2011 (=WJ 2011) € 2.313.471,47

Davon ergibt sich eine Abgabenerhöhung von 30,00 % bzw. 694.041,44 Euro.

Zur Begründung wurde im Bescheid ausgeführt:

„Allgemeines

Die ***1*** gründete zusammen mit der ***2*** im Jahr 2002 die ***3*** (StNr. ***4***) (kurz: ***5***). Beide waren zu jeweils 50% an der ***5*** beteiligt. Im Jahr 2007 wurde die ***1*** über ihren 100% Anteil an der ***6*** beinahe Alleineigentümerin (98,6%) der ***3***.

Die ***5*** erwarb in ihrem Gründungsjahr 2002 die Liegenschaft ***7*** (ehemalige „***9***“-***8***). Ziel war es die Immobilie zu entwickeln und zu verwerten.

Aufgrund diverser Umstände dauerte die Planungsphase rund 7 Jahre. Im Jahr 2009 wurde entschieden 3 Projekte auf dem „***9*** Fabriks“-Gelände umzusetzen:

- 1) Die Errichtung von Büroräumlichkeiten („Office Lofts“)
- 2) Die Errichtung einer ***10***
- 3) Die Errichtung von Wohnungen (Mietwohnungen einerseits, Verkauf von Eigentumswohnungen andererseits)

Das Bauvolumen betrug mehr als EUR 100 Mio (exkl. USt.). Baustart war im Jahr 2009. Der Vertrieb der Objekte begann im Jahr 2011 und endete im Jahr 2015.

Im Rahmen der Eröffnung der Betriebsprüfung der ***1*** am 17.03.2017 wurden dem Prüfer Selbstanzeigen für die Umsatzsteuer 2010, die Umsatzsteuer 2011, die Umsatzsteuer 2012, sowie eine Offenlegung für die Umsatzsteuer 2013 übergeben.

Für die Umsatzsteuer 2014 wurde ebenfalls eine Selbstanzeige erstattet, dies aber bereits am 31.10.2016 (d.h. mehr als 4 Monate vor Ankündigung der Betriebsprüfung).

Wesentliche Teile der Umsatzsteuerschulden 2011 betreffen fehlerhafte Vorsteueraufteilungen in der ***5***.

Umsatzsteuer

In den Jahren 2002 bis 2008 war die ***5*** ein eigenes Umsatzsteuersubjekt, welches für diesen Zeitraum eigene Umsatzsteuererklärungen abgab. Ab dem WJ 2008/09 bildete die ***1*** gemeinsam mit der ***5*** eine umsatzsteuerliche Organschaft, mit der ***1*** als Organträger. Für den Zeitraum 2009-2014 enthielten die Umsatzsteuererklärungen der ***1*** somit die Umsatzsteuerdaten beider Gesellschaften.

Vorsteuerteiler

Für das Teilprojekt „Wohnungen“ in der ***5*** wurde im Dezember 2009 auf Basis der Förderungszusagen der Stadt Wien festgelegt, dass 60,08% der Wohnnutzfläche unecht

steuerbefreit verkauft werden. Daraus ergab sich ein Vorsteuerteiler iHv 60,08% NAV (=Nicht abziehbare Vorsteuern) d.h. 60,08% der Vorsteuern aus Eingangsrechnungen, welche iZm dem Projekt „Wohnungen“ stehen, müssen korrigiert werden bzw. sind nicht abzugsfähig.

Vorsteuern, welche den Projekten „Office Lofts“ und „***10***“ zuzuordnen sind, müssen nicht korrigiert werden, da die entsprechenden Objekte umsatzsteuerpflichtig vermietet werden.

Vorsteuerabzug iZm dem Projekt „***5***“

Zeitraum 09/2002 - 04/2009

Im Zeitraum 09/2002 - 04/2009 wurden 100% der möglichen Vorsteuern iZm dem Projekt ***5*** - Wohnungen geltend gemacht.

Die zu viel geltend gemachten Vorsteuern hätten spätestens im WJ 2011 (mit Vertriebsstart) korrigiert werden müssen. Die Korrektur wurde mit der Selbstanzeige für die Umsatzsteuer 2011 durchgeführt. Insgesamt wurden für diesen Zeitraum rund EUR 580.000 zu viel an Vorsteuern geltend gemacht.

WJ 2009/10 (05/2009-04/2010) = U 2010:

Im WJ 2009/10 wurden die Vorsteuern des Teilprojekts ***5*** - Wohnungen um EUR 1.565.219 an nicht abziehbaren Vorsteuern (NAV) korrigiert. Dies entspricht rund 47% der gesamten Vorsteuern des Teilprojektes „Wohnungen“.

Laut Förderzusage der Stadt Wien im Dezember 2009 bzw. entsprechendem Vorsteuerteiler hätten die Vorsteuern aber um 60,08% an NAV korrigiert werden müssen. Die ***1*** hat für dieses Jahr daher rund EUR 460.000 zu viel an Vorsteuern geltend gemacht.

WJ 2010/11 (05/2010-04) 2011 = U2011:

Im WJ 2010/11 wurden die Vorsteuern des Teilprojekts ***5*** - Wohnungen um EUR 439.136 an nicht abziehbarer Vorsteuern (NAV) korrigiert. Dies entspricht rund 15% der gesamten Vorsteuern des Teilprojektes „Wohnungen“.

Laut Förderzusage der Stadt Wien im Dezember 2009 bzw. entsprechendem Vorsteuerteiler hätten die Vorsteuern aber um 60,08% an NAV korrigiert werden müssen. Die ***1*** hat für dieses Jahr daher rund EUR 1.280.000 zu viel an Vorsteuern geltend gemacht.

Die AP hat vom geprüften Unternehmen die Berechnungsunterlagen zu den ursprünglichen, in den WJ 2009/10 (U2010) bzw WJ 2010/11 (U2011) vorgenommenen Vorsteuerkorrekturen abverlangt. Diese konnten aber nicht vorgelegt werden.

Verfehlungen - Verdacht der groben Fahrlässigkeit

Laut Ansicht der AP sind dem geprüften Unternehmen folgenden Verfehlungen zuzurechnen, aus denen sich insgesamt der Verdacht der groben Fahrlässigkeit ergibt:

1. KEINE ENTSPRECHENDEN VORKEHRUNGEN

Das Thema „Korrektier Vorsteuerteiler“ ist bei Immobilienfirmen ein zentrales Thema. Dies wurde auch mit Feststellung des Vorsteuerteilers im Dezember 2009 durch das geprüfte Unternehmen dokumentiert. Trotz dieses Bewusstseins wurden keine Vorkehrungen getroffen, dass die Thematik korrekt umgesetzt wird. Die AP befragte den Steuerpflichtigen hinsichtlich eines internen Kontrollsystems (IKS) für den Projektzeitraum. Dies wurde ebenso verneint, wie das Vorhandenseins eines Steuerhandbuchs im Konzern.

2. KEINE FEHLERENTDECKUNG ÜBER JAHRE

Wie der Steuerpflichtige in der Fragebeantwortung ausführt, wurden zwischen dem Vertrieb und dem Rechnungswesen regelmäßige Jour Fixes abgehalten. Trotzdem war es möglich, dass im Bau- und Vertriebszeitraum 2009-2015 falsche Vorsteuerbeträge über Jahre hinweg geltend gemacht wurden und diese auch bis 2016 unentdeckt blieben.

3. KEINE VORLAGE VON BERECHNUNGSUNTERLAGEN

Im Zusammenhang mit den vom Steuerpflichtigen ursprünglich in den Umsatzsteuererklärungen ab 2010 durchgeführten Vorsteuerkorrekturen wurden von der AP Berechnungsunterlagen abverlangt. Diese konnten vom Steuerpflichtigen nicht vorgelegt werden.

4. SELBSTANZEIGEN FÜR JEDES EINZELNE JAHR DER PRÜFUNG (2011-14)

Für jedes Jahr der Betriebsprüfung (2011-14) wurden der Finanzverwaltung umfangreiche Selbstanzeigen bzw. Offenlegungen mit umsatzsteuerlichen Fehlern vorgelegt.

Selbstanzeige:

Die gegenständliche Selbstanzeige wurde am 17.03.2017 anlässlich einer finanzbehördlichen Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren am 02.03.2017 erfolgter Anmeldung erstattet.

Bei der Prüfung von Immobiliengesellschaften stellt das Thema „Vorsteuerteiler“ immer einen Schwerpunkt dar, sodass mit einer erhöhten Entdeckungswahrscheinlichkeit des Fehlers seitens des Steuerpflichtigen gerechnet werden musste.

Zur Erfüllung des Tatbestandsmerkmals "anlässlich" wird wie folgt ausgeführt:

Laut Gesellschaft wurde die Anwendung des falschen Vorsteuerteilers des Projektes ***9*** Anfang 2016 im Zuge der Vorbereitung der Umsatzsteuerjahreserklärung für das Geschäftsjahr 2013/14 erkannt. Im Rahmen einer Vorstandssitzung (dazu wurde eine Seite eines Protokolls vom 5.4.2016 übermittelt) sei darüber berichtet worden, dass unter Beziehung externer Berater von **** und **** an einer Berichtigung gearbeitet werde und der Beschluss gefasst, „gegenüber der Finanzverwaltung alle betroffenen Sachverhalte offenzulegen und umfassend aufzuarbeiten“. Es wäre daher bereits aus diesem Beschluss abzuleiten, dass die Selbstanzeige vom 17.3.2017 nicht „anlässlich“ der am 2.3.2017 angekündigten Außenprüfung erstattet wurde, sondern unabhängig von der Außenprüfung ohnehin erstattet worden wäre, und die Außenprüfung sich vielmehr zufällig kurz davor angekündigt hätte. Die Bedeutung des Wortes „anlässlich“ in § 29 Abs. 6 FinStrG ist, wie bereits in der BFG-Entscheidung vom 28.09.2015, RV/2100720/2015, ausgeführt, nicht ident mit der Bedeutung dieses Worts in § 29 Abs. 3 lit c FinStrG: Nach § 29 Abs. 3 lit c FinStrG kann hinsichtlich der vom Prüfungsauftrag umfassten Zeiträume und Abgabenarten bei vorsätzlichen Finanzvergehen nur bei Prüfungsbeginn fristgerecht Selbstanzeige erstattet werden.

Durch das Wort „anlässlich“ ergibt sich in diesem Zusammenhang, dass für nicht vom Prüfungsauftrag umfasste Zeiträume und Abgabenarten auch bei vorsätzlichen Finanzvergehen noch während einer Prüfung fristgerecht Selbstanzeige erstattet werden kann. Daher steht das Wort „anlässlich“ in dieser Bestimmung in einem Zusammenhang mit dem Prüfungszeitraum. Mit Schaffung des § 29 Abs. 6 FinStrG idF FinStrG-Novelle 2014, BGBl I 2014/65, war es erklärtes Ziel des Gesetzgebers, jedwedes Taktieren bei der Erstattung von Selbstanzeigen hintanzuhalten und eine Rückkehr zur Steuerehrlichkeit bereits vor Anstoß durch die Behörde dadurch zu fördern, dass jede Selbstanzeige, die erst nach Ankündigung einer Prüfungshandlung erstattet wird, nunmehr mit einer Abgabenerhöhung als Nebenanspruch nach § 3 Abs.2 lit a BAO belegt wird.

Das Wort „anlässlich“ in § 29 Abs. 6 FinStrG nimmt daher keine Einschränkung auf den Prüfungszeitraum und die im Prüfungsauftrag genannten Abgaben vor, auch erfordert es nur einen einfachen kausalen Zusammenhang zwischen Abgabe der Selbstanzeige und Anmeldung der Betriebsprüfung, sodass gerade im hier vorliegenden Fall ein solcher - unbeschadet der bereits laufenden Vorbereitungen im internen Bereich der Gesellschaft - vorliegt, da ja evident ist, dass die tatsächliche Einreichung der Selbstanzeige bei der Behörde eben erst nach und auch aufgrund der Anmeldung der Prüfung erfolgt ist. Ein vorangegangenes bereits eingetretenes Bewusstsein über die Verfehlung kann wohl die ursächliche Bedingtheit der Abgabe der Selbstanzeige nach Anmeldung nicht widerlegen. Für die AP ergibt sich nicht schlüssig, dass die Selbstanzeige auch ohne Ankündigung der Prüfung erstattet worden wäre. Aus den vorgelegten Unterlagen zur Fragebeantwortung ist zu erkennen, dass die Aufarbeitung der umsatzsteuerlichen Themen der Jahre 2002-14 bis April 2016 beendet hätte sein sollen (siehe Auszug aus dem Vorstandsprotokoll). Am 31.10.2016 erfolgte sodann eine Selbstanzeige für die Umsatzsteuer 2014. Die Selbstanzeigen für die Umsatzsteuer 2010-12 bzw. die

Offenlegung für die Umsatzsteuer 2013 wurden aber erst im März 2017 iZm der Betriebsprüfung erstattet, und hatten zur Konsequenz, dass umsatzsteuerliche Verfehlungen des Jahres 2010 aufgrund Verjährung nicht mehr festgestellt werden konnten. Warum nicht alle Selbstanzeigen gemeinsam im Oktober 2016 erstattet wurden - bei geplanter Finalisierung der Aufarbeitung im April 2016 - ist für die AP nicht nachvollziehbar.

Insgesamt spricht das Gesamtbild der abgegebenen Selbstanzeigen eindeutig dafür, dass gerade eben die Ankündigung der Prüfung in den Vertretern der Gesellschaft die Abgabe der Selbstanzeige ausgelöst hat.

Schlussfolgerung

Bezüglich der Selbstanzeige U 2011 ergibt sich für die Abgabenbehörde bei der Verfehlung iZm der Vorsteueraufteilung in der ***3*** aufgrund der Prüfungstätigkeiten sowie der vorgelegten Unterlagen der Verdacht eines grob fahrlässigen Finanzvergehens. Es ist daher für die daraus resultierende Umsatzsteuerzahllast iHv EUR 2.313.471,47 des WJ 2010/11 eine Abgabenerhöhung gem. § 29 Abs.6 FinStrG festzusetzen. Da die Summe der Mehrbeträge EUR 250.000 übersteigt, ist die Abgabenerhöhung mit 30% zu bemessen.

Ergänzend wird auf den Bericht zur Niederschrift über die Schlussbesprechung der Betriebsprüfung 2011-14 vom 04.03.2021 verwiesen.

Dagegen richtet sich die nach Fristverlängerung eingebrachte Beschwerde vom 29.6.2021:

„I. Beschwerdeerklärung

Diese Beschwerde richtet sich gegen den Bescheid über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG vom 10.5.2021 (Anlage ./1), welcher am 12.5.2021 bei der Securitas Revisions- und Treuhand Gesellschaft mbH als steuerlicher Vertreter und Zustellbevollmächtigter der ***1*** einlangte. Die Beschwerdefrist wurde bis 30.6. verlängert, die Beschwerde erfolgt daher innerhalb offener Frist.

Die Festsetzung der gegenständlich angefochtenen Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG betreffend Umsatzsteuer für 2011, den Zeitraum 5/2010 bis 4/2011 (= Wirtschaftsjahr 2011), iHv EUR 694.041,44 begründete die Abgabenbehörde damit, dass die in diesem Zusammenhang von der ***1*** am 17.3.2017 erstattete Selbstanzeige „anlässlich“ der am 2.3.2017 angemeldeten Außenprüfung iSd § 149 Abs. 1 BAO erfolgt sei und sich daraus sowie aufgrund der Prüfungstätigkeit der Verdacht eines grob fahrlässig begangenen Finanzvergehens ergebe.

Unseres Erachtens steht jedoch die im Abgabenerhöhungsbescheid dargelegte Rechtsauffassung der Abgabenbehörde zur Auslegung des Begriffs „anlässlich“ iSd § 29 Abs. 6 FinStrG im Widerspruch zum Gesetzeswortlaut des § 29 Abs. 6 FinStrG, zum Telos der Bestimmung des § 29 Abs. 6 FinStrG, zur Rechtsprechung des VwGH sowie zur herrschenden Literaturmeinung.

Dementsprechend wurde die gegenständliche Abgabenerhöhung zu Unrecht gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG festgesetzt, zumal ein wesentliches Tatbestandsmerkmal der angewandten Bestimmung nicht erfüllt ist, sodass der angefochtene Abgabenerhöhungsbescheid vom 10.5.2021 mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet und daher aufzuheben ist.

Die inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Abgabenerhöhungsbescheides begründen wir im Detail wie folgt:

II. Beschwerdebegründung

1. Sachverhalt und Verfahrensgang

Die ***11*** - GmbH (in der Folge kurz: „***11***“) ist eine Gesellschaft im Bereich Planung, Errichtung, Vermietung, Verkauf und Verwaltung von Miet- und Eigentumswohnungen.

Im Jahr 2002 gründete sie zusammen mit der ***2*** die ***3*** (in der Folge kurz: „***5***“), an welcher sie zu Beginn zu 50 % beteiligt war. Im Jahr 2007 wurde die ***11*** aufgrund des 100 % Anteils an der ***6*** beinahe Alleineigentümerin (98,6 %) der „***5***“.

Die „***5***“ erwarb in ihrem Gründungsjahr 2002 die Liegenschaft in ***7*** (ehemalige „***9***_-***8***“) mit dem Ziel, die Immobilie zu entwickeln und zu verwerten. Die Planungsphase dauerte aufgrund diverser Umstände etwa 7 Jahre, sodass erst im Jahr 2009 entschieden wurde, drei Projekte, die Errichtung von Büroräumlichkeiten („Office Lofts“), die Errichtung einer ***10*** und die Errichtung von Wohnungen (Mietwohnungen und Verkauf von Eigentumswohnungen) auf dem „***9***-Fabrik“-Gelände umzusetzen.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht war die „***5***“ in den Jahren 2002 bis 2008 ein eigenes Umsatzsteuersubjekt. Ab dem Wirtschaftsjahr 2008/2009, für die ***11*** ein abweichendes Wirtschaftsjahr von den Monaten Mai (05) bis April (04), bildete die ***11*** mit der „***5***“ eine umsatzsteuerliche Organschaft iSd § 2 UStG, mit der ***11*** als Organträger.

Für das Teilprojekt „Wohnungen“ in der „***5***“ wurde im Dezember 2009 auf Basis der Förderungszusage der Stadt Wien festgelegt, dass 60,08 % der Wohnnutzfläche unecht steuerbefreit verkauft werden. Daraus ergab sich ein Vorsteuerteiler iHv 60,08 % (= nicht abziehbare Vorsteuern = NAV). Dies hatte zur Konsequenz, dass 60,08 % der Vorsteuern aus

Eingangsrechnungen, welche im Zusammenhang mit dem Projekt „Wohnungen“ stehen, korrigiert werden müssen bzw. nicht abzugsfähig sind.

Durch die mehr als 9-jährige Projektdauer sowie die mehrfachen Änderungen im Projekt stellte sich die buchhalterische Abbildung des Projektes von Anfang an als Herausforderung dar. Insbesondere die Zuordnung der Baukosten zu den einzelnen Bauteilen gestaltete sich als schwierig. Bedingt durch diese Probleme wurden in den Geschäftsjahren bis 2010/2011 bedauerlicherweise irrtümlich zu viel Vorsteuern aus den Baukosten des „***9***-Projektes“ geltend gemacht, zumal bis dahin von einem viel höheren steuerpflichtigen Vermietungsgrad und daher auch von einem höheren Vorsteuerschlüssel ausgegangen wurde.

Im Konkreten wurden über den Zeitraum der Planungsphase von 09/2002 bis 04/2009 100 % der möglichen Vorsteuern im Zusammenhang mit dem Projekt „***5***“ geltend gemacht. Die zu viel geltend gemachten Vorsteuern hätten spätestens mit dem Vertriebsstart im WJ 2010/2011 korrigiert werden müssen, was jedoch irrtümlich unterblieb. In weiterer Folge, so auch über den Zeitraum 05/2010 bis 04/2011 (WJ 2010/2011) wurde versehentlich ein falscher Vorsteuerteiler angewandt und damit zu viel an Vorsteuern geltend gemacht.

Im Rahmen der Vorbereitung auf die Umstellung unserer Buchhaltung auf das Programm „SAP“, welche zu Beginn des Jahres 2016 erfolgte und mit Beginn des WJ 2017/2018 umgesetzt werden sollte, wurden umfangreiche Datenanalysen durchgeführt und „Altdaten“ aufgearbeitet. In diesem Zusammenhang wurden auch die umsatzsteuerlichen Sachverhalte zurück bis zum Zeitpunkt der Einführung unseres vorherigen ERP Systems „Navision“ im Februar 2009 durchleuchtet. Dabei wurde die ***11*** auf die Anwendung des falschen „Vorsteuerteilers“ im Zusammenhang mit dem Projekt „***5***“ aufmerksam und stellte fest, dass versehentlich abgabenrechtlich relevante Vorgänge teilweise nicht korrekt in unseren Abgabenerklärungen erfasst wurden. Im Konkreten wurden zu viel an Vorsteuern geltend gemacht, welche aufgrund des errechneten „NAV“ iHv 60,08 % hätten korrigiert werden müssen.

Sofort nach Entdecken dieser Umstände hat die ***11*** die erforderlichen Maßnahmen in die Wege geleitet, um eine korrekte Abbildung dieser betroffenen Sachverhalte sicherzustellen. Hierfür wurde im Rahmen einer Vorstandssitzung über die erkannten Verfehlungen berichtet und der Beschluss gefasst, alle betroffenen Sachverhalte aufzuarbeiten und gegenüber der Finanzverwaltung offenzulegen. Damit einhergehend beauftragte die ***11*** die externen steuerlichen Berater von **** und **** mit der Aufarbeitung der betroffenen Sachverhalte und der Erstellung der erforderlichen Berichtigungen.

Am 2.3.2017 wurde unerwartet per Telefon eine Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2012 bis 2014 angekündigt. Bedauerlicherweise befanden sich zu diesem Zeitpunkt die bereits erstellten Selbstanzeigen betreffend die genannten Verfehlungen noch im Freigabeprozess. Aus dem E-Mail vom 24.2.2017 geht hervor, dass noch vor der

Prüfungsankündigung die Selbstanzeigen für Freigabezwecke versendet wurden. Bedauerlicherweise konnte die ***11*** daher erst zu Beginn der Außenprüfung am 17.3.2017 die erforderlichen Selbstanzeigen, so auch betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2011, somit für den Zeitraum 05/2010 bis 04/2011, abgeben.

In diesem Zusammenhang vertrat die Abgabenbehörde bereits im Rahmen der Außenprüfung die Ansicht, dass die gegenständliche Selbstanzeige betreffend Umsatzsteuer 2011 anlässlich der Prüfungsankündigung erstattet worden sei und der Verdacht eines grob fahrlässigen Finanzvergehens bestehe, sodass eine Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG zu erwarten sei. Obwohl die ***11*** gegenüber der Behörde ihre Rechtsansicht darlegte, dass eine anfällige Festsetzung einer Abgabenerhöhung rechtswidrig sei, wich die Abgabenbehörde nicht von ihrem Standpunkt ab und setzte mit Bescheid vom 10.5.2021 eine Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG betreffend Umsatzsteuer 2011 iHv EUR 694.041,44 fest, in der Bescheidbegründung führte die Behörde aus, es sei evident, dass die tatsächliche Einreichung der Selbstanzeige nach und aufgrund der Anmeldung der Prüfung vom 2.3.2017 erfolgt sei und der Verdacht eines grob fahrlässigen Finanzvergehens bestehe und damit die Voraussetzungen für eine Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG erfüllt seien.

Unserer Ansicht nach erfolgte die Festsetzung der Abgabenerhöhung zu Unrecht, zumal wesentliche Tatbestandsvoraussetzungen der angewandten Bestimmung iSd § 29 Abs. 6 FinStrG nicht erfüllt sind, sodass der gegenständliche Abgabenerhöhungsbescheid vom 10.5.2021 mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet ist. Gegen diesen rechtswidrigen Abgabenerhöhungsbescheid vom 10.5.2021 richtet sich das gegenständliche Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde gemäß § 243 BAO.

2. Rechtliche Würdigung

Gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG entfalten Selbstanzeigen hinsichtlich „vorsätzlich oder grob fahrlässig begangener) Finanzvergehen, die anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach der Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe erstattet werden, nur bei Entrichtung eines Zuschlages der verkürzten Abgaben (sog. Abgabenerhöhung) ihre strafbefreiende Wirkung. Unstrittig ist, dass nach der Rsp des VwGH die Ankündigung einer behördlichen Prüfungsmaßnahme iSd § 29 Abs. 6 FinStrG an keine besonderen Formerfordernisse geknüpft ist, sodass auch eine telefonische Anmeldung der Prüfung unter die Wortfolge „Anmeldung oder sonstige Bekanntgabe“ subsumiert werden und eine Abgabenerhöhung auslösen kann. (*Anmerkung: In dem zwingend zu verwendenden Aktenerstellungsprogramm des BFG können keine Fußnoten angegeben werden, daher werden die in Schriftsätze enthaltenen Fußnoten in Klammern wiedergegeben, VwGH 30.1.2020, Ra 2019/16/0205*). Nach der Auffassung des VwGH kommt es lediglich darauf an, ob der Selbstanzeiger Kenntnis über die bevorstehende Prüfungsmaßnahme erlangt hat und bei Würdigung der Sachlage mit der Tatentdeckung rechnen musste.

Dementsprechend stellt die am 2.3.2017 erfolgte telefonische Ankündigung der Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2012 bis 2014 grundsätzlich eine zulässige Form der Prüfungsankündigung iSd § 29 Abs. 6 FinStrG dar.

Allerdings betont der VwGH in seiner Judikatur, dass, neben der erforderlichen Kenntnis über die Maßnahme, die Prüfungsankündigung auch den Anlass für die Erstattung der Selbstanzeige gebildet haben muss, indem bei Würdigung der Sachlage mit der Tatentdeckung gerechnet werden konnte.

Strittig ist daher, ob die am 2.3.2017 per Telefon angekündigte Prüfungsmaßnahme kausal für die am 17.3.2017 erstattete Selbstanzeige war, zumal die Selbstanzeige nicht nur bereits erstellt, sondern auch im Freigabeprozess war und deren Erstattung vor Ankündigung einer Prüfungsmaßnahme lediglich zufällig - durch die telefonische Ankündigung - vereitelt wurde.

Darüber hinaus ist die Festsetzung einer Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG nur auf Selbstanzeigen betreffend vorsätzlich oder grob fahrlässig begangene Finanzvergehen anzuwenden.

Die in der Selbstanzeige dargelegten Verfehlungen beruhen allerdings lediglich auf (leicht fahrlässigen) Versehen, welche auch bei sorgfältigem Verhalten unterlaufen können, sodass mangels vorsätzlich oder grob fahrlässig begangener Finanzvergehen von der Festsetzung einer Abgabenerhöhung abgesehen hätte werden müssen.

Für die im gegenständlichen Fall zu klärende Frage, ob rechtmäßig eine Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG festgesetzt wurde, ist daher nachfolgend zu prüfen, ob die am 17.3.2017 vorgelegte Selbstanzeige „anlässlich“ einer Prüfungsmaßnahme nach deren am 2.3.2017 erfolgten Anmeldung erstattet wurde (a. Zur Auslegung des Wortes „anlässlich“) und die Selbstanzeige hinsichtlich vorsätzlich oder grob fahrlässig begangener Finanzvergehen erstattet wurde (b. Zur Frage des Verschuldens). Zur Auslegung des Wortes „anlässlich“. Wir erlauben uns festzuhalten, dass nach dem Gesetzeswortlaut und dem Telos der Bestimmung des § 29 Abs. 6 FinStrG sowie im Einklang mit der höchstgerichtlichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes für die Festsetzung einer Abgabenerhöhung vorausgesetzt wird, dass der Abgabepflichtige nicht nur Kenntnis von einer bevorstehenden, in § 29 Abs. 6 FinStrG genannten behördlichen Maßnahme haben muss, sondern diese auch der Anlass für die Erstattung einer Selbstanzeige war (VwGH 30.1.2020, 2019/16/0205, 26.3.2019, Ra 2019/16/0003).

Diese Rechtsansicht vertrat der VwGH in einem jüngeren Erkenntnis vom 30.1.2020, Ra 2019/16/0205, in welchem er die Aussage traf, dass es für die Festsetzung einer Abgabenerhöhung mithin darauf ankomme,

„(...) dass diese Person Kenntnis von einer bevorstehenden, in § 29 Abs. 6 FinStrG genannten Maßnahme haben muss, welche einen Anlass zur Selbstanzeige bietet. (VwGH 30.1.2020, Ra 2019/16/0205)“

Demnach muss im Lichte dieser höchstgerichtlichen Rechtsprechung die Selbstanzeige aus Anlass bzw. „anlässlich“ einer bevorstehenden und bekanntgewordenen Prüfungsmaßnahme erstattet worden sein, um den Tatbestand der Abgabenerhöhung iSd § 29 Abs. 6 FinStrG zu erfüllen. Mit der Frage, wie der Begriff „anlässlich“ in diesem Zusammenhang auszulegen ist, befasste sich der VwGH bereits im Erkenntnis vom 26.3.2019, Ro 2019/16/0003 und hielt dazu fest, dass nach den ErläutRV zur FinStrG-Novelle 2014

„Selbstanzeigen, die erst zu einem Zeitpunkt erstattet werden, in dem bei verständiger Würdigung der Sachlage mit der Tatentdeckung gerechnet werden muss, ohne zusätzliche Leistung keine strafbefreiende Wirkung mehr zukommen.“ (VwGH 26.3.2019, Ro 2019/16/0003)

Aus diesen Erwägungen des VwGH und den dazu im Einklang ergangenen Meinungen in der Literatur (Vgl. Lang/Seilern-Aspang/Predoto, VwGH: Verständigung über Außenprüfung per E-Mail oder Telefon ist für die Abgabenerhöhung iSd. § 29 Abs. 6 FinStrG ausreichend, ZSS 1/2020, 79; Lang/Seilern/Predoto, Abgabeerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG: Alle Zweifelsfragen beseitigt?, ZSS 2/2019, 109) ist abzuleiten, dass ein kausaler Risikozusammenhang in Form einer erhöhten Entdeckungswahrscheinlichkeit zwischen der Prüfungsankündigung und der erstatteten Selbstanzeige gegeben sein muss. Die erfolgte Prüfungsankündigung stellt unstrittig ein Indiz für einen solchen Zusammenhang dar, impliziert allerdings nicht, dass die ***11*** bei verständiger Würdigung der Sachlage mit der Tatentdeckung rechnen musste und die Prüfungsankündigung dadurch den Anlass für die Erstattung der Selbstanzeige gebildet hat.

Der bloße Verdacht bzw. die Behauptung, dass Selbstanzeigen aus Befürchtung einer Entdeckung erstattet werden, genügt jedenfalls nicht, um darzulegen, dass die Selbstanzeige „anlässlich“ der Prüfungsanmeldung erstattet wurde. Vielmehr ist es eine Beweisfrage, die von der Abgabenbehörde zu beantworten ist, ob die Prüfungsanmeldung kausal für die Erstattung der Selbstanzeige war und ob zudem eine Erhöhung der Entdeckungswahrscheinlichkeit bestand.

Diese vorzunehmende Beweiswürdigung wurde von der Abgabenbehörde im gegenständlichen Fall nicht (hinreichend) getroffen, zumal die Behörde wesentlichen Sachverhaltselementen, die für Zwecke der Auslegung des Begriffes „anlässlich“ zu berücksichtigen gewesen wären, keine Bedeutung beimisst. Vielmehr begründet die Behörde den kausalen Zusammenhang zwischen Abgabe der Selbstanzeige und Anmeldung der Außenprüfung lediglich aus dem Umstand, dass die „tatsächliche Einreichung der Selbstanzeige bei der Behörde „nach“ und deshalb „aufgrund der Anmeldung der Prüfung“ erfolgt sei. Mit diesem Auslegungsverständnis wird von der

Abgabenbehörde jedoch „das Pferd von hinten aufgezäumt“, zumal sie damit apodiktisch sämtliche nach erfolgter Prüfungsanmeldung erstatteten Selbstanzeigen als „anlässlich“ einer Prüfungsmaßnahme wertet. Eine derartige Interpretation des Begriffs „anlässlich“ ist jedoch deziert zurückzuweisen, zumal diese das Kriterium der erhöhten Entdeckungswahrscheinlichkeit unberücksichtigt lässt, was jedoch nach der Rechtsprechung des VwGH eine entscheidende Voraussetzung für die Vorschreibung einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG ist. Im Erkenntnis vom 30.1.2020, Ra 2019/16/0205 hielt der VwGH dazu fest:

„Entscheidend ist somit, ob der Selbstanzeiger oder die Person, für die Selbstanzeige erstattet wird, oder ein Vertreter einer dieser Personen auf Grund einer als "Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe bezeichnenbaren Tätigkeit der Behörde [...] tatsächlich Kenntnis davon erlangt hat, dass eine in § 29 Abs. 6 FinStrG erwähnte Maßnahme stattfinden werde, und daher mit einer erhöhten Wahrscheinlichkeit der Tatentdeckung gerechnet werden muss.“ (VwGH 30.1.2020, Ra 2019/16/0205)

Bei näherer Betrachtung sowie Würdigung des gegenständlich ereigneten Sachverhaltes gelangt man daher zum Ergebnis, dass sich in unserem Fall das oben geschilderte Risiko einer erhöhten Entdeckungswahrscheinlichkeit gerade nicht verwirklicht hat. Dies ist damit zu begründen, dass die ***11*** bereits im Jahr 2016 durch einen Vorstandsbeschluss (siehe dazu Anlage 12) entschieden hatte, Selbstanzeige zu erstatten, welche Ende Februar 2017, somit vor Ankündigung der Außenprüfung am 2.3.2017, erstellt wurde und daher unmittelbar vor der Einreichung stand. Aus dem im Rahmen der Fragenbeantwortung bereits vorgelegten E-Mail vom 24.2.2017 (siehe dazu Anlage ./3) geht hervor, dass die Entwürfe der Selbstanzeige bereits erstellt und intern zu Freigabezwecken versendet wurden. Daraus geht nachweislich hervor, dass die Prüfungsankündigung vom 2.3.2017 nicht den Anlass für eine mögliche Tatentdeckung durch die Behörde gebildet hat und daher nicht kausal für die Erstattung der Selbstanzeige sein hat können.

Vielmehr lag der Anlass für die Erstattung der Selbstanzeigen in einem vor der Prüfungsankündigung gelegenen Zeitpunkt, nämlich in jenem, zu dem die ***11*** Fehler in Abgabenerklärungen festgestellt und - ihrer Berichtigungspflicht nach § 139 BAO folgend – den Entschluss gefasst hat, sämtliche Abgabenerklärungen der Vergangenheit richtigzustellen.

Durch die Prüfungsankündigung - die zudem den Zeitraum der den gegenständlichen Abgabenerhöhungsbescheid zugrundeliegenden Abgabenzeitraum gar nicht betraf konnte es daher auch nicht zu einer erhöhten Tatentdeckungswahrscheinlichkeit kommen, denn diese lag bereits vor Prüfungsankündigung bei 100 %, in unserem Fall stand mit dem Vorstandsbeschluss aus 2016 bereits fest, dass die gegenständliche Selbstanzeige ehestmöglich abgegeben wird. Somit wäre es - unabhängig von einer Prüfungshandlung - zu einer durch die Selbstanzeige ausgelösten Tatentdeckung (unter strafbefreiender Wirkung) gekommen. Die

Prüfungshandlung konnte daher keinerlei Auswirkungen auf eine Entdeckungswahrscheinlichkeit haben, was jedoch nach der bereits oben zitierten Rechtsprechung des VwGH eine entscheidende Voraussetzung für die Vorschreibung einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG ist. (vgl. VwGH 30.1.2020, Ra 2019/16/020)

Dementsprechend ist es nicht sachgerecht, wenn die Behörde die erhöhte Entdeckungswahrscheinlichkeit daraus ableitet, dass die angezeigte Verfehlung, im gegenständlichen Fall das Thema „Vorsteuerteiler“, immer einen Schwerpunkt bei Prüfungen von Immobiliengesellschaften darstelle. Dies würde dazu führen, dass ganz allgemein alle in Betracht kommenden Verfehlungen, die unter Umständen im Rahmen einer Prüfung aufgegriffen und geahndet werden könnten, zu einer erhöhten Entdeckungswahrscheinlichkeit führen, was entschieden zu weit gegriffen ist. Vielmehr ist für die Frage des Kausalzusammenhangs darauf abzustellen, ob sich aufgrund der Prüfungsankündigung eine erhöhte Entdeckungswahrscheinlichkeit ergibt, was im gegenständlichen Fall aus den oben genannten Gründen nicht der Fall war.

Entsprechend dem Normzweck des § 29 Abs. 6 FinStrG sowie der oben zitierten Judikatur des VwGH und herrschender Literaturmeinung ist es unseres Erachtens nicht sachgerecht, unseren Fall auf eine Ebene mit jenen Fällen zu stellen, in denen augenscheinlich erst nach Kenntnis einer bevorstehenden Prüfungsmaßnahme mit der Erstellung einer Selbstanzeige begonnen wurde und bei denen somit die Prüfungsankündigung den tatsächlichen Anlass für die Erstattung einer Selbstanzeige bildet. § 29 Abs. 6 FinStrG soll jene Sachverhalte treffen, in denen Abgabepflichtige beharrlich ihre Berichtigungspflicht nach § 139 BAO verweigern und eine Selbstanzeige erst dann erstatten, wenn an einer solchen kein Weg mehr vorbeiführt. Die ***11*** ist hingegen ihrer Berichtigungspflicht auf Punkt und Beistrich und völlig unabhängig von einer Prüfungsankündigung gefolgt, weshalb die Sachlage eine gänzlich andere ist.

Die Behauptung der Behörde, ein vorangegangenes bereits eingetretenes Bewusstsein über die Verfehlung könne die ursächliche Bedingtheit der Abgabe der Selbstanzeige nicht widerlegen, ist daher verfehlt, zumal der ***11*** damit implizit ein Taktieren unterstellt wird, welches dezidiert zu bestreiten ist. Vielmehr ist in diesem Zusammenhang auch der Normzweck des Rechtsinstituts der Selbstanzeige zu berücksichtigen, welcher darin besteht, einem Täter die Möglichkeit zu eröffnen, mit seinen Verfehlungen ins Reine zu kommen, indem er durch Darlegung seiner Verfehlungen und unter Erfüllung der Voraussetzungen des § 29 FinStrG eine strafbefreiende Wirkung erlangen kann. (vgl. Lang/Hölzl in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 29, Rz 11 ff)

Allerdings besteht keine Pflicht, sich eines Finanzvergehens zu bezichtigen und die Möglichkeit der Strafaufhebung durch die Erstattung einer Selbstanzeige in Anspruch zu nehmen, sodass ein vor der Prüfungsankündigung gefasster Entschluss bzw. die Erstellung einer Selbstanzeige

ein stichhaltiger Hinweis dafür ist, dass die Selbstanzeige aufgrund der inneren Überzeugung zur tätigen Reue und nicht anlässlich einer Prüfung erstattet wurde.

Wie bereits dargelegt, hatte die ***11*** schon im Februar 2017 die Selbstanzeigen umfassend erstellt, während die Ankündigung der Prüfungsmaßnahme der bereits in die Wege geleiteten Erstattung zufällig zuvorkam, somit aufgrund von Umständen, die von der ***11*** nicht beeinflussbar waren. Die ***11*** hatte nicht nur den Entschluss, sondern hatte auch mit der Erstellung der Selbstanzeigen weit vor einem Tätigwerden der Abgabenbehörde begonnen, sodass die erforderlichen Selbstanzeigen auch ohne die am 2.3.2017 vorgenommene Ankündigung der Außenprüfung erstattet worden wären.

Letztlich spricht gegen einen kausalen Zusammenhang zwischen der Außenprüfung und der gegenständlich erstatteten Selbstanzeige auch der Umstand, dass der offengelegte Zeitraum betreffend Umsatzsteuer für 2011 nicht von der Prüfungsanmeldung umfasst war, zumal sich diese auf die Zeiträume 2012 bis 2014 bezog. Die Übereinstimmung der Abgabenart (Umsatzsteuer) stellt zwar ein Indiz für einen Kausalzusammenhang dar, begründet aber für sich alleine noch keinen Beweis dafür, dass sich dadurch eine Erhöhung der Entdeckungswahrscheinlichkeit für einen nicht von der Prüfungsankündigung umfassten Zeitraum ergibt.

Zusammenfassend halten wir daher fest, dass es nachweislich (!) keinerlei kausalen Zusammenhang zwischen der Erstattung der Selbstanzeige und der Prüfungsankündigung gab und die Prüfungsankündigung keinerlei Auswirkungen auf die Wahrscheinlichkeit einer Tatendeckung haben konnte, da die Selbstanzeige - dies ist anhand der eindeutigen Beweislage völlig unstrittig – auch bei Unterbleiben einer Prüfungsankündigung noch im März 2017 erstattet worden wäre. Darüber hinaus konnte die Abgabenbehörde nicht mit überwiegender Wahrscheinlichkeit nachweisen, dass die Selbstanzeige ohne Prüfungsanmeldung nicht bzw. nie erstattet worden wäre.

Dementsprechend widerspricht die Festsetzung der gegenständlichen Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG betreffend Umsatzsteuer für 2011 05/2010 bis 04/2011 iHv EUR 694.041,44 dem Gesetzeswortlaut, "dem Telos der Bestimmung," der Rechtsprechung des VwGH sowie der herrschenden Literaturmeinung und erfolgte daher rechtswidrig, sodass der angefochtene Abgabenerhöhungsbescheid vom 10.5.2021 ersatzlos aufzuheben ist.

b. Zur Frage des Verschuldens

Sollte die Abgabenbehörde entgegen unserem obigen Vorbringen weiterhin die Rechtsansicht vertreten, dass die am 17.3.2017 erstattete Selbstanzeige „anlässlich“ der am 2.3.2017 angekündigten Prüfungsmaßnahme erstattet wurde, erfolgte die Festsetzung der gegenständlichen Abgabenerhöhung dennoch zu Unrecht, zumal eine Abgabenerhöhung nur

im Zusammenhang mit Selbstanzeigen hinsichtlich vorsätzlich oder grob fahrlässig begangener Finanzvergehen festzusetzen ist.

Die gegenständlichen Verfehlungen wurden von der ***11*** weder beabsichtigt oder für möglich gehalten, noch war der ***11*** bewusst, dass eine Erklärungspflicht nicht ordnungsgemäß erfüllt worden wäre, sodass der ***11*** aus subjektiver Hinsicht kein vorsätzliches Verhalten hinsichtlich der Verkürzung von Umsatzsteuer vorgeworfen werden kann. Dies ist damit zu begründen, dass die ***11*** hinsichtlich der Anwendung des falschen Vorsteuerverteilers beim Projekt „***5***“ einem Tatbildirrtum unterlegen ist und erst im Rahmen der Umstellung unserer Buchhaltung auf „SAP“ und einer dabei umfangreichen Datenanalyse unter Aufarbeitung der „Altdaten“ die abgabenrechtliche Relevanz des gegenständlichen Sachverhaltes hervorkam.

Ebenso ist der Vorhalt der Abgabenbehörde, es bestehe ein Verdacht eines grob fahrlässigen Finanzvergehens, entschieden zurückzuweisen. Laut § 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. Nach der Rsp des OGH ist grobe Fahrlässigkeit anzunehmen, wenn eine ungewöhnliche und auffallende Vernachlässigung der Sorgfaltspflicht vorliegt, die den Eintritt eines Schadens nicht nur als möglich, sondern sogar als wahrscheinlich erscheinen lässt, wobei erforderlich ist, dass ein objektiv besonders schwerer Sorgfaltsverstoß auch subjektiv schwerstens vorzuwerfen ist. (vgl. OGH 18.10.2007, 2006/14/0045)

Die Beurteilung, ob ein Verhalten als grob fahrlässig zu werten ist, ist stets anhand der konkreten Umstände im Einzelfall zu treffen. (Vgl. VwGH 21.10.1986, 86/14/0096, VwGH 26.6.2003, 2003/15/0162, VwGH 18.10.2007, 2006/14/0045; Fellner, ÖStZ 2012, 232). Der Umstand, dass das Thema „Vorsteuerteiler“ bei Immobilienfirmen, wie bei der ***11***, ein zentrales Thema darstellt, ist daher noch kein hinreichender Hinweis, der ein grob fahrlässiges Verhalten begründen vermag. Vielmehr hat eine ganzheitliche Abwägung aller Unrechts- und schuldrelevanten konkreten Tatumstände zu erfolgen, bei der der gesamte verwirklichte Handlungs- und Gesinnungsunwert zu bewerten ist. (vgl. OGH 9.4.2002, 14 Os 28/02)

Große Fahrlässigkeit darf dabei nicht schon dann bejaht werden, wenn die konkret angelastete Fahrlässigkeit nicht mehr als bloß geringfügig eingestuft werden kann, sondern erst dann, wenn das gewöhnliche Maß an Fahrlässigkeitshandlungen des täglichen Lebens ganz erheblich überschritten wird. (vgl. Jünger in Leitner/Brandl/Kert, Finanzstrafrecht 4, Rz 304)

In unserem Fall wurde jedoch keinesfalls die im täglichen Leben erforderliche Sorgfalt in gröblichem Maße außer Acht gelassen. Die Abgabenbehörde versucht eine solche Sorgfalsverletzung damit zu begründen, dass kein internes Kontrollsystem implementiert und damit keine Vorkehrungen getroffen worden wären, damit ein korrekter Vorsteuerteiler angewandt wird. Dies steht im Widerspruch zu den Feststellungen der Abgabenbehörde, dass

trotz regelmäßiger Jour Fixes zwischen dem Vertrieb und dem Rechnungswesen die falschen Vorsteuerbeträge unentdeckt blieben.

Die Abgabenbehörde übersieht hierbei, dass die Abhaltung derartiger Jour Fixes zwischen operativen Abteilungen und der Finanzabteilung vor allem der rechtsrichtigen Abbildung sämtlicher operativer Geschäftsvorfälle im Rechnungswesen dient, was im Besonderen für die Umsatzsteuer und hierbei im Speziellen für den gegenständlichen Vorsteuerabzug relevant ist. Diese (von der Abgabenbehörde als Indiz für grobe Fahrlässigkeit ins Treffen geführten) Jour Fixe dienen daher Kontrollzwecken.

Es ist zutreffend, dass (wie die Abgabenbehörde feststellt) die gegenständlichen Verfehlungen trotz solcher Kontrollvorgänge bedauerlicherweise nicht bemerkt wurden. Daraus grobe Fahrlässigkeit abzuleiten, ist jedoch eine Verkehrung der tatsächlichen Verhältnisse und steht im Widerspruch zur Rechtsprechung des VwGH. (VwGH 26.1.2017, Ra 2014/15/0007). Demnach ist das Auftreten von Fehlern trotz interner Vorkehrungen keineswegs ein Indiz für grobe Fahrlässigkeit, sondern spricht für leichtes Verschulden, da Fehler menschlich sind. (Rzeszut/Grünsteidl in SWK 13-14/2017, 649)

In diesen Feststellungen der Abgabenbehörde ist daher der Nachweis zu erblicken, dass trotz vorgenommener Kontrollen Fehler unterlaufen sind und damit nicht von einer auffallenden Sorglosigkeit die Rede sein kann, zumal die gegenständlichen Verfehlungen schlichtweg nicht leicht erkennbar waren und damit auch sorgfältig handelnden Menschen unterlaufen hätten können.

Ein grob fahrlässiges Verhalten kann der ***11*** schließlich auch deshalb nicht angelastet werden, dass keine Berechnungsunterlagen vorgelegt oder dass Selbstanzeigen für mehrere Jahre erstattet wurden, zumal darin bloß ein Indiz für eine objektive Verfehlung zu erblicken ist, allerdings noch keine für den konkreten Einzelfall begründende (subjektive) grobe Fahrlässigkeit.

Vielmehr ist letztlich dem Vorwurf der groben Fahrlässigkeit noch zu entgegnen, dass bei der ***11*** bereits eine Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 2005 bis 2011 durchgeführt wurde, welche die gegenständlichen Verfehlungen nicht erkennen vermochte und auch keine Feststellungen in dieser Hinsicht traf. Umso mehr kann den handelnden Organen der ***11*** kein grob fahrlässiges Verhalten angelastet werden, sodass die gegenständlichen Verfehlungen lediglich auf einem (leicht fahrlässigen) Versehen beruhen, welches das Finanzstrafgesetz nicht unter Strafe stellt.

Im Ergebnis ist daher festzuhalten, dass die Festsetzung der gegenständlichen Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG betreffend Umsatzsteuer für 2011 (=5/2010 bis 4/2011) iHv EUR 694.041,44 auch mangels Vorliegens eines vorsätzlich oder grob fahrlässig

begangenen Finanzvergehens zu Unrecht und damit rechtswidrig erfolgte, sodass der angefochtene Abgabenerhöhungsbescheid vom 10.5.2021 ersatzlos aufzuheben ist.

III. Anträge

Aus den oben angeführten Gründen beantragen wir im Namen und Auftrag der ***11*** als bevollmächtigter Vertreter die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG vom 10.5.2021 (Anlage ,/1), eine Entscheidung durch den Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO, wobei wir im Falle einer vollinhaltlichen Stattgabe der Beschwerde anbieten, die Anträge auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurückzuziehen (der Vollständigkeit halber weisen wir unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des BFG vom 17.2.2020, RV/6100654/2019, darauf hin, dass das Angebot zur Zurücknahme dieser Anträge keine bedingte Prozesshandlung darstellt, sondern dass die obigen Anträge hiermit wirksam gestellt sind und eine anfällige weitere Prozesshandlung unsererseits erst nach vorheriger Kontaktaufnahme gesetzt werden kann).“

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 2.11.2021 abgewiesen und dies wie folgt begründet:

„Im Rahmen der Eröffnung der Betriebsprüfung der ***11*** Bauen und Wohnen GmbH am 17.03.2017 wurden dem Prüfer Selbstanzeigen für die Umsatzsteuer 2010, die Umsatzsteuer 2011, die Umsatzsteuer 2012, sowie eine Offenlegung für die Umsatzsteuer 2013 übergeben.

Für die Umsatzsteuer 2014 wurde ebenfalls eine Selbstanzeige erstattet, dies aber bereits am 31.10.2016 (d.h. mehr als 4 Monate vor Ankündigung der Betriebsprüfung).

Wesentliche Teile der Umsatzsteuerschulden 2011 betreffen fehlerhafte Vorsteueraufteilungen in der „***5***“. Insgesamt wurden EUR 2.313.471,47 zu viel an Vorsteuern geltend gemacht.

Für das Teilprojekt „Wohnungen“ in der ***5*** wurde im Dezember 2009 auf Basis der Förderzusagen der Stadt Wien festgelegt, dass 60,08% der Wohnnutzfläche unecht steuerbefreit verkauft werden. Daraus ergab sich ein Vorsteuerteiler iHv 60,08% (nicht abziehbare Vorsteuern =NAV). Dies hat zur Konsequenz, dass 60,08% der Vorsteuern aus Eingangsrechnungen, welche im Zusammenhang mit dem Projekt „Wohnungen“ stehen, korrigiert werden müssen bzw. nicht abzugsfähig sind.

Vom Beschwerdeführer wird ausgeführt, dass sich durch

- die mehr als 9-jährige Projektdauer, sowie

- die mehrfachen Änderungen im Projekt

die buchhalterische Abbildung des Projektes als Herausforderung (insbesondere die Zuordnung der Baukosten zu den einzelnen Bauteilen) darstellte. Somit wurde bis in das GJ 2010/11 zu viel Vorsteuer geltend gemacht.

Von der Abgabenbehörde wird entgegnet, dass die lange Projektdauer und die diversen Änderungen keinen Einfluss auf die Zuordnung der Baukosten haben können. Dies kann nur durch fehlerhafte interne Organisations- und Kontrollmaßnahmen verursacht sein.

Im Jahr 2009 wurde mit dem Bau der drei Projekte „Büroräumlichkeiten (Office Lofts)", „***10***" und „Miet- und Eigentumswohnungen" begonnen. Für diese war eine eindeutige Zuordnung der Baukosten möglich, da die Gebäude eindeutig identifizierbar waren und es für jedes Projekt separate Baustarts gab.

Im Dezember 2009 wurde auch der Vorsteuerteiler iHv 60,08% NAV des Projekts „Wohnungen" fixiert. Damit war auch eindeutig festgelegt, dass von den entsprechenden und eindeutig zuzuweisenden Baukosten 60,08% an Vorsteuern nicht geltend gemacht werden können.

Trotz dieser einfachen und klaren Vorgaben und Gegebenheiten wurden aber vielmehr Vorsteuern vom Beschwerdeführer geltend gemacht.

Dem Prüfungsorgan ist in der langjährigen Berufstätigkeit kein ähnlich gelagerter Fall bekannt.

1. Beschwerdepunkt

Zur Auslegung des Wortes "anlässlich".

§ 29 Abs. 6 FinStRG lautet:

„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 grobfahrlässig 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.“

Die Bestimmung über eine Abgabenerhöhung anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren Anmeldung/Bekanntgabe wurde durch die FinStrGNov 2014 (BGBl I 2014/65) eingeführt und ist seit 1.10.2014 in Kraft.

In den ErlRV wird als Begründung dafür angeführt, dass es nicht gerechtfertigt erscheine, Selbstanzeigen, die zu einem Zeitpunkt erstattet werden, in dem bei verständiger Würdigung der Sachlage mit der Tatentdeckung gerechnet werden müsse, ohne zusätzliche Leistung strafbefreiende Wirkung zukommen zu lassen (ErlRV 177 BlgNR 25. GP 1).

Eine Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG erfordert daher die Erstattung einer Selbstanzeige anlässlich von Prüfungsmaßnahmen (s BFG 18.5.2017, RV/7102295/2017 [R29(6)/4]) nach deren Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe hinsichtlich eines vorsätzlich oder grob fahrlässig begangenen Finanzvergehens.

Nach den ErlRV wird eine Selbstanzeige jedenfalls dann „anlässlich“ einer solchen Amtshandlung (Außendienstmaßnahme) erstattet, wenn diese bereits angekündigt war oder sonst bekanntgegeben worden ist (ErlRV 199 BlgNR 25. GP 1). Es wird nur ein einfacher kausaler Zusammenhang zwischen Abgabe der Selbstanzeige und Anmeldung der Betriebsprüfung gefordert.

Nach Auffassung des BFG ist für alle Selbstanzeigen, die jemand „anlässlich“ einer im Gesetz bezeichneten Prüfungshandlung erstattet, ein Zuschlag zu zahlen. Eine Einschränkung auf den Prüfungszeitraum und die vom Prüfungsauftrag umfassten Abgaben habe der Gesetzgeber mit dieser Textierung nicht vorgenommen (BFG 28.9.2015, RV/2100720/2015 [R 29(6)/7]; s. dazu Schmutzler, Selbstanzeige anlässlich einer Betriebsprüfung - Abgabenerhöhung, BFG Journal 2015, 393 ff).

Laut Ansicht der Abgabenbehörde ist die Selbstanzeige eindeutig nach Anmeldung der Prüfung erfolgt - Anmeldung der Prüfung am 02.03.2021, Erstattung der Selbstanzeige am 17.03.2021 im Rahmen der Eröffnung der Betriebsprüfung am Standort des Unternehmens.

Auch das Kriterium der erhöhten Tatentdeckungswahrscheinlichkeit durch die Behörde im Rahmen einer Prüfungsmaßnahme ist im gegenständlichen Fall jedenfalls gegeben. Bei dem in der Selbstanzeige genannten Sachverhalt handelt es sich stets um einen Prüfungsschwerpunkt (die Prüfung des Vorsteuerabzugs iZm dem unecht steuerfreien Verkauf „Vorsteuerteiler“) bei der Prüfung von Immobiliengesellschaften. Bei unrichtiger Handhabe führt die Überprüfung des Vorsteuerteilers immer zu einer Korrektur. Die ***11*** musste daher bei entsprechender Würdigung der Sachlage mit der Tatentdeckung durch die prüfende Behörde rechnen.

Der Beschwerdeführer geht hingegen davon aus, dass das Risiko einer erhöhten Entdeckungswahrscheinlichkeit nicht gegeben ist und begründet dies damit, dass Anfang April 2016 der Vorstand entschieden hat, Selbstanzeige zu erstatten. Diese wurde Ende 2016, somit

vor Ankündigung der Außenprüfung am 02.03.2017, erstellt und war daher unmittelbar vor der Einreichung. Der Anlass für die Erstattung der Selbstanzeige lag daher in einem vor der Prüfungsankündigung gelegenen Zeitpunkt (Zeitpunkt des Vorstandsbeschlusses).

Durch die Prüfungsankündigung konnte es laut dem Beschwerdeführer zu keiner erhöhten Tatentdeckungswahrscheinlichkeit kommen, da diese bereits vor Prüfungsankündigung bei 100% lag. Unabhängig von der Prüfungsankündigung wäre es zu einer durch die Selbstanzeigen ausgelöste Tatentdeckung gekommen. Die Prüfungshandlung hatte daher keine Auswirkung auf die Entdeckungswahrscheinlichkeit.

Der Logik des Beschwerdeführers kann die Abgabenbehörde nicht folgen. Würde man dies tun, könnte für jede Verfehlung ein interner Beschluss gefasst, eine Selbstanzeige vorbereitet und zugewartet werden, bis eine finanzbehördliche Prüfungsmaßnahme angekündigt wird. Erst dann würde die Selbstanzeige erstattet und als Anlass für die Selbstanzeige würde nicht die Prüfungsankündigung, sondern wie in diesem Beschwerdefall der vorhergehende interne Beschluss behauptet. Es käme erneut zu einem Taktieren der Steuerpflichtigen und zur Aushöhlung des Sinnes der Bestimmungen des § 29 Abs. 6 FinStrG.

Aus Sicht der Abgabenbehörde ist vielmehr darauf abzustimmen, ob durch die Ankündigung der Prüfung der Beschwerdeführer mit einer erhöhten Tatentdeckungswahrscheinlichkeit rechnen musste, ohne jegliche Berücksichtigung von internen Beschlüssen. Und dies ist aufgrund der oben angeführten Gründe für die Abgabenbehörde eindeutig mit „Ja“ zu beantworten.

Die Frage, ob die Selbstanzeige auch ohne Prüfung gemacht worden wäre, muss aus Sicht der Finanzverwaltung mit „Nein“ beantwortet werden. Aus den abgegebenen Selbstanzeigen ist ersichtlich, dass mit der Selbstanzeige 2010 so lange gewartet wurde, bis Einhebungsverjährung eingetreten war. Interne Vorbereitungsarbeiten sind daher kein Garant für eine tatsächliche Abgabe von Selbstanzeigen.

Für die Abgabenbehörde bleibt weiterhin unklar, warum die Selbstanzeige für die Umsatzsteuer 2014 im Oktober 2016, die Selbstanzeigen der Umsatzsteuer 2010-13 aber erst am 17. März 2017 im Rahmen der Eröffnung der Betriebsprüfung erstattet wurden. Dem Vorstandsbeschluss vom 05. April 2016 ist hingegen zu entnehmen, dass die rechtskonforme Bereinigung aller USt-Themen mit April 2016 abgeschlossen ist.

Abschließend muss noch angeführt werden, dass weder bei der Prüfungsankündigung am 02.03.2017 noch in den Tagen vor Prüfungsbeginn der Prüfer bzw. die Abgabenbehörde über die geplante Selbstanzeige informiert wurde. Die Selbstanzeige am 17.03.2017 erfolgte für die Abgabenbehörde vollkommen überraschend.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass für die Abgabenbehörde das Kriterium der „Anlässlichkeit“ erfüllt ist.

2. Beschwerdepunkt

Zur Frage des Verschuldens „grobe Fahrlässigkeit“

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

Nach den ErlRV zum Strafrechtsänderungsgesetz 2015 sind „nur jene Fälle als grob fahrlässig einzustufen, die das gewöhnliche Maß an nie ganz vermeidbaren Fahrlässigkeitshandlungen des täglichen Lebens ganz erheblich übersteigen“ (ErlRV 689 BlgNR 25. GP 6). Die Beurteilung, ob „schweres Verschulden“ vorliegt, ist abhängig vom gesamten, in der Tat verwirklichten Handlungs- und Gesinnungsunwert (hM; zur groben Fahrlässigkeit s. Kommentar zu § 8; s ausführlich Brandl/Leitner, Grobe Fahrlässigkeit als Strafbarkeitsschwelle im Finanzstrafrecht, SWK 2015. 1260 ff)

Schweres Verschulden oder grobe Fahrlässigkeit erfordert demnach, dass ein objektiv besonders schwerer Sorgfaltsverstoß auch subjektiv schwerstens vorzuwerfen ist und ist unter ganzheitlicher Abwägung aller Unrechts- und schuldrelevanten konkreten Tatumstände zu ermitteln.

Die Prüfung der subjektiven Tatseite obliegt hierbei der Abgabenbehörde.

Ein auffallend und ungewöhnlich sorgfaltswidriges Verhalten kann sich insbesondere aus der Häufung der Pflichtverletzungen ergeben; je mehr Pflichten im konkreten Fall in risikobegründender Weise verletzt werden, desto eher ist von grober Fahrlässigkeit auszugehen (Birkbauer/Hilf/Tipold, BT I3§ 81 Rz 20; Schwab in WK 2, StGB § 32 MilStG Rz 5)

Für die Behörde ergibt sich aus der Summe folgender Verfehlungen (wie bereits im Bescheid angeführt) als klares Beweisergebnis das Vorliegen grober Fahrlässigkeit:

1. KEINE ENTSPRECHENDEN VORKEHRUNGEN

Das Thema „Korrekter Vorsteuerteiler“ ist bei Immobilienfirmen ein zentrales Thema. Dies wurde auch mit Feststellung des Vorsteuerteilers im Dezember 2009 durch das geprüfte Unternehmen dokumentiert. Trotz dieses Bewusstseins wurden keine Vorkehrungen getroffen, dass die Thematik korrekt umgesetzt wird. Die AP befragte den Steuerpflichtigen hinsichtlich eines internen Kontrollsystems (IKS) für den Projektzeitraum. Dies wurde ebenso verneint, wie das Vorhandenseins eines Steuerhandbuchs im Konzern.

KEINE FEHLERENTDECKUNG ÜBER JAHRE

Wie der Steuerpflichtige in der Fragebeantwortung ausführt, wurden zwischen dem Vertrieb und dem Rechnungswesen regelmäßige Jour Fixes abgehalten. Trotzdem war es möglich, dass

im Bau- und Vertriebszeitraum 2009-2015 falsche Vorsteuerbeträge über Jahre hinweg geltend gemacht wurden und diese auch bis 2016 unentdeckt blieben.

3. KEINE VORLAGE VON BERECHNUNGSUNTERLAGEN

Im Zusammenhang mit den vom Steuerpflichtigen ursprünglich in den Umsatzsteuererklärungen ab 2010 durchgeführten Vorsteuerkorrekturen wurden von der AP Berechnungsunterlagen abverlangt. Diese konnten vom Steuerpflichtigen nicht vorgelegt werden.

4. SELBSTANZEIGEN FÜR JEDES EINZELNE JAHR DER PRÜFUNG (2011-14)

Für jedes Jahr der Betriebsprüfung (2011-14) wurden der Finanzverwaltung umfangreiche Selbstanzeigen bzw. Offenlegungen mit umsatzsteuerlichen Fehlern vorgelegt:

- 1) Anwendung falscher Steuersatz
- 2) Nichtversteuerung von Umsätzen
- 3) Fehlbuchungen ***12***
- 4) Kontenabstimmung
- 5) Fehlbuchungen bei Vorsteuern
- 6) Korrekturen iZm steuerfreien Umsätzen
- 7) Doppelt geltend gemachte Vorsteuern
- 8) Anwendung finaler Verwaltungskostenschlüssel (VSt)
- 9) Anwendung finaler Bau-VSt-Schlüssel ***11***
- 10) Aufrollung Vorsteuern ***9*** Wohnpark
- 11) Fehlmeldungen Umsatzsteuervoranmeldungen
- 12) Vorsteuern iZm USt-freien Erlösen
- 13) Zeitlich falsche VSt-Kürzung
- 14) Nicht aufgenommene VSt aus Eingangsrechnungen

Steuerliche Auswirkungen zu Pkt.d): Jahr 2011 2012 2013 zu 1) 88.731,93 112.434,33
50.683,76 22.123,64 -111.459,91 81.623,61 155,54 -15.994,78 -4.755,40 36.710,95 24.343,23
15.236,30 0,00 210.091,53 -76.598,54 -29.685,82 78.382,20 300.820,33 123.188,16 zu 2)

56.311,67 zu 3) 0,00 zu 4) -19.112,31 zu 5) -3.582,51 zu 6) 0,00 zu 7) 0,00 zu 8) -
4.453,44 zu 9) 36.686,20 zulO zu 11) zu 12) 2.313.471,47 184.803,51 0,00 -92.004,63
134.772,41 zu 13) zu 14) 1.035.765,97 -157.992,06 SUMME 2.362.954,28 548.556,58
1.014.952,48 (+) = Forderung gegen das geprüfte Unternehmen (-) = Verbindlichkeit an das
geprüfte Unternehmen

Vom Beschwerdeführer wird angeführt, dass mit den durchgeföhrten Jour Fixes (i.e.
regelmäßige Managementtreffen) passende Vorkehrungen getroffen wurden, um Fehler zu
vermeiden.

Für die Abgabenbehörde hingegen ist das Vorkommen eines so groben Fehlers (Anwendung
eines falschen Vorsteuerteilers über Jahre hinweg) bei regelmäßigen Jour Fixes ein eindeutiges
Zeichen eines grob fahrlässigen Verhaltens aller Beteiligten. Denn wie kann es sein, dass ein
zentraler Besprechungspunkt - wie es der Vorsteuerteiler bei einem Immobilienprojekt einmal
ist – über Jahre hinweg falsch behandelt wird? Der Abgabenbehörde ist in der langjährigen
Prüfungstätigkeit kein ähnlich gelagerter Fehler untergekommen.

Zudem stellt die Nichtvorlage bzw. das Nichtvorhandensein eines Steuerhandbuches zur
Behandlung von typischen Anwendungsfällen im Geschäftsbereich des geprüften
Unternehmens ein klares Zeichen für mangelndes Problembeusstsein und somit grobe
Fahrlässigkeit dar.

Der Beschwerdeführer behauptet, dass die gegenständliche Verfehlung (Anwendung eines
falschen Vorsteuerteilers) schlichtweg nicht leicht erkennbar war. Diese Behauptung ist für die
Abgabenbehörde nicht nachvollziehbar. Die Anwendung des richtigen Vorsteuerteilers ist bei
Immobilienprojekten ein zentrales Thema, welches sowohl beim Steuerpflichtigen als auch
beim Steuerprüfer absolut im Mittelpunkt steht. Einmal festgelegt (wie hier im Dezember
2009) muss die korrekte Anwendung des Vorsteuerteilers mittels einfacher Prozentrechnung
auf den entsprechend angelegten Vorsteuerkonten des Bauprojektes überprüft werden.

Letztendlich wird vom Beschwerdeführer angeführt, dass die Vorprüfung (Prüfungsjahre 2005-
11) die Verfehlungen nicht erkannt und korrigiert hat. Für die Abgabenbehörde ist dies dem
Umstand geschuldet, dass im Rahmen der Vorprüfung für die ***5*** kein eigener
Prüfungsauftrag ausgestellt wurde - was dieses Mal aber der Fall war - und die Verwertung des
Projekts zum damaligen Zeitpunkt nicht abgeschlossen war (der Verkauf der Wohnungen lief
von 2011-15).

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass aus Sicht der Behörde im konkreten Fall die im
täglichen Leben erforderliche Sorgfalt in gröblichem Maße außer Acht gelassen wurde.

Schlussfolgerung

Aus den obigen Ausführungen ergibt sich für die Abgabenbehörde, dass eine Unrichtigkeit seitens der von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellung nicht vorliegt. Eine Änderung des angefochtenen Bescheides kam somit nicht in Betracht, weshalb wie im Spruch zu entscheiden war.

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 1.12.2021:

„Antrag gem. § 264 BAO auf Vorlage unserer Beschwerde vom 29.06.2021 gegen den Bescheid über die Festsetzung der Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 02.11.2021 (zugestellt am 04.11.2021) wurde die Beschwerde vom 29.06.2021 gegen den Bescheid über die Festsetzung der Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG unserer oben angeführten Mandantschaft als unbegründet abgewiesen. Innerhalb offener Frist gem. § 264 BAO wird nun die Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragt. Betreffend die Beschwerdegründe sowie die Anträge wird im Wesentlichen auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen.

Darüber hinaus dürfen wir zu einzelnen Punkten in der Beschwerdevorentscheidung wie folgt Stellung nehmen:

In der Beschwerdevorentscheidung geht das Finanzamt für Großbetriebe (erneut) davon aus, dass eine Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG deshalb festzusetzen ist, weil die Selbstanzeige eindeutig nach Anmeldung der Prüfung erfolgt ist. Das Finanzamt setzt sich mit den in der Beschwerde vorgebrachten Gegen-Argumenten in der Beschwerdevorentscheidung in keinster Weise auseinander und nimmt auch nicht zur Frage Stellung, warum sie davon ausgeht, dass die Anmeldung der Prüfung kausal für die Erstattung der Selbstanzeige war. Insofern dürfen wir nochmals auf die Ausführungen in der Beschwerde vom 29.06.2021 gegen den Bescheid über die Festsetzung der Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG verweisen und um entsprechende Berücksichtigung durch das Bundesfinanzgericht ersuchen.

Das Finanzamt für Großbetriebe geht in der Beschwerdevorentscheidung zudem (weiterhin) davon aus, dass bereits aufgrund der bloßen Anmeldung der Prüfung von einer erhöhten Tatentdeckungswahrscheinlichkeit auszugehen sein werde, weil es sich „[b]ei dem in der Selbstanzeige genannten Sachverhalt (...) stets um einen Prüfungsschwerpunkt“ handle. Auch zu dieser Überlegung wurden in der Beschwerde vom 29.06.2021 gegen den Bescheid über die Festsetzung der Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG Gegen-Argumente vorgebracht, auf die vom Finanzamt für Großbetriebe (ebenfalls) nicht eingegangen wird. Daher dürfen wir auch insofern auf die Ausführungen in der Beschwerde vom 29.06.2021 gegen den Bescheid

über die Festsetzung der Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG verweisen und ersuchen um entsprechende Berücksichtigung durch das Bundesfinanzgericht.

Das Finanzamt für Großbetriebe behauptet, dass „mit der Selbstanzeige so lange gewartet wurde, bis Einhebungsverjährung eingetreten war“. Woraus das Finanzamt einen derartigen Schluss zieht, bleibt unklar. Es wird lediglich ausgeführt, dass dies „[a]us den abgegebenen Selbstanzeigen [...] ersichtlich“ sei. Demnach unterstellt das Finanzamt, dass die Selbstanzeige nur deshalb noch nicht im Jahr 2016 abgegeben wurde, weil in Bezug auf das Jahr 2010 noch keine Verjährung eingetreten war. Das Finanzamt führt für diese Unterstellung keinen Hinweis oder gar einen Beweis an. Zudem hätte die ***11*** nach dieser Denke bereits am 1.1.2017 die Selbstanzeige abgeben können. Aus welchem Grund dennoch bis zur Betriebsprüfung im März 2017 zugewartet worden sein soll, lässt die Beschwerdevorentscheidung offen. Darüber hinaus hat die ***Bf1*** - worauf auch das Finanzamt hinweist - Selbstanzeige für die Umsatzsteuer 2014 bereits im Oktober 2016 eingereicht. Wäre es der ***Bf1*** nur um die Verjährung gegangen, hätte sie auch die Selbstanzeigen für die Umsatzsteuer 2011-2013 schon im Oktober 2016 abgeben und nur mit der Selbstanzeige für die Umsatzsteuer 2010 bis 2017 zuwarten können.

Das Finanzamt für Großbetriebe mutmaßt zudem, dass die Selbstanzeige ohne Prüfung nicht gemacht worden wäre. Es wird zudem unterstellt, dass „[i]nterne Vorbereitungsarbeiten [...]“ kein Garant für eine tatsächliche Abgabe von Selbstanzeigen“ sind. Quasi im selben Atemzug weist die Finanzverwaltung allerdings auch darauf hin, dass die Selbstanzeige für die Umsatzsteuer 2014 bereits im Oktober 2016 eingereicht wurde. Dieser Umstand belegt aber gerade - anders als vom Finanzamt behauptet, dass die ***Bf1*** auch ohne Anmeldung einer Prüfung die Selbstanzeigen abgegeben hätte und zum Teil tatsächlich (nämlich in Bezug auf das Jahr 2014) auch abgegeben hat.

In der Beschwerdevorentscheidung behauptet das Finanzamt für Großbetriebe darüber hinaus, dass „[d]em Vorstandsbeschluss vom 05. April 2016 [...] zu entnehmen [ist], dass die rechtskonforme Bereinigung aller USt-Themen mit April 2016 abgeschlossen“ wurde. Tatsächlich ist dem besagten Vorstandsprotokoll aber lediglich zu entnehmen, dass dem Vorstand berichtet wurde, dass „eine umfassende Aufarbeitung und rechtskonforme Bereinigung aller „USt-Themen“ bis voraussichtlich April 2016 [...] gewährleistet sein soll. Daraus lässt sich - anders als die Behörde unterstellt - nicht ableiten, dass die Selbstanzeigen tatsächlich schon im April 2016 finalisiert wurden und lediglich mit der Einreichung zugewartet worden wäre. Vielmehr ergibt sich daraus, dass dem Vorstand die „rechtskonforme Bereinigung“ mit April 2016 in Aussicht gestellt wurde. Für eine solche „rechtskonforme Bereinigung“ reicht jedoch die bloße Erstellung von Selbstanzeigen nicht aus. Diese müssen auch eingereicht werden. Das Vorstandsprotokoll vom 05. April 2016 belegt somit vielmehr, dass die ***Bf1*** mit der Einreichung der Selbstanzeigen wesentlich früher gerechnet hat und dies auch geplant hatte. Daraus abzuleiten, die ***Bf1*** hätte aus

Verjährungsüberlegungen mit der Einreichung zugewartet, grenzt an eine mutwillige Interpretation des Inhalts des Vorstandsprotokolls.

Zu den in der Beschwerdevorentscheidung getroffenen Ausführungen zur groben Fahrlässigkeit dürfen wir erneut auf die Beschwerde vom 29.06.2021 gegen den Bescheid über die Festsetzung der Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG verweisen.

Zunächst wurde durch die Vorsitzende der Prüfer kontaktiert und ersucht, Verlängerungshandlungen zur Hintanhaltung der Festsetzungsverjährung bekannt zu geben.

Dazu wurden folgende Fakten genannt:

Verlängerung auf 6 Jahre (bis Ende 2017): Erstbescheid U 2011 vom 14.5.2013

Verlängerung auf 7 Jahre (bis Ende 2018): Prüfungsauftrag 2011 und Zustimmung zur Wiederholungsprüfung (beides im Jahr 2017 unterschrieben)

Verlängerung auf 8 Jahre (bis Ende 2019): Unterlagenabfrage im Dezember 2018

Verlängerung auf 9 Jahre (bis Ende 2020): E-Mail vom 26.7.2019

Verlängerung auf 10 Jahre (bis Ende 2021): E-Mail iS Frageliste vom 24.6.2020

Am 5.4.2022 wurden die beiden Leiterinnen der Finanzbuchhaltung (siehe Angaben zu diesen Personen in der Selbstanzeige) als Auskunftspersonen einvernommen.

Mit Schreiben vom 6.4.2022 wurde den Parteien des Verfahrens bekannt gegeben, dass die beiden Leiterinnen der Finanzbuchhaltung in dieser Rechtssache einvernommen worden seien und ihnen die Niederschriften zugestellt.

Zudem wurde der Beschwerdeführerin die Aufstellung des Prüfers zur Berechnung der Festsetzungsverjährungsprüfung zur Kenntnis gebracht.

Am 21.4.2022 hat ***60*** von Deloitte die Vorsitzende kontaktiert und ihr telefonisch mitgeteilt, dass Deloitte nunmehr mit der Vertretung beauftragt sei und er festgestellt habe, dass wegen des abweichenden Wirtschaftsjahrs im Zeitpunkt der Erlassung des Abgabenerhöhungsbescheides bereits Festsetzungsverjährung eingetreten gewesen sei. Die Amtspartei wurde über dieses Telefonat informiert und hat in der Folge eine Stellungnahme mit ihrer gegenteiligen Rechtsansicht dazu erstattet:

„Umsatzsteuerbescheid 2011

Verjährungsproblematik

Zu Unrecht in Anspruch genommene Vorsteuer durch Anwendung eines falschen Vorsteuerteilers und durch Unterlassen einer Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 11 UStG

SACHVERHALT

Die ***11*** erwarb im Jahr 2002 die ***9***-Fabriks-Gründe im 10. Wiener Gemeindebezirk. Nach langen Planungsjahren wurde im Jahr 2009 entschieden 3 Projekte umzusetzen:

- 1) Die Errichtung von Büroräumlichkeiten („Office Lofts“)
- 2) Die Errichtung einer ***10***
- 3) Die Errichtung von Wohnungen (Mietwohnungen einerseits, Verkauf von Eigentumswohnungen andererseits)

Das Bauvolumen betrug mehr als EUR 100 Mio (exkl. USt.). Baustart war im Jahr 2009. Der Vertrieb der Objekte begann im Herbst 2010 und endete im Jahr 2015.

Im Rahmen der Eröffnung der Betriebsprüfung der ***11*** am 17.03.2017 wurden dem Prüfer Selbstanzeigen unter anderem für die Umsatzsteuer 2011 übergeben. Wesentliche Teile der Selbstanzeige U 2011 betreffen zu Unrecht in Anspruch genommene Vorsteuern aufgrund der Anwendung eines falschen Vorsteuerteilers sowie einer nicht durchgeföhrten Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 11 UStG beim Projekt „Wohnungen“ in der ***5***.

Vorsteuern wurden in den Jahren 2002 – 2011 im folgenden Ausmaß geltend gemacht:

Zeitraum Geltend gemachte Vorsteuern

09/2002 – 04/2009 100%

05/2009 – 04/2010 53%

05/2010 – 04/2011 85%

(Gründe für das wechselnde Ausmaß der Vorsteuergeltendmachung wurden nicht bekannt gegeben)

Laut Selbstanzeige der ***11*** war mit Beginn des Vertriebsstarts im Oktober 2010 (= WJ 2010/11) die letztendliche Verwendung der einzelnen Wohnungen mit großer Wahrscheinlichkeit bekannt:

- 40% umsatzsteuerpflichtige Vermietung
- 60% unecht steuerfreier Wohnungsverkauf

Ab diesem Zeitpunkt war daher klar, dass nur mehr 40% der mit dem Wohnungsbau in Verbindung stehenden Vorsteuern geltend gemacht werden können.

Trotz dieses Wissens wurden in den Voranmeldungen der Monate 10/2010 – 04/2011 weiterhin 85% der möglichen Vorsteuern geltend gemacht, auch erfolgte keine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 11 UStG im Rahmen der Umsatzsteuererklärung 2011.

Die Umsatzsteuererklärung 2011 (05/2010-04/2011) wurde am 26.04.2013 elektronisch eingereicht, die bescheidmäßige Veranlagung erfolgte am 14.05.2013.

Im Rahmen einer EDV-Umstellung wurden die gemachten Fehler durch die ***11*** erkannt und mit Selbstanzeige vom 17.03.2017 der Betriebsprüfung bekannt gegeben.

Die Steuerschuld laut Selbstanzeige wurde im Jahr 2017 trotz des noch nicht ergangenen Bescheides auf das Finanzamtskonto der ***11*** überwiesen.

Auf Wunsch der ***11*** wurde die Prüfung der ***11*** Bauen und Wohnen GmbH nach hinten verschoben, da noch Aufarbeitungsarbeiten für die geprüften Jahren 2013 und 2014 von Seiten der ***11*** durchgeführt werden mussten. Stattdessen sollten die anderen rund 30 Gruppenmitglieder vorher geprüft werden. Diesem Wunsch wurde von der Betriebsprüfung entsprochen.

Mitte 2019 wurde die Prüfung der ***11*** Bauen und Wohnen GmbH fortgesetzt. Diese Prüfung sollte Mitte 2020 beendet werden. Leider verzögerte sich durch Corona die Schlussbesprechung bis März 2021. Die bescheidmäßigen Veranlagungen wurden am 06. Mai 2021 durchgeführt.

RECHTLICHE BEURTEILUNG

1. Unrechtmäßige Geltendmachung von Vorsteuern

Bei oben dargestelltem Sachverhalt wurde zu viel an Vorsteuern aufgrund der Anwendung eines falschen Vorsteuerteilers sowie aufgrund des Unterlassens einer Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 11 UStG geltend gemacht.

Bereits im Oktober 2010 (Beginn des Vertriebsstarts) stand fest, wie hoch das Ausmaß an geltend zu machender Vorsteuer ist (40%). Trotzdem wurde in den Voranmeldungen 10/2010 – 11/2011 weiterhin ein falscher Vorsteuerabzug iHv 85% durchgeführt.

Auch eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 11 UStG im Rahmen der Veranlagung 2011 wurde unterlassen:

„Ändern sich bei einem Gegenstand, der der Unternehmer für seine Unternehmen hergestellt oder erworben hat, oder bei sonstigen Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, so ist, sofern nicht Abs. 10 zur Anwendung gelangt, eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist.“

Veranlagungszeitraum ist gemäß § 21 UStG das Kalenderjahr oder ein abweichendes Wirtschaftsjahr. In unserem Fall wurde von der ***11*** das abweichende Wirtschaftsjahr Mai 2010-April 2011 gewählt. Die Vorsteuerberichtigung hätte somit in der Umsatzsteuererklärung des Wirtschaftsjahres 2010/11 erfolgen müssen.

2. Verjährung

Es ist – in jeder Phase des Verfahrens und von Amts wegen - zu beachten, dass Abgaben nach Eintritt der Verjährung nicht mehr festgesetzt werden dürfen. Die Verjährung führt zur sachlichen Unzuständigkeit der Behörde (Ritz, BAO4, § 208 Tz 3 f mit weiteren Nachweisen).

Gem. § 207 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt für die Umsatzsteuer und Einkommensteuer fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

Die „allgemeine“ Verjährungsfrist beginnt mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO). Werden von der Abgabenbehörde innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist (§ 209 Abs. 1 BAO). Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.

Daneben gibt es noch die absolute Verjährung. Danach verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches unabhängig von Verlängerungshandlungen jedenfalls (absolute Verjährung; § 209 Abs. 3 BAO). Diese Frist beginnt schon mit der Entstehung des Abgabenanspruches und nicht erst mit Ablauf des entsprechenden Jahres.

Der Abgabenanspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft (§ 4 Abs. 1 BAO):

- Bei der veranlagten Einkommensteuer ist das der Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird (§ 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO). Die Verjährungsfristen des § 208 Abs. 1 BAO und des § 209 Abs. 3 BAO beginnen hier gleichzeitig zu laufen.
- Anders ist das bei der Umsatzsteuer. Da in den Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches (der Steuerschuld) unberührt bleiben (§ 4 Abs. 3 BAO), beginnt die absolute Verjährungsfrist meist schon vor der allgemeinen zu laufen. Der Umsatzsteuer-Abgabenanspruch entsteht regelmäßig monatlich und damit schon vor Ablauf des entsprechenden Kalenderjahres (vgl. auch Ritz, BAO 4, § 207 Tz 14c).

Wann der Abgabenanspruch auf Umsatzsteuer entsteht, regelt § 19 Abs. 2-5 UStG 1994 für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die (vorherige) Vereinnahmung von Entgelten (Anzahlungen) oder auch den unrechtmäßigen Umsatzsteuerausweis. Nicht geregelt sind Fälle, wo Vorsteuern zu Unrecht in Anspruch genommen werden oder keine Vorsteuerberichtigung erfolgt ist.

Der VwGH sprach zu § 232 BAO aus, dass ein Abgabenanspruch auch im Rückforderungsanspruch einer zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorsteuer liegen kann. In diesem Fall kommt es nicht darauf an, ob ein Guthaben ausbezahlt worden ist. (vgl. VwGH 4.6.2009, 2006/13/0143; 17.10.2001, 96/13/0055). Diese Rechtsprechung ist auf die Verjährungsfrage übertragbar. Nicht endgültig geklärt ist dabei aber, wann dieser Vorsteuerrückforderungsanspruch konkret entsteht.

In der Entscheidung UFS 28.2.2012, RV/0260-I/10 ging der Unabhängige Finanzsenat - offenbar in Umkehrung des Prinzips der Entstehung der Umsatzsteuerschuld - davon aus, dass dies mit Ablauf des Monats der Fall ist, für den eine Vorsteuer zu Unrecht in Anspruch genommen wird (absolute Verjährung einer in den UVAs Jänner bis Oktober 1999 geltend gemachten Vorsteuer bei Bescheiderlassung im November 2009).

Diese Entscheidung klammert jedoch die Tatsache aus, dass der Entschluss zur unrechtmäßigen Geltendmachung von Vorsteuern regelmäßig erst im Zuge der Verbuchung und Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldung bzw. Umsatzsteuererklärung getroffen werden kann bzw. wird. Tatsächlich konkretisiert wird die überhöhte Inanspruchnahme von Vorsteuer wohl erst mit deren Geltendmachung über die Einreichung der UVA bzw. Umsatzsteuererklärung. Ein Vorsteuerrückforderungsanspruch des Abgabengläubigers wird deshalb wohl nicht vor dieser Handlung entstehen können. Der Lauf der absoluten Verjährungsfrist wird deshalb nicht vor Einreichung der UVA bzw. Umsatzsteuererklärung in Gang gesetzt werden.

LÖSUNGEN

Variante 1:

Unrechtmäßige Geltendmachung von Vorsteuern in den Umsatzsteuervoranmeldungen
10/2010 - 04/2011

In den UVAs 10/2010 - 04/2011 wurde durch Anwendung eines falschen Vorsteuerteilers zu Unrecht zu viel an Vorsteuer in Anspruch genommen (es wurden 85% statt 40% der möglichen Vorsteuern geltend gemacht). Der korrekte Vorsteuerteiler stand bereits mit Beginn des Vertriebsstarts im Oktober 2010 fest.

Die Umsatzsteuervoranmeldung 04/2011 wurde am 15.06.2011 eingereicht. Zu diesem Zeitpunkt entstand der Abgabenanspruch im Hinblick auf Rückforderung der zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorsteuern. Die absolute Verjährung für die Umsatzsteuer 2011 würde somit erst mit Ablauf des 15.06.2021 eintreten.

Variante 2:

Unrechtmäßige Geltendmachung von Vorsteuern in der Umsatzsteuererklärung 2011

In der Umsatzsteuererklärung 2011 wurde durch Anwendung des falschen Vorsteuerteilers bzw. durch Unterlassen der Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 11 UStG zu Unrecht zu viel an Vorsteuer in Anspruch genommen. Der korrekte Vorsteuerteiler stand bereits mit Beginn des Vertriebsstarts im Oktober 2010 fest, die Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 11 UStG ist im Rahmen der Veranlagung U 2011 vorzunehmen.

Die Umsatzsteuererklärung 2011 wurde am 26.04.2013 eingereicht. Zu diesem Zeitpunkt entstand der Abgabenanspruch im Hinblick auf Rückforderung der zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorsteuern final. Die absolute Verjährung würde erst zehn Jahre nach Einreichung der Umsatzsteuererklärung 2011, also mit Ablauf des 26.04.2023, eintreten."

Die Stellungnahme der Großbetriebsprüfung wurde dem Parteienvertreter zur allfälligen Gegenstellungnahme übermittelt. Zudem wurde beiden Verfahrensparteien die schriftliche Zeugenaussage von ***123*** zugestellt, die noch vor dem Erkennen der Verjährungsproblematik zur absoluten Verjährung seitens des BFG abverlangt worden war.

Dazu wurde seitens des Bf. am 16.5.2022 folgende ergänzende Stellungnahme eingebracht:

„I. Vorbemerkung

(1) Eingangs geben wir bekannt, dass wir die Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Renngasse 1/Freyung, 1010 Wien, unterstützend zu unserem bisherigen ständigen steuerlichen Vertreter, die Securitas Revisions- und Treuhandgesellschaft mb.H., beauftragt haben, unsere Gesellschaft im gegenständlichen Beschwerdeverfahren zu RV/7100423/2022 betreffend die Beschwerde vom 29.6.2021 gegen den Bescheid über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG vom 10.5.2021 zu vertreten.

II. Bisheriger Verfahrensgang

(2) Im Hinblick auf den bisherigen Verfahrensgang erlauben wir uns auf unsere im Beschwerdeverfahren erstatteten Eingaben und somit auf den Beschwerdeakt zu verweisen. Näherführend halten wir fest, dass wir am 29.6.2021 das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG vom 10.5.2021 des Finanzamtes für Großbetriebe erhoben haben, zumal unserer Ansicht nach die gegenständliche Abgabenerhöhung iHv EUR 694.041,44 betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2011, welches einen abweichenden Zeitraum von 05/2010 bis 04/2011 (= Wirtschaftsjahr 2011) hatte, zu Unrecht festgesetzt wurde. An dieser Stelle erlauben wir uns darauf hinzuweisen, dass wenn in weiterer Folge vereinfacht vom Jahr 2011 die Rede ist, der vom Kalenderjahr abweichende Zeitraum von 05/2010 bis 04/2011, somit unser abweichendes Wirtschaftsjahr 2011 gemeint ist.

(3) Die inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Abgabenerhöhungsbescheides haben wir in unserer Beschwerde im Wesentlichen damit begründet, dass die von uns am 17.3.2017 erstattete Selbstanzeige nicht „anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe erstattet“ wurde, sodass ein wesentliches Tatbestandsmerkmal für die Festsetzung der Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG nicht erfüllt war und zudem kein ausreichendes Verschulden für die Annahme einer grob fahrlässigen Abgabenverkürzung vorlag, sodass wir daher die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Abgabenerhöhungsbescheides begehrten.

(4) Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 6.4.2022, eingelangt bei unserem ständigen steuerlichen Vertreter, wurden wir über die Befragung von Auskunftspersonen im gegenständlichen Beschwerdeverfahren durch das Gericht in Kenntnis gesetzt. Darüber hinaus wurde im Beschluss durch die Vorsitzende, ***54***, informativ die Festsetzungsverjährung betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2011 sowie die damit im Zusammenhang stehende strittige Abgabenerhöhung erläutert, wobei im Ergebnis festgehalten wird, dass der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2011 vom 6.5.2021 und der Abgabenerhöhungsbescheid vom 10.5.2021 innerhalb der für die Abgabenfestsetzung und die Festsetzung der Abgabenerhöhung zulässigen Verjährungsfrist erlassen wurden.

(5) Nachdem wir ***55*** im Rahmen eines Telefonats unsere Rechtsansicht zur Verjährung erläuterten und ihr gegenüber zum Ausdruck brachten, dass die Umsatzsteuer für das Jahr 2011 aufgrund der monatlichen Entstehung des Abgabenanspruches verjährt sei, teilte sie uns mit, dass sie sich unsere Überlegungen näher ansehen und diese auch der belangten Behörde zu Kenntnis bringen werde.

(6) Die Abgabenbehörde erstattete daraufhin eine Stellungnahme, welche von der Vorsitzenden ***55*** am 25.4.2022 an unseren steuerlichen Vertreter weitergeleitet wurde (siehe in Anlage ./I).

Darin vertritt die Abgabenbehörde die Ansicht, dass im Mai 2021 noch keine absolute Verjährung betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2011 eingetreten war, da hinsichtlich der Entstehung des Abgabenanspruches nicht auf den Ablauf des Monats, sondern auf den Zeitpunkt der Geltendmachung einer Abgabengutschrift abzustellen sei.

(7) Unserer Ansicht nach ist die von der Abgabenbehörde vertretene Rechtsansicht aus mehreren Gesichtspunkten verfehlt und widerspricht dem Gesetzestext, der ständigen Rechtsprechung sowie der herrschenden Meinung in der Literatur zur Entstehung eines Abgabenanspruches. Dieser Umstand wurde von uns auch gegenüber der Vorsitzenden ***55*** mündlich dargelegt. Daraufhin wurden wir von ***55*** mit der E-Mail vom 27.4.2022 ersucht, unsere Rechtsansicht betreffend die strittige Verjährungsfrage in einer schriftlichen Stellungnahme innerhalb von 14 Tagen darzulegen.

(8) Nachfolgend nehmen wir zur streitgegenständlichen Verjährungsfrage betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2011 sowie für die damit im Zusammenhang ergangene Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG innerhalb offener Frist wie folgt Stellung:

III. Rechtliche Beurteilung der Festsetzungsverjährung

(9) Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe in einem Abgabenbescheid festzusetzen, der Verjährung. Im Bereich der Umsatzsteuer beträgt die allgemeine Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

(10) Die Verjährungsfrist beginnt nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Werden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches gesetzt (sog. Verlängerungshandlungen), verlängert sich die Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr (§ 209 Abs. 1 BAO). Diese Verjährungsfrist verlängert sich erneut um ein weiteres Jahr, wenn eine solche Verlängerungshandlung im bereits aufgrund einer Amtshandlung verlängerten Jahr, somit im letzten Jahr, bevor die Verjährungsfrist abläuft, gesetzt wird (relative

Verjährungsfrist). Diese Verlängerung der relativen Verjährungsfrist geht höchstens solange, bis die absolute Verjährungsfrist von zehn Jahren (§ 209 Abs. 3 BAO) erreicht ist, welche somit die absolute zeitliche Grenze für die Festsetzung einer Abgabe bildet.

(11) Gemäß § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruchs (§ 4 BAO). Nach § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Diese Generalklausel des § 4 Abs. 1 BAO betreffend die Entstehung des Abgabenanspruches gilt nur, wenn keine speziellere Regelung einen anderen Entstehungszeitpunkt bestimmt. Die Umsatzsteuer ist ein solcher Fall, in welchem der Abgabenanspruch nach der lex specialis des § 19 Abs. 2 bis 4 UStG mit Ablauf des Kalendermonats entsteht (Vgl. zB VwGH 21.9.2016, 2013/13/0127; Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger, BAO- Handbuch, § 209, 581 f; Ritz/Koran, BAO (2021), § 207 Rz 14b.). Die absolute Verjährungsfrist beginnt daher im Bereich der Umsatzsteuer monatlich zu laufen und endet somit auch mit Monatsablauf (zehn Jahre später).

(12) Umgelegt auf den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass die Umsatzsteuer für das Jahr 2011, welches einen abweichenden Zeitraum von 05/2010 bis 04/2011 umfasst, jeweils mit Ablauf des betreffenden Monats entsteht, sodass die absolute zehnjährige Verjährungsfrist für sämtliche Perioden des Jahres 2011 mit Ablauf des 30.4.2021 eingetreten ist. Daraus folgt, dass im Zeitpunkt der Bescheiderlassung des Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2011 am 6.5.2021 sowie am 10.5.2021 im Zeitpunkt der Festsetzung der gegenständlich strittigen Abgabenerhöhung iSd § 29 Abs. 6 FinStrG bereits die absolute Festsetzungsverjährung gemäß § 209 Abs. 3 BAO eingetreten war, die einer Abgabenfestsetzung entgegenstand und von der Behörde von Amts wegen zu berücksichtigen gewesen wäre (Vgl Ritz/Koran, BAO 7, § 207 Rz 3; VwGH 18.10.1984, 83/15/0085; 18.10.1988, 87/14/0173, 8.9.2005, 2005/17/0029; 15.2.2006, 2002/13/0182)

(13) Die Abgabenbehörde bringt jedoch in ihrer am 25.4.2022 beim BFG eingelangten Stellungnahme (siehe in Anlage ./I) vor, dass weder in den Bestimmungen des § 19 Abs. 2 bis 4 UStG noch sonst wo geregelt sei, wann der Abgabenanspruch im Zusammenhang mit zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorsteuerbeträgen oder in Fällen, in denen keine Vorsteuerberichtigung erfolgte, entsteht. Aus zwei VwGH-Erkenntnissen (mit Verweis auf VwGH 4.6.2009, 2006/13/0143 und VwGH 17.10.2001, 96/13/0055), welche allerdings zu Sicherstellungsaufträgen gemäß § 232 BAO ergangen sind, sowie aus einer auf diese VwGH-Rechtsprechung aufbauenden UFS Entscheidung vom 28.2.2012, RV/0260-I/10, leitete die Abgabenbehörde ab, dass im Falle eines zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuerrückforderungsanspruches die Verjährungsfrist erst im Zeitpunkt der unrechtmäßigen Geltendmachung der Vorsteuern, somit im Zeitpunkt der Einreichung der UVA bzw. Umsatzsteuerjahreserklärung, beginne. Basierend auf dieser Rechtsauffassung gelangte

die Abgabenbehörde zum Ergebnis, dass die Umsatzsteuer für das Jahr 2011 aus den nachfolgenden Gründen nicht verjährt sei:

Lösungsvariante 1: Die UVA für die Periode 04/2011 wurde am 15.6.2011 eingereicht, sodass erst zu diesem Zeitpunkt der Vorsteuerrückerstattungsanspruch geltend gemacht und damit der Abgabenanspruch entstanden sei, weshalb die absolute Verjährung für die Umsatzsteuer 2011 erst mit Ablauf des 15.6.2021 eingetreten sei.

Lösungsvariante 2: Die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2011 wurde am 26.4.2013 eingereicht. Zu diesem Zeitpunkt hätte eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 11 UStG vorgenommen werden müssen, was jedoch unterblieben sei. Daher habe unsere Gesellschaft zu diesem Zeitpunkt zu viel an Vorsteuern betreffend das Jahr 2011 geltend gemacht, weshalb der Abgabenanspruch erst zu diesem Zeitpunkt entstanden sei, sodass die Verjährung erst zehn Jahre nach Einreichung der Umsatzsteuererklärung, somit mit Ablauf des 26.4.2023 eintrete.

(14) Diese von der Abgabenbehörde vertretene **Rechtsansicht betreffend die Entstehung des Abgabenanspruches im Bereich der Umsatzsteuer** bzw. den damit im Zusammenhang stehenden **Beginn der absoluten Verjährungsfrist nach § 209 Abs. 3 BAO** sowie die daraus resultierenden Lösungsansätze sind aus nachfolgenden Gründen unrichtig:

- Unrichtige Interpretation der VwGH-Judikatur zu „negativen Abgabenansprüchen“ aus Vorsteuerüberhängen durch die Abgabenbehörde

(15) Die Abgabenbehörde leitet im Wesentlichen ihre Rechtsauffassung zur Entstehung des Abgabenanspruches und damit den Beginn der Verjährungsfrist aus den nachfolgenden VwGH-Erkenntnissen zu Sicherstellungsaufträgen ab:

VwGH 17.10.2001, 96/13/0055 (Hervorhebungen erfolgten durch uns):

„Wie die Beschwerde gegen den erstangefochtenen Bescheid zutreffend anführt, setzt die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages voraus, dass ein **Tatbestand verwirklicht worden ist, an den das Gesetz eine Abgabepflicht knüpft. Abgabenanspruch ist auch der Rückforderungsanspruch eines zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorsteuerüberhangs**. Es kommt dabei - entgegen den Beschwerdeausführungen, welche von einem Rückzahlungsanspruch erst auf Grund eines vollstreckbaren Bescheides sprechen - nicht darauf an, ob ein Guthaben ausbezahlt worden ist.“

VwGH 4.6.2009, 2006/13/0143 (Hervorhebungen erfolgten durch uns):

„In einem Sicherstellungsverfahren muss zwar nicht (abschließend) entschieden werden, ob der Abgabenanspruch tatsächlich entstanden ist (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 4. Juni 2008, 2005/13/0041), der Sicherstellungsauftrag muss allerdings eine schlüssige Begründung

enthalten, warum die Abgabenbehörde den Abgabentatbestand als verwirklicht ansieht (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 22. März 1991, 90/13/0074, sowie Ritz, BAO 3, § 232 Tz 8).

Abgabenanspruch ist auch der Rückforderungsanspruch eines zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorsteuerüberhangs, wobei es nicht darauf ankommt, ob ein Guthaben ausbezahlt worden ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. Oktober 2001, 96/13/0055). "

(16) In beiden Erkenntnissen spricht der VwGH allerdings lediglich darüber ab, ob zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages der Abgabenanspruch schon entstanden bzw. der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt schon verwirklicht war. Aus der Aussage des VwGH, der „Abgabenanspruch ist auch der Rückforderungsanspruch eines zu Unrecht in Anspruch genommenen **Vorsteuerüberhangs**“, kann allerdings **nicht abgeleitet werden, zu welchem Zeitpunkt der Abgabenanspruch zur Umsatzsteuer entsteht** bzw. dass dieser zu einem anderen Zeitpunkt als den in § 19 Abs. 2 bis 4 UStG normierten Fällen entsteht. Vielmehr bringt der VwGH damit bloß zum Ausdruck, dass ein unrechtmäßig geltend gemachter Vorsteuerüberhang auch Teil des Abgabenanspruches der Umsatzsteuer ist.

(17) Daraus folgt zwangsläufig, dass eine Abgabengutschrift aus einem Vorsteuerüberhang zum selben Zeitpunkt wie eine Abgabenschuld entsteht, zumal der Begriff „Abgabenanspruch“ nicht danach differenziert, ob es sich um eine Zahllast oder eine Gutschrift (zB Vorsteuerüberhang) handelt. Dies geht besonders deutlich aus der Entscheidung des VwGH vom **21.10.1993, 91/15/0077**, hervor. In dieser stellte der VwGH mit unmissverständlicher Deutlichkeit klar, dass Abgabenansprüche auch **Rückforderungsansprüche** umfassen und dass diese als „**negativer Abgabenanspruch**“ zu keinem anderen Zeitpunkt entstehen als der Abgabenanspruch selbst. Konkret sprach der VwGH aus, dass jedenfalls die Bescheiderlassung für die Entstehung des Abgabenanspruchs nicht (!) relevant ist, was im Umkehrschluss ebenso für die Abgabe der UVA oder der Umsatzsteuerjahreserklärung gelten muss. Der späteste Entstehungszeitpunkt des Abgabenanspruchs bei der Umsatzsteuer ist nach Ansicht des VwGH der Ablauf des Veranlagungsjahres, zumal mit Ablauf des letzten Monats des Veranlagungszeitraums auch der Abgabenanspruch für den letzten Monat dieses Veranlagungszeitraums entsteht:

VwGH 21.10.1993, 91/15/0077 (Hervorhebungen erfolgten durch uns):

„**Abgabenansprüche im engeren Sinn und auch Rückforderungsansprüche entstehen jeweils zu dem Zeitpunkt, in dem ein gesetzlicher Tatbestand**, mit dessen Konkretisierung das Gesetz Abgabenrechtsfolgen verbindet, **verwirklicht** wird. Das bedeutet, dass es sich bei einem Rückforderungsanspruch des Abgabepflichtigen um nichts Anderes handelt, als um einen „**negativen Abgabenanspruch**“ der Abgabenbehörde. Somit entsteht der Rückforderungsanspruch aus der Veranlagung zur **Umsatzsteuer (spätestens) mit Ablauf des jeweils veranlagten Jahres**. Auf den Zeitpunkt der Bescheiderlassung kommt es hingegen nicht

an. Damit wird die Durchsetzbarkeit des Anspruches des Abgabepflichtigen gegenüber der Abgabenbehörde, nicht aber das Entstehen des Anspruches bewirkt."

(18) Der Einwand der Abgabenbehörde unter Verweis auf die Entscheidungen des VwGH vom 17.10.2001, 96/13/0055 und vom 4.6.2009, 2006/13/0143 geht daher ins Leere, zumal in keiner Weise daraus abgeleitet werden kann, dass die unrechtmäßige Geltendmachung eines Vorsteuerüberhangs den Entstehungszeitpunkt des Abgabenanspruchs der Umsatzsteuer zu einem anderen Zeitpunkt nach hinten verschiebt. Vielmehr bringt der VwGH in den ins Treffen geführten Entscheidungen zum Ausdruck, dass ein Vorsteuerüberhang genauso wie eine Abgabenschuld einen Abgabenanspruch (diesfalls einen „negativen“) darstellt, sodass daraus abzuleiten ist, dass für die Entstehung des Abgabenanspruches nicht entscheidend ist, ob es sich um eine Nachzahlung oder Gutschrift handelt.

- **Verwechslung von Entstehung und Berechnung des Abgabenanspruchs auf Basis einer UFS-Entscheidung**

(19) Die Abgabenbehörde stützt ihre oben dargelegte Rechtsansicht auf die **UFS Entscheidung vom 11.2.2013, RV/0022-S/13** ab, worin der unabhängige Finanzsenat (wohlgemerkt handelt es sich dabei um eine alleinig durch den 13. Senat des UFS Salzburg vertretene Rechtsauslegung) (Anmerkung: Es gab keinen 13. Senat des UFS in Salzburg, 13 ist die Jahreszahl des Eingangs der Beschwerde) unter Verweis auf die oben bereits angeführte VwGH-Judikatur Folgendes aussprach (Hervorhebungen erfolgten durch uns):

„Wann der Abgabenanspruch auf Umsatzsteuer entsteht, regelt § 19 Abs. 2-5 UStG 1994 für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die (vorherige) Vereinnahmung von Entgelten (Anzahlungen) oder auch den unrechtmäßigen Umsatzsteuerausweis. Nicht geregelt ist der Fall, dass Vorsteuern zu Unrecht in Anspruch genommen werden. Der **VwGH sprach zu § 232 BAO aus, dass ein Abgabenanspruch auch im Rückforderungsanspruch einer zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorsteuer liegen kann.** In diesem Fall kommt es nicht darauf an, ob ein Guthaben ausbezahlt worden ist. (vgl. VwGH 4.6.2009, 2006/13/0143; 17.10.2001, 96/13/0055). Diese Rechtsprechung ist auf die Verjährungsfrage übertragbar. Nicht endgültig geklärt ist dabei aber, wann dieser Vorsteuerrückforderungsanspruch konkret entsteht.“

„Diese Entscheidung klammert jedoch die Tatsache aus, dass der Entschluss zur unrechtmäßigen Geltendmachung von Vorsteuern regelmäßig erst im Zuge der Verbuchung und Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldung (UVA) getroffen werden kann bzw. wird. Tatsächlich konkretisiert wird die überhöhte Inanspruchnahme von Vorsteuer wohl erst mit deren Geltendmachung über die Einreichung der UVA bzw. eine verringerte Einzahlung der Umsatzsteuervorauszahlung. Ein Vorsteuerrückforderungsanspruch des Abgabengläubigers wird deshalb wohl nicht vor dieser Handlung entstehen können. Der Lauf der absoluten Verjährungsfrist wird deshalb nicht vor Einreichung der UVA bzw. der verringerten Einzahlung der Umsatzsteuervorauszahlung in Gang gesetzt werden.“

(20) Mit diesem Auslegungsverständnis bringt allerdings die Abgabenbehörde (sowie auch der unabhängige Finanzsenat) die **Entstehung des Abgabenanspruchs mit der Berechnung des Abgabenanspruches durcheinander bzw. verwechselt** diese. Der Zeitpunkt der Abgabe einer UVA kann für den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruchs nicht relevant sein, zumal **mit der UVA der Abgabenanspruch bloß der Höhe (!) nach** (und eben im Fall von zu viel Vorsteuer falsch) durch Durchführung einer Selbstberechnung **bemessen wird**. Der Abgabenanspruch selbst entsteht nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 4 Abs. 1 BAO immer dann, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Im Bereich der Umsatzsteuer ist dies ausschließlich nach Ablauf des Monats der in § 19 Abs. 2 bis 4 UStG genannten Fällen zu beurteilen. Im gegenständlichen Fall wurde die Umsatzsteuerschuld aus Lieferungen und sonstigen Leistungen durch einen erhöhten Vorsteuerabzug verkürzt bzw. führte diese zu einem überhöhten Vorsteuerüberhang. Die für die daraus resultierende Verkürzung der Umsatzsteuerschuld aus Lieferungen und sonstigen Leistungen einschlägige Bestimmung zur Entstehung der Umsatzsteuerschuld ist § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG, die wie folgt lautet (Hervorhebungen erfolgten durch uns):

(2) Die Steuerschuld entsteht

1. für Lieferungen und sonstige Leistungen **mit Ablauf des Kalendermonates**, in dem die **Lieferungen oder sonstigen Leistungen a) ausgeführt** worden sind (Sollbesteuerung);. (...)"

(21) Die Entstehung der Umsatzsteuer ist daher eindeutig an Sachverhalte geknüpft, die im Laufe eines Monats verwirklicht werden, beispielsweise in der Lieferung oder sonstigen Leistung. Weder die Abgabe einer UVA oder einer Umsatzsteuerjahreserklärung, noch die Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung an die Abgabenbehörde, sind in § 19 Abs. 2 bis 4 UStG normierten Tatbestände bzw. Zeitpunkte, die zu einer Entstehung des Abgabenanspruches der Umsatzsteuer führen - unabhängig davon, ob es sich um eine Umsatzsteuerzahllast oder eine (Vorsteuer-)Gutschrift handelt. Es besteht auch gar kein Regelungsbedarf für ein gesondertes Entstehen des Abgabenanspruchs aus einem ungerechtfertigten Vorsteuerabzug, zumal **der Vorsteuerabzug (wie oben dargelegt) lediglich zur Berechnung des Abgabenanspruchs der Umsatzsteuer eines Monats heranzuziehen** ist. Der Vorsteuerabzug ist jedoch immer untrennbar mit dem Abgabenanspruch der Umsatzsteuerschuld aus Lieferungen und sonstigen Leistungen verbunden, die im betreffenden Zeitraum erbracht wurden.

(22) Vielmehr ist aus der oben bereits dargestellten **VwGH-Judikatur, auf die sich der UFS stützt, das Gegenteil** von dem abzuleiten, was die Abgabenbehörde in das Erkenntnis hineininterpretiert: Der Rückforderungsanspruch eines zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorsteuerüberhangs ist nach der Rsp des VwGH Teil des Abgabenanspruches der Umsatzsteuer. Er kann daher nur im selben Zeitpunkt (nämlich mit Ablauf des Kalendermonats) wie die Umsatzsteuerschuld aus erbrachten Lieferungen und sonstigen Leistungen entstehen;

und zwar unabhängig davon, ob es sich um eine Zahllast oder eine Gutschrift handelt. Mit seiner Aussage „Abgabenanspruch ist auch der Rückforderungsanspruch eines zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorsteuerüberhangs“ brachte der VwGH in seinen Entscheidungen vom 17.10.2001 und vom 4.6.2009, auf die sich die oben angeführte Entscheidung des UFS stützte, daher nichts Anderes zum Ausdruck, als dass ein zu Unrecht in Anspruch genommener Vorsteuerabzug Teil des Abgabenanspruchs der Umsatzsteuer des betreffenden Voranmeldungszeitraums ist, für den dieser geltend gemacht wurde.

(23) Würde man die Ansicht der Abgabenbehörde auch auf andere Abgabenarten, etwa auf die Einkommensteuer umlegen, würde dies bedeuten, dass der Abgabenanspruch der Einkommensteuer im Falle einer rechtswidrig beantragten Steuergutschrift erst im Zeitpunkt der Abgabe der unrichtigen Einkommensteuererklärung entsteht. Eine solches Auslegungsverständnis widerspricht jedoch eindeutig dem Gesetz: Aus § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO ergibt sich, dass der Tatbestand (Entstehen des Abgabenanspruchs in Ansehung der veranlagten ESt bzw. KSt) nicht erst mit Einreichung einer Einkommensteuererklärung, sondern bereits (spätestens) mit Ablauf des Kalenderjahres verwirklicht wird und unabhängig davon entsteht, ob im Rahmen dieses Veranlagungsverfahrens etwa zu hohe Betriebsausgaben geltend gemacht werden (Vgl VwGH 5.4.2001, 2000/15/0222; Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I 3, § 4 BAO Rz 10). Ein Abgabenanspruch entsteht demnach immer mit Ablauf eines Jahres, in manchen Fällen, wie etwa bei der Umsatzsteuer schon früher, etwa mit Ablauf des Kalendermonats, aber der Regel nach nicht zu einem späteren Zeitpunkt (Abgabe der Steuererklärung, Zustellung des Steuerbescheides) im Folgejahr.

- **Unrechtmäßige „Verlängerung“ der absoluten, zehnjährigen Verjährungsfrist**

(24) Schließlich würde das Abstellen auf den Zeitpunkt der Geltendmachung einer Steuergutschrift auch den Sinn und Zweck der absoluten Verjährungsfrist, die in der Rechtssicherheit und im Vertrauen in die Beständigkeit eines Rechtsaktes liegt, aushebeln. Stellt man nämlich erst auf den Zeitpunkt der Abgabe einer UVA oder Jahreserklärung ab, würde die absolute zehnjährige Verjährungsfrist nach § 209 Abs. 3 BAO idR länger als zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches laufen. Wäre dies die Intention des Gesetzgebers gewesen, hätte er dies eindeutig im Gesetzeswortlaut so geregelt, wie es etwa (i) in § 209 Abs. 3 BAO für Zwecke der Verjährung der Erbschafts- und Schenkungssteuer, (ii) in § 209 Abs. 4 BAO zu vorläufigen Bescheiden oder in (iii) § 209 Abs. 5 BAO für rückwirkende Ereignisse iZm dem Nichtfestsetzungskonzept iZm der Wegzugsbesteuerung bzw. grenzüberschreitenden Umgründungen der Fall war. Dies ist nicht erfolgt, weshalb eine anderslautende Interpretation der Rechtslage durch die Abgabenbehörde rechtswidrig ist.

(25) Darüber hinaus sei noch erwähnt, dass die Abgabenbehörde - unabhängig davon, welcher Entstehungszeitpunkt nun herangezogen wird - das Verjährungsregime der

Festsetzungsverjährung bei einer monatlich entstehenden Abgabe wie der Umsatzsteuer schon dem Grunde nach falsch anwendet.

Gemeint ist damit, dass die Abgabenbehörde in ihren Lösungsvarianten unterstellt, dass die UVA 04/2011 am 15.6.2011 eingereicht wurde, sodass die zehnjährige Verjährungsfrist der Umsatzsteuer für das ganze Jahr 2011 erst zu diesem Zeitpunkt zu laufen beginnt und daher erst am 15.6.2022 ablaufen würde. Selbst unter der Annahme, dass die Periode 04/2011 - aus welchen Gründen auch immer - nicht (absolut) verjährt sei, was wie oben erläutert im gegenständlichen Fall nicht zutrifft, kann aufgrund der monatlichen Entstehung des Abgabenanspruches im Bereich der Umsatzsteuer nur die betroffene Periode nicht verjährt sein. Keineswegs kann eine noch offene Verjährungsfrist einer Periode im Bereich der Umsatzsteuer dazu führen, dass dadurch die Umsatzsteuer für ein ganzes Jahr noch festgesetzt werden kann. Vielmehr ist aufgrund der monatlichen Entstehung der Umsatzsteuer nach Maßgabe des § 19 Abs. 2 bis 4 UStG die absolute zehnjährige Verjährungsfrist nach § 209 Abs. 3 BAO monatlich zu prüfen.

(26) Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die Rechtsansicht der Abgabenbehörde betreffend die Entstehung des Abgabenanspruches im Bereich der Umsatzsteuer und dem damit im Zusammenhang stehenden Eintritt der absoluten zehnjährigen Verjährungsfrist nach § 209 Abs. 3 BAO verfehlt ist, zumal aus der von der Abgabenbehörde ins Treffen geführten **VwGH-Judikatur nicht abgeleitet werden** kann, dass die **Geltendmachung von Vorsteuerüberhängen dazu führt, dass der Abgabenanspruch Umsatzsteuer zu einem anderen** - nach hinten verlagerten - **Zeitpunkt entsteht**, vielmehr ist daraus das Gegenteil abzuleiten, wonach ein **Vorsteuerüberhang genauso ein Abgabenanspruch** (diesfalls ein „negativer“) **wie eine Umsatzsteuerzahllast** ist und daher nur **zum selben Zeitpunkt nach Maßgabe der § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht wurde, entsteht**, die Abgabenbehörde **die Entstehung der Umsatzsteuer mit deren Berechnung verwechselt**, wenn sie auf die Abgabe einer UVA bzw. Jahreserklärung abstellt, zumal für den Beginn der absoluten Verjährung einzig und allein die Entstehung des Abgabenanspruches (§ 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG) relevant ist, letztlich auch die **absolute zehnjährige Verjährungsfrist contra legem anwendet** und ohne gesetzliche Grundlage über diesen Zehnjahreszeitraum hinaus ausdehnt.

(27) Aus diesen Gründen erfolgte die Festsetzung der gegenständlich angefochtenen Abgabenerhöhung mit Bescheid vom 10.5.2021 zu Unrecht, zumal zu diesem Zeitpunkt die absolute zehnjährige Verjährung nach § 209 Abs. 3 BAO betreffend Umsatzsteuer für die Perioden 05/2010 bis 04/2011 eingetreten war. Im Konkreten ist aufgrund der monatlichen Entstehung der Umsatzsteuer die letzte Periode des beschwerdegegenständlichen Wirtschaftsjahrs 2011, nämlich 04/2011, mit Ablauf des 30.4.2021 absolut verjährt. Dieser Umstand hätte von der Abgabenbehörde von Amts wegen berücksichtigt werden müssen.

Nachdem trotz eingetretener absoluter Verjährung der Umsatzsteuer für das Jahr 2011 eine Abgabenerhöhung mit dem angefochtenen Bescheid vom 10.5.2021 festgesetzt wurde, ist dieser mit Rechtswidrigkeit behaftet und daher aufzuheben.

IV. Anträge

(28) Aus den oben angeführten Gründen beantragen wir die **Stattgabe unserer Beschwerde** sowie die **ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG** vom 10.5.2021, zumal der bescheidmäßigen Festsetzung der Abgabenerhöhung betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2011 die absolute zehnjährige Verjährung gemäß § 209 Abs. 3 BAO, welche für sämtliche Perioden 05/2010 bis 04/2011 des abweichenden Wirtschaftsjahres 2011 mit 30.4.2021 eingetreten ist, entgegenstand.

(29) Abschließend erlauben wir uns darauf hinzuweisen, dass wir im Falle einer vollinhaltlichen Stattgabe der Beschwerde anbieten, unsere in der Beschwerde gestellten Anträge auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurückzuziehen (der Vollständigkeit halber weisen wir unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des BFG vom 17.2.2020, RV/6100654/2019, darauf hin, dass das Angebot zur Zurücknahme dieser Anträge keine bedingte Prozesshandlung darstellt, sondern dass die obigen Anträge hiermit wirksam gestellt sind und eine allfällige weitere Prozesshandlung unsererseits erst nach vorheriger Kontaktaufnahme gesetzt werden kann).

(30) Für Rückfragen steht Ihnen unser im gegenständlichen Beschwerdeverfahren beizogener Vertreter, die Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, gerne zur Verfügung.

Am 24.5.2022 wurde dazu seitens der Amtspartei folgende weitere Stellungnahme abgegeben:

„Umsatzsteuerbescheid 2011

Verjährungsproblematik

Zu Unrecht in Anspruch genommene Vorsteuern

Ergänzend zu unserer Stellungnahme vom 24.04.2022 und zur Gegenstellungnahme vom 16.05.2022 möchte ich wie folgt ausführen:

1. Korrektur der Sachverhaltsdarstellung in Pkt. 1.10 „Aufrollung der Bauvorsteuern für das Projekt ***57***“ der Selbstanzeige.

Anders als bislang angenommen und in der Selbstanzeige U 2011 vom 17.03.2017 durch das geprüfte Unternehmen erklärt, handelt es sich beim Sachverhalt rund um das Wohnbauprojekt

57 nicht um eine Vorsteuerberichtigungsthematik gemäß § 12 Abs. 11 UStG. Tatsächlich wurden vom Abgabepflichtigen für den gesamten Zeitraum 05/2010-04/2011 zu Unrecht Vorsteuern geltend gemacht:

Seit mindestens September 2008 (siehe Beilage „2008-09-24 ***56*** Neues Leben in der ***57***“) war nach innen und nach außen bekannt, dass iZm dem Wohnbauprojekt ***57*** rund 60% der Wohnungen unecht steuerfrei verkauft, und 40% steuerpflichtig vermietet werden. Ab diesem Zeitpunkt war daher klar, dass ein Vorsteuerabzug nur von 40% der Wohnbaukosten erlaubt war. Aus den Buchhaltungsdaten der ***5*** Liegenschaftsverw GmbH sowie der ***11*** Bauen und Wohnen GmbH lässt sich aber feststellen, dass 100% an Vorsteuern geltend gemacht wurden d.h. sämtliche Vorsteuern der Wohnbaukosten wurden geltend gemacht (die bisherige Annahme in der Stellungnahme vom 24.04.2022, dass rund 85% an Vorsteuern geltend gemacht wurden, ist nicht richtig).

Für den Zeitraum 05/2010-04/2011 wurden in Summe EUR 1.714.532 zu Unrecht geltend gemacht.

Die zeitliche Aufteilung auf die einzelnen Umsatzsteuervoranmeldungen zeigt folgende Tabelle:

UVA zu viel geltend gemachte Vorsteuern Einreichdatum

UVA	Zu viel geltend gemachte Vorsteuer	Einreichdatum
2010 05	0	15.7.2010
2010 06	346.821	16.8.2010
2010 07	274.149	14.9.2010
2010 08	0	13.10.2010
2010 09	0	15.11.2010
2010 10	511.722	15.12.2010
2010 11	0	17.1.2011
2010 12	259.053	16.02.2011
2011 01	306	15.3.2011
2011 02	58	15.4.2011
2011 03	321.508	16.05.2011

2011 04	914	15.06.2011
---------	-----	------------

SUMME 1.714.532

Die finale Geltendmachung erfolgte mit Einreichung der Umsatzsteuererklärung 2011 am 26.04.2013.

USt 2010 05 - 2011 04 € 1.714.532, 26.04.2013

2. Zeitpunkt des Entstehens des Rückforderungsanspruches

Im § 19 Abs. 2 UStG ist geregelt, wann die Umsatzsteuerschuld aus Lieferungen und Leistungen entsteht.

Nicht geregelt ist jedoch der Entstehungszeitpunkt des Abgabenanspruchs bzw. Rückforderungsanspruchs aus der unrechtmäßigen Geltendmachung von Vorsteuer. Für diesen Sachverhalt muss auf die allgemeine Regelung des § 4 BAO zurückgegriffen werden, wonach der Abgabenanspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Im Umfeld einer zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuer kann dieser Tatbestand erst mit Einreichung der Erklärungen verwirklicht sein. Ein Rückforderungsanspruch kann daher erst mit Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. der Umsatzsteuererklärung entstehen.

Ein früherer Entstehungszeitpunkt ist unplausibel, da dem Finanzamt die unrechtmäßige Geltendmachung der Vorsteuer vorher nicht bekannt sein kann. Auch gäbe es keinen Rückforderungsanspruch, wenn es nicht zuvor zu einer Gutschrift auf dem Abgabenkonto gekommen wäre.

Letztmalig wurden die nicht zustehenden Vorsteuern mit Einreichung der Umsatzsteuererklärung 2011 am 26.04.2013 geltend gemacht. Aus Sicht der Betriebsprüfung ist dieser Zeitpunkt der finale Beginn des Rückforderungsanspruches und somit der finale Beginn der absoluten Verjährungsfrist bezüglich der unrechtmäßig geltend gemachten Vorsteuern.

3. Anmerkungen zur absoluten Verjährung

Die Anwendung des Instruments der absoluten Verjährung ist aus Sicht der Betriebsprüfung für den konkreten Sachverhalt ungeeignet.

Ziel der absoluten Verjährung ist der Eintritt des Rechtsfriedens nach Ablauf einer bestimmten Zeitspanne.

Im konkreten Fall geht es aber nicht um den Eintritt des Rechtsfriedens, da dieser bereits durch die eingereichte Selbstanzeige U 2011 im März 2017, die tatsächliche Entrichtung der Steuerschuld im Jahr 2017 und die zustimmende Überprüfung durch die Betriebsprüfung eingetreten war.

Vom Abgabepflichtigen wurde im März 2017 Selbstanzeige für zahlreiche Verfehlungen iZm der Umsatzsteuer 2011 eingereicht. Die sich durch die Selbstanzeige ergebende Steuerschuld iHv rund EUR 2,3 Mio wurde durch den Abgabepflichtigen durch Überweisung auf das entsprechende Finanzamtskonto beglichen (siehe Beilage; Kennzeichen „DDD“ bedeutet Selbstanzeige). Im Rahmen der Betriebsprüfung wurden die Angaben der Selbstanzeige überprüft und aufgrund der zur Verfügung gestellten Unterlagen für in Ordnung befunden.

Zudem ist die späte Umsetzung des bereits eingetretenen Rechtsfriedens mit Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 06.05.2021 das Resultat einer Verkettung von unglücklichen Umständen, wobei darauf hingewiesen werden muss, dass sehr auf die Wünsche des geprüften Unternehmens Rücksicht genommen wurde:

1) Aufschub der Prüfungstätigkeiten auf Wunsch des Abgabepflichtigen

Der Leiter der Steuerabteilung der ***11*** ersuchte die Betriebsprüfung die Prüfung der ***11*** Bauen und Wohnen GmbH nach hinten zu verschieben, da das Unternehmen für die Prüfungsjahre noch diverse Sachverhalte aufarbeiten musste, welche ursprünglich falsch behandelt wurden. Diesem Wunsch wurde von Seiten der Betriebsprüfung entsprochen. Es wurde die Prüfung aller anderen Gruppenmitglieder nach vorne und jene der ***11*** Bauen und Wohnen GmbH nach hinten verschoben (inklusive Prüfung und Umsetzung der Selbstanzeige). Die Prüfung der ***11*** Bauen und Wohnen begann letztendlich im Frühjahr 2019.

2) CORONA-Pandemie

Das Einsetzen der CORONA-Pandemie im Jänner/Februar 2020 verzögerte den Ablauf und Abschluss der Betriebsprüfung um beinahe ein Jahr. Ziel war es, die Betriebsprüfung spätestens im Frühjahr/Sommer 2020 zu beenden. Die Schlussbesprechung fand tatsächlich im März 2021 statt.

3) EDV-mäßige Verzögerung der Bescheid-Erstellung

Die Betriebsprüfung wurde im März 2021 einvernehmlich abgeschlossen. Hinsichtlich der in der Selbstanzeige angeführten Sachverhalte gab es keine unterschiedlichen Auffassungen. Auch ein Verjährungseinwand war kein Thema, da ja bereits Rechtsfrieden eingetreten war.

Aufgrund interner EDV-mäßiger Verzögerungen erging der Bescheid erst am 06.05.2021 – über einen Monat nach einvernehmlicher Schlussbesprechung.

4. SCHLUSSFOLGERUNG

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass

- die Sachverhaltsdarstellung in der Selbstanzeige zur Umsatzsteuer 2011 vom 17.03.2017 betreffend Vorsteuerkorrektur zum Wohnbauprojekt „***57***“ nicht richtig ist. Es handelt sich nicht um eine Vorsteuerberichtigungsthematik gemäß § 12 Abs. 11 UStG, sondern um die unrechtmäßige Geltendmachung von Vorsteuern iZm unecht steuerbefreiten Umsätzen.
- der Rückforderungsanspruch zu Unrecht geltend gemachter Vorsteuer erst mit Geltendmachung im Rahmen der Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. Umsatzsteuererklärung entstehen kann. Letztmalig wurde die nicht zustehende Vorsteuer mit Einreichung der Umsatzsteuererklärung 2011 am 26.04.2013 zu Unrecht geltend gemacht. Dieser Zeitpunkt stellt aus Sicht der Betriebsprüfung den finalen Beginn der absoluten Verjährung dar. Die absolute Verjährung bezüglich der unrechtmäßig geltend gemachten Vorsteuern tritt erst mit Ablauf des 26.04.2023 ein.
- die Anwendung des Instruments der absoluten Verjährung für den konkreten Sachverhalt ungeeignet ist, da bereits mit Zahlung der Steuerschuld und zustimmender Betriebsprüfung Rechtsfrieden eingetreten ist.

In der mündlichen Verhandlung vom 23.6.2022 wurde wie folgt festgestellt und erhoben:

„Die Vorsitzende (V) ist zugleich Berichterstatterin. Es wird die Sache des Verfahrens vorgetragen und über die Ergebnisse der bereits durchgeführten Beweisaufnahmen berichtet.“

V: Wie aus meinem Verhalten vor der heutigen Verhandlung abzuleiten ist, hat mich das Vorbringen in der Beschwerdeschrift nicht überzeugt, daher wurde nach Vorlage der Verlängerungshandlungen zur Hintanhaltung der Festsetzungsverjährung durch den Prüfer, mit

weiteren Erhebungen (Einvernahmen der Leiterinnen der Finanzbuchhaltung) zur Klärung eines Vorliegens eines Finanzvergehens als Anspruchsgrundlage für eine Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG begonnen.

Nach Bekanntgabe des Zwischenstandes an die Parteien des Verfahrens hat mich ***60*** angerufen und darauf hingewiesen, dass absolute Verjährung eingetreten sei. Nach ca. 20 Minuten habe ich rückgerufen und meine Rechtsansicht bekannt gegeben, dass sich das für mich nach der Aktenlage auch so darstelle, womit man allenfalls überlegen könne, ob man ein Senatsverfahren und eine mündliche Verhandlung brauche. Diese Äußerung basierte meinerseits damals auf der Annahme, es gehe ausschließlich um Vorsteuerberichtigungen nach § 12 Abs. 11 UStG.

Nunmehr gibt es zwei weitere Stellungnahmen der Amtspartei und eine Stellungnahme der Bf. zur ersten Äußerung der Amtspartei zur absoluten Verjährung der Festsetzung. Die Parteien des Verfahrens haben bereits vor der Verhandlung jeweils alle Unterlagen übermittelt bekommen.

Daraus resultiert das Erfordernis, den tatsächlich zu bewertenden Sachverhalt im Rahmen einer mündlichen Verhandlung zu klären.

Informativ wird weiters bekannt gegeben, dass die beiden Laienrichter seit vielen Jahren einmal monatlich zu Senatsverhandlungen in diesem Rahmen beim BFG anwesend sind und ihnen daher der Sachverhalt und die Rechtslage nach der Aktenlage bereits im Vorfeld schon vor einem Monat erläutert wurde und sie zudem am heutigen Verhandlungstag bereits seit ca. 9 Uhr im Verhandlungsraum anwesend waren, weswegen schon eine Vorbesprechung stattgefunden hat.

Vertr. 1: Das Vorbringen zum bisherigen Gang des Verfahrens ist soweit zutreffend. Erstaunt waren wir nunmehr über die letzte Stellungnahme der Abgabenbehörde. Hiermit wird von einer neuen Bemessungsgrundlage von 1,7 Mio. gesprochen und bezieht sich deren Begründung nicht auf unser Vorbringen in der Selbstanzeige. Im Zuge der Prüfung sind wir letztlich auf einer stark fiskalisch ausgerichteten Linie angekommen und haben uns nicht für den gesamten Zeitraum auf eine monatsweise Betrachtung eingelassen, da auch für das verfahrensgegenständliche Jahr (abweichendes Wirtschaftsjahr) bereits eine Jahreserklärung vorgelegen ist. Die Stellungnahme der BP weicht jetzt auch vom Ergebnis der Prüfung ab und der bescheidmäßigen Festsetzung.

V.: Ist es richtig, dass im verfahrensgegenständlichen Zeitraum 5/2010 bis 4/2011 sowohl Berichtigungen nach § 12 Abs. 11 UStG vorzunehmen waren, als auch noch aus weiterer Bautätigkeit Vorsteuern abgezogen und aus dem Titel unrichtige Voranmeldungen und in der Folge eine unrichtige Jahreserklärung eingereicht wurden?

Vertr.: Grundsätzlich ist es richtig, dass in diesem Zeitraum auch noch Vorsteuern geltend gemacht wurden. Nicht zustimmen können wir jedoch der Berechnung des Prüfers. Gebucht wurden ca. € 1.714.000,00, es hat aber dazu bereits eine anteilige Berichtigung (Vorsteuerkürzung) in der Jahreserklärung 2011 gegeben, dies im Ausmaß von € 439.136,00.

Zudem wird auf die Stellungnahme zur absoluten Verjährung verwiesen, wonach es unserer Rechtsansicht folgend irrelevant ist aus welchem Titel (Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 11 UStG) oder seinerzeit unrichtig geltend gemachte Vorsteuern, eine Nachforderung angefallen ist.

AB 1: Die ***11*** macht aus Sicht der GBP Vorsteuern „sehr konservativ“ geltend. Es gibt auch Immobilienrichter die zunächst immer sehr großzügig versuchen zu Vorsteuern zu kommen, was bei der ***11*** definitiv nicht der Fall ist. Es wurden verschiedene Selbstanzeigen mit vorgenommenen Berichtigungen erstattet.

Für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum hat es mit Zustimmung der ***11*** eine Wiederholungsprüfung gegeben. Wir haben bei Erlassung des Bescheides berücksichtigt, dass schon sehr lange der richtige Vorsteuerteiler bekannt war und haben damals auf eine Unterscheidung zwischen Berichtigungsverpflichtung und zu Unrecht geltend gemachter Vorsteuer kein Augenmerk gelegt, dieses Erfordernis hat sich erst jetzt im Zusammenhang mit der Prüfung der Verjährungsfrage ergeben.

AB 2: Ich bin weiterhin der Meinung, dass nunmehr ca. 1,7 Mio., wie von mir in der letzten Stellungnahme angegeben, anzusetzen wären. Es wurden mir im Zuge der Prüfung umfangreiche Unterlagen von Mag. *** vorgelegt und war mir bewusst, dass eben der Vorsteuerteiler schon Jahre zuvor bekannt war, jedoch gab es keine detaillierten Aufzeichnungen zur ursprünglichen Berichtigung der Vorsteuer. Das heutige Vorbringen, es wäre eine Kürzung von € 439.136,00 bereits mit Jahreserklärung 2011 erfolgt und dieser Betrag gegebenenfalls von den von mir bekannt gegebenen ca. 1,7 Mio. in Abzug zu bringen, ist mir nicht nachvollziehbar.

Diese Problematik hat sich erst im Zuge der weiterführenden Überlegungen zum Eintritt der Festsetzungsverjährung ergeben.

Nach meiner Ansicht gibt es einen anderen Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruchs für zu Unrecht geltend gemachte Vorsteuern und war daher die Festsetzung der Abgabenerhöhung im Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch zulässig. Dies jedoch nicht auf Basis der im Bescheid angesetzten 2,3 Mio., sondern auf Basis des von mir in der letzten Stellungnahme genannten Betrages.

V bringt folgenden Plan vor: Ich würde vorschlagen, dass wir uns zunächst auf das Vorbringen zur Frage der Verjährung beschränken. Sollte der Senat in einer Zwischenbesprechung zum

Schluss kommen, dass sich diese Rechtssache auf eine Entscheidung zur Verjährung beschränken lässt, brauchen wir kein weiteres Vorbringen zu den anderen in der Beschwerdeschrift genannten Einwänden („anlässlich“ einer Prüfungsmaßnahme erstattete SA, Vorliegen eines Finanzvergehens als Anspruchsgrundlage).

Vertr. 1: Ich lege eine Analyse zur Geltendmachung von Vorsteuern aus dem Projekt ***9*** vor. Wie aus dem Akt ersichtlich, geht es ja um 3 Bereiche, Wohnpark, ***10*** und Officeloft. Dazu haben wir eine Aufgliederung für die Jahre 2002 – 2011 gemacht, wobei ich darauf hinweisen möchte, dass auch zwar der Betrag von 1.719.828,85 gebucht wurde, tatsächlich aber nur 1.280.000,00 dann in der Jahreserklärung waren. Ich verweise dazu nochmals darauf, dass, wie auch aus dieser Analyse ersichtlich ist, eine Berichtigung von € 439.136,11 bereits mit der Jahreserklärung 2011 vorgenommen wurde.

AB 2: Ich habe zunächst gesehen, dass 100 % an Vorsteuern geltend gemacht wurden. Zu dem in der Jahreserklärung enthaltenen Vorsteuerbetrag konnte ich nicht die Berechnung der Korrektur erkennen. Es ist für mich aber möglich, dass zwischen der Geltendmachung mittels UVA und der Jahreserklärung eben der genannte Differenzbetrag korrigiert wurde. Es ist sehr wahrscheinlich.

Vertr. 2: Ich möchte die Rechtsausführungen zum Vorbringen der Abgabenbehörde, es sei noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten gewesen, erstatten. Die Behörde bezieht sich auf VwGH Judikatur im Zusammenhang mit Sicherstellungen. Gerade in dem angeführten Erkenntnis hat sich der VwGH aber nicht mit der Frage des Eintritts der Verjährung befasst. Es ging um einen Rückforderungsanspruch. Dazu wurde festgehalten, dass es nicht relevant ist, dass eine geltend gemachte Gutschrift auch zur Auszahlung eines Guthabens geführt hat, sondern schon mit der Geltendmachung der Gutschrift ein Sicherstellungsauftrag dazu erlassen werden kann, weil der Abgabenanspruch bereits zuvor entstanden ist. Zudem verweise ich auf das Erkenntnis des VwGH vom 21.10.1993, 91/15/0077, auch daraus ergibt sich, dass der Abgabenanspruch spätestens im letzten Monat des Veranlagungszeitraumes und dies mit dessen Ablauf entsteht. Eine spätere Abgabe einer Voranmeldung, sei es bei der gesetzlichen Fälligkeitsfrist, sei es noch später, führt nur zu einer zahlenmäßigen Konkretisierung.

Zwischenberatung des Senates: 11:00 Uhr

Wiederscheinen nach der Zwischenberatung: 11:10 Uhr

V: Es wird bekannt gegeben, dass der Senat die Lösung dieser Beschwerdesache in der Rechtsfrage der absoluten Verjährung sieht und demnach nicht in ein weiteres Beweisverfahren zur Prüfung der Erfüllung der Vorgaben des § 29 Abs. 6 FinStrG eingeht:

Vertr. 1 beantragt Aufhebung des Bescheids wegen Eintritt der absoluten Festsetzungsverjährung.

AB 1 beantragt die Abweisung der Beschwerde und bezieht sich auf die Stellungnahme wonach zwei Varianten angeführt wurden, eine beruhend auf Voranmeldungen und eine auf der für dieses Wirtschaftsjahr eingereichten Jahreserklärung. Nach Ansicht der Behörde ist bei Festsetzung der Abgabenerhöhung keine Festsetzungsverjährung eingetreten gewesen, sollte dies in diesem Verfahren anders gesehen werden, wird diese Rechtsposition auch im Abgabenfestsetzungsverfahren weiterhin vertreten werden.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 29 Abs. 1 Finanzstrafgesetz (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.

Eine Selbstanzeige ist ein Anbringen zur Geltendmachung eines Strafaufhebungsgrundes, daher ist bei Einbringung einer Selbstanzeige finanzstrafrechtlich zu prüfen, ob die Voraussetzungen zur Strafaufhebung erfüllt sind.

Bei Selbstanzeigen, die anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfungsmaßnahme erstattet werden, ist in einem Abgabenverfahren eine Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG festzusetzen, bzw. ist in einem Beschwerdeverfahren vor dem BFG die Rechtmäßigkeit einer Abgabenerhöhungsfestsetzung durch die Abgabenbehörde zu prüfen.

Zunächst wird der Inhalt der Selbstanzeige vom 17.3.2017 wiedergegeben:

„Steuernummer: ***BF1StNr1***, ***Bf1***, Umsatzsteuer 2010-2011

Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG

Sehr geehrte Damen und Herren!

Wir beziehen uns auf die uns erteilte Vollmacht und erstatten hiermit namens und im Auftrag unserer im Betreff genannten Mandantschaft Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG betreffend nicht gemeldeter bzw. entrichteter Umsatzsteuer für die Wirtschaftsjahre 2009/2010 und 2010/2011 iHv insgesamt EUR 2.472.494,38 und führen den uns auskunftsgemäß mitgeteilten Sachverhalt wie folgt aus.

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

Die ***Bf1*** war im angezeigegenständlichen Zeitraum Organträgerin einer umsatzsteuerlichen Organschaft gem. § 2 UStG mit einer Organgesellschaft. Sie beabsichtigt, mit Beginn des Wirtschaftsjahres 2017/2018 ihre Buchhaltung auf SAP umzustellen. Im Zuge der Vorarbeiten zur Umstellung auf SAP erfolgen auch umfangreiche Datenanalysen und ggf. Aufarbeitungen der „Altdaten“ im bestehenden ERP System Navision. In diesem Zusammenhang wurden auch die umsatzsteuerlichen Sachverhalte zurück bis zum Zeitpunkt der Einführung des derzeitigen ERP Systems Navision im Februar 2009 durchleuchtet. Dabei stellte sich heraus, dass in den Wirtschaftsjahren 2009/2010 und 2010/2011 aus den nachfolgend angeführten Sachverhalten versehentlich und irrtümlich ein Umsatzsteuerbetrag von saldiert EUR 2.472.494,38 nicht erklärt bzw. abgeführt wurde.

Die Gesellschaft bedauert es aufrichtig, dass es bei den dargestellten Sachverhalten nicht zu einer korrekten Erklärung der Umsatzsteuer gekommen ist und führt dies auf Irrtümer von früheren Mitarbeitern zurück.

Im Lichte der Höhe des gegenständlichen Abgabenbetrags ist es uns ein Anliegen zu betonen, dass der gegenständliche Abgabenbetrag beinahe zur Gänze (> 90 %) mit einem einzigen Bauprojekt (Projekt „***9***“) in Zusammenhang steht, welches sich aufgrund verschiedenster Widrigkeiten als außergewöhnlich problematisch darstellte (siehe untenstehende Ausführungen unter Punkt 1.10.). Bei diesem Immobilienentwicklungsprojekt handelt es sich nur um eines von vielen: Die ***11***-Gruppe errichtet jährlich in Österreich rund 500 neue Wohnungen und verwaltet derzeit ein Portfolio von insgesamt über 51.000 Wohnungen mit einem Gesamtwert von ca EUR 3,7 Mrd (die Bilanzsumme der ***11***-Gruppe beläuft sich auf EUR 4,4 Mrd). Die jährlichen Umsatzerlöse der Unternehmensgruppe betragen über EUR 300 Mio. Wir erlauben uns daher festzuhalten, dass die gegenständlichen Verfehlungen - welche sich zwar gesondert betrachtet auf einen nicht unwesentlichen Betrag aufsummieren - vor dem Hintergrund der Größe der ***11***-Gruppe nicht sofort ins Auge fallen konnten und für die verantwortlichen Personen daher auch nicht vorhersehbar waren.

Die ***11***-Gruppe ist ein an der Börse notierender Konzern, der über ein den österreichischen Rechtsvorschriften und internationalen Standards entsprechendes internes Kontrollsysteem verfügt. Dieses umfasst selbstverständlich auch steuerliche Prozesse. Da menschliche Unachtsamkeiten jedoch auch durch das beste interne Kontrollsysteem nie ganz ausgeschlossen werden können, konnten auch diese Kontrollprozesse die gegenständlichen Verfehlungen nicht verhindern.

Punktuelles menschliches Versagen kann jedoch nicht dazu führen, dass der ***Bf1*** grobe Fahrlässigkeit vorgeworfen wird. Um ihr grobe Fahrlässigkeit anlasten zu können, müsste die ***Bf1*** ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig gehandelt haben, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar wäre (§ 8 Abs. 3 FinStrG). Nach der Rechtsprechung des OGH ist grobe

Fahrlässigkeit anzunehmen, wenn eine ungewöhnliche und auffallende Vernachlässigung der Sorgfaltspflicht vorliegt, die den Eindruck eines Schadens nicht nur als möglich, sondern sogar als wahrscheinlich erscheinen lässt, wobei erforderlich ist, dass ein objektiv besonders schwerer Sorgfaltswidrigkeit auch subjektiv schwerstens vorzuwerfen ist. Die ***Bf1*** hätte somit im gegebenen Fall das gewöhnliche Maß an nie ganz vermeidbaren Fahrlässigkeitshandlungen des täglichen Lebens ganz erheblich überschreiten müssen, um den Tatbestand der groben Fahrlässigkeit zu erfüllen.

Die gegenständlichen Verfehlungen sind sicherlich auf menschlich vorwerfbare Sorgfaltswidrigkeiten zurückzuführen. Diese überschreiten jedoch in Gesamtbetrachtung der Größe der ***11***-Gruppe und der naturgemäß damit verbundenen Höhe abgabenrechtlich relevanter Beträge nicht jenes Ausmaß an Fehlverhalten, welches auch einem sorgfältigen Menschen gelegentlich unterlaufen kann. Wir ersuchen Sie, dies bei der Würdigung der nachfolgenden Ausführungen zu berücksichtigen.

Ergänzend dürfen wir festhalten, dass bei der ***Bf1*** bereits eine Außenprüfung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 2005-2011 stattgefunden hat. Dabei gab es seitens der Behörde im Zusammenhang mit den nachfolgend beschriebenen Sachverhalten keine Beanstandungen. Es gab daher auch insofern keinen Anlass anzunehmen, dass es zu Irrtümern und Versehen bei der abgabenrechtlichen Behandlung gekommen ist.

Nachfolgend werden die versehentlich nicht korrekt gemeldeten Sachverhalte dargestellt:

(Anmerkung: Es werden hier lediglich die im Schriftsatz enthaltenen Ausführungen wiedergegeben, nicht die jeweiligen Berechnungen zu den einzelnen Punkten.)

1.1. Anwendung eines falschen Steuersatzes

Die ***Bf1*** stellt den von ihr vertretenen Wohnungseigentumsgemeinschaften (WEG) ein Verwaltungshonorar in Rechnung. Aufgrund eines systemseitig bedauerlicherweise irrtümlich falsch hinterlegten Steuersatzes wurde ein Umsatzsteuersatz von 10 % statt dem korrekten Umsatzsteuersatz von 20 % in Rechnung gestellt, wodurch zu wenig Umsatzsteuer abgeführt wurde. Im anzeigegegenständlichen Zeitraum ergaben sich daher nachfolgende Fehlmeldungen. Da die WEGs zur Gänze vorsteuerabzugsberechtigt sind, kommt es dadurch insgesamt jedoch zu keiner Umsatzsteuerreduktion:

1.2. Nichtversteuerung von Umsätzen

1.2.1. Parkplatzvermietungen

Ebenso wurde festgestellt, dass die über die Lohnverrechnung geführten Einnahmen aus der Vermietung von Mitarbeiterparkplätzen am Unternehmensstandort aufgrund einer fehlenden Schnittstelle versehentlich nicht der Umsatzsteuer unterworfen wurden, sodass zu wenig

Umsatzsteuer gemeldet bzw. abgeführt wurde. Im anzeigegegenständlichen Zeitraum ergaben sich daher folgende nicht abgeführt Umsatzsteuerbeträge: (...)

1.2.2. Verwaltungshonorare

Des Weiteren wurde festgestellt, dass für die Honorare aus der Verwaltung von an karitative Organisationen als Flüchtlingswohnungen im Prekarium vergebenen Wohnungen irrtümlicherweise keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt bzw. abgeführt wurde. Im anzeigegegenständlichen Zeitraum ergaben sich daher folgende nicht abgeführt Umsatzsteuerbeträge: (...)

1.2.3. Finanzierungsbeiträge

Darüber hinaus wurden die nach Beendigung eines Mietverhältnisses für erforderliche Instandhaltungsmaßnahmen einbehaltenen Finanzierungsbeiträge und Kautionen nicht versteuert. Da es hinsichtlich dieser Einbehalte in der Literatur unterschiedliche Rechtsmeinungen gibt, ob solche Einbehalte echten Schadenersatz oder einen Leistungsaustausch darstellen, werden die einbehaltenen Finanzierungsbeiträge und Kautionen vorsorglich mit jenem Steuersatz versteuert, dem der Hauptvertrag unterliegt: (...)

1.2.4. Ausgangsrechnungen Balkonvergrößerung

In den von der ***Bf1*** verwalteten Gebäuden ****straße, ****gasse sowie ****gasse wurden gem. Wohnungseigentümerbeschluss Balkonvergrößerungen vorgenommen. Im Sommer 2010 wurden den Fremdeigentümern dafür Vorauszahlungen in Rechnung gestellt. Die Umsatzsteuer für diese Vorauszahlungsrechnungen wurde aufgrund eines Buchungsfehlers versehentlich im Wirtschaftsjahr 2010/2011 nicht erklärt: (...)

1.2.5. Weiterverrechnungen

Im Zuge der Datenaufarbeitung wurde ebenso festgestellt, dass Weiterverrechnungen von Lohnkosten der bei der ***Bf1*** beschäftigten Hausbesorgern an Wohnungseigentumsgemeinschaften für Objekte, die gem. Hausbesorgergesetz ebenfalls in den Verantwortungsbereich dieser Hausbesorger fallen, irrtümlich ohne Umsatzsteuer erfolgten: (...)

1.2.6. Entnahmen

Im Rahmen der Datenaufarbeitung wurde festgestellt, dass bei der Berechnung der Umsatzsteuer aus Entnahmen im GJ 2009/10 aufgrund eines Formelfehlers die Umsatzsteuer nicht korrekt berechnet wurde. Daraus ergibt sich ein Korrekturbedarf: (...)

Darüber hinaus wurde festgestellt, dass eine Entnahme im Wirtschaftsjahr 2010/2011 iZm der Sacheinlage in die Rennweg 54 OG in der Umsatzsteuerjahreserklärung irrtümlich nicht berücksichtigt wurde: (...)

1.2.7. Baurechnung iZm RC-Umsatz

Eine Baurechnung, die dem Reverse-Charge System gem. § 19 Abs. 1a UStG unterliegt, wurde in der Umsatzsteuerjahreserklärung 2011 versehentlich nicht berücksichtigt. Es wurde aber auch die damit zusammenhängende Vorsteuer nicht geltend gemacht. Insgesamt ergibt sich daher ein Saldo von null: (...)

1.3. Fehlbuchungen iZm Hauseigentümer-Abrechnungen ***12***

Die Hauseigentümer-Abrechnung des von der damaligen ***11*** - Facility Management GmbH verwalteten Objektes der ***Bf1***, ***12***, wurde nicht korrekt verbucht. Statt der tatsächlichen Umsätze lt monatlicher Hauseigentümerabrechnung wurden nur die im System hinterlegten „Soll-Umsätze“ in einem automatischen Lauf verbucht und dafür Umsatzsteuer abgeführt. Der Fehler wurde im GJ 2012/13 erkannt und die Nachmeldung der bis zum Zeitpunkt der Entdeckung zu wenig entrichteten Umsatzsteuer erfolgte mit der Umsatzsteuerjahreserklärung 2011.

Im Rahmen der umsatzsteuerlichen Aufarbeitung der Vergangenheit erfolgt nun eine korrekte Zuordnung der Beträge zu den einzelnen Geschäftsjahren.

1.4. USt-Korrekturen iZm Kontenabstimmungen

Bei der im Zuge der Datenanalyse erfolgten Kontenabstimmung wurden erforderliche Korrekturen der Bemessungsgrundlagen für Umsätze, die mit 10 % bzw. mit 20 % zu versteuern sind, entdeckt. Die Fehler resultieren aus irrtümlichen Fehlbuchungen, fehlerhaft verwendeten Steuerschlüsseln sowie versehentlichen Falschübernahmen der Kontensalden in die Umsatzsteuererklärungen. Daraus resultieren folgende Korrekturen: (...)

1.5. VSt-Korrekturen iZm Kontenabstimmungen

Im Zuge der in Pkt 1.4 beschriebenen Kontenabstimmung wurden auch erforderliche Korrekturen von Vorsteuern entdeckt. (...)

1.6. Fehlbuchungen bei Vorsteuern

Ebenso wurde bei der internen Überprüfung festgestellt, dass aufgrund von Fehlbuchungen Vorsteuern bedauerlicherweise falsch abgezogen worden sind. Die Fehlbuchungen betreffen Buchungen mit falschen Steuerkennzeichen (Umbuchungen bzw. Rückstellungsbuchungen, die mit Vorsteuer gebucht wurden), Fehler in der Kontenansteuerung durch Steuerkennzeichen in

der Einführungsphase des ERP Systems Navision sowie Vorsteuerbuchungen auf falsche Objekt- / Projektnummern. (...)

1.7. Vorsteuern iZm steuerfreien Umsatzerlösen

Weiters wurde festgestellt, dass bei den in der Buchhaltung manuell erfolgten Korrekturen von Vorsteuern, die iZm umsatzsteuerfreien Erlösen (Mietwohnungsverkäufe, Beteiligungserträge) stehen, versehentlich Fehler unterlaufen sind.

1.8. Anwendung von finalen Verwaltungskosten-Vorsteuerschlüsseln

Im Zuge der Aufarbeitungsarbeiten wurden auch die Vorsteuerteiler für allgemeine Verwaltungskosten auf Basis von Flächenschlüsseln neu berechnet.

1.9. Anwendung von finalen Vorsteuerschlüsseln für Projekte der ***Bf1***

Im Zuge der Datenaufarbeitung wurden auch die für 72 Bauprojekte der ***Bf1*** angewendeten Vorsteuerteiler für die Baukosten aufgearbeitet. Dabei wurde für jedes Bauvorhaben auf Basis der den umsatzsteuerfreien bzw -pflichtigen Umsatzerlösen zuordenbaren Nutzflächen bzw. Nutzwerten (gem. dem Informationsstand im Zeitpunkt der Aufarbeitung im GJ 2016/17) der Vorsteuerteiler für jedes Projekt einzeln beurteilt und die jeweils abzugsfähige Vorsteuer neu berechnet.

Als Ergebnis wurde festgestellt, dass die in den Geschäftsjahren 2009/10 bis 2010/11 manuell vorgenommenen Vorsteuerkorrekturen aufgrund der Vielzahl der Projekte und der Komplexität des Sachverhaltes bedauerlicherweise irrtümlich nicht durchgängig korrekt vorgenommen worden sind.

1.10. Aufrollung der Bauvorsteuern für das Projekt „***9***“

Im Herbst 2002 erwarb die eigens dafür gegründete Gesellschaft „***5***“ Liegenschaftsverwertungs GmbH das Areal der ehemaligen ***5*** in 1010 Wien. Diese Gesellschaft befand sich in der umsatzsteuerlichen Organschaft der ***Bf1***. Das Projekt gestaltete sich von Beginn an als äußerst schwierig. In der Planungsphase erfolgten mit wechselnden Partnerunternehmen mehrere Projektplanungen, die dann zT auch wieder verworfen wurden. Schlussendlich sollten auf dem Areal vornehmlich geförderte Mietwohnungen, freifinanzierte und geförderte Eigentumswohnungen, Büros sowie ein ***zentrum für den KAV entstehen. Der Baubeginn für den Wohnungsteil („***9*** Wohnpark“) sowie den an den Wiener Krankenanstaltenverbund vermieteten *** („***9*** ***10***“) erfolgte im Oktober 2009 und für den Büroteil („***9*** Office Lofts“) im Februar 2011. Die Gesamtprojektgröße war auch für die ***11*** enorm. So betrugen die geplanten Gesamtinvestitionskosten für das Projekt insgesamt rd MEUR 135.

Der Vertriebsstart des im September 2011 fertiggestellten Wohnungsteils erfolgte im Herbst 2010. Der Erstbezug erfolgte im Oktober 2011. Die Vollverwertung der Eigentumswohnungen wurde im Geschäftsjahr 2014/15 erreicht. Da im Zuge des Vertriebes der Miet- sowie Eigentumswohnungen teilweise auch die als geförderte Mietwohnungen geplanten Wohnungen als Eigentumswohnungen verkauft worden sind und auch andere Probleme bei der Abrechnung des Projektes auftraten, konnte das Projekt „***9*** Wohnpark“ mit der Förderstelle der Stadt Wien bis zum heutigen Tag nicht schlussabgerechnet werden.

Die Fertigstellung der „***9*** Office Lofts“ erfolgte nach mehreren Bauverzögerungen im Februar 2013.

Der Teil „***9*** ***10***“ wurde im November 2013 fertiggestellt.

Die Probleme iZm dem Projekt wirken bis heute nach. Die als Generalunternehmer beauftragte ***70*** meldete im Sommer 2013 Konkurs an und die Abwicklung der Gewährleistungsfälle stellte sich ua dadurch als problematisch heraus. Aufgrund von Baumängeln kam es in der Folge zu einer Reihe von Rechtsstreitigkeiten, die zT bis heute nicht abgeschlossen werden konnten.

Durch die mehr als 10-jährige Projektdauer sowie die mehrfachen Änderungen im Projekt stellte sich die buchhalterische Abbildung des Projektes von Anfang an als Herausforderung dar. Insbesondere die Zuordnung der Baukosten zu den einzelnen Bauteilen gestaltete sich als schwierig.

Bedingt durch diese Probleme wurden in den Geschäftsjahren bis 2010/11 bedauerlicherweise irrtümlich zu viel Vorsteuern aus den Baukosten des „***9*** Wohnparks“ geltend gemacht, da bis dahin von einem viel höheren steuerpflichtigen Vermietungsgrad und daher auch von einem höheren Vorsteuerschlüssel ausgegangen wurde. Im Zuge der Aufarbeitung der Vorjahre wurden die finalen Vorsteuerteiler ermittelt und die Berichtigung nach § 12 Abs. 11 UStG im Jahr des Vertriebsstarts des Wohnungsteils, daher im Geschäftsjahr 2010/11, angesetzt, da zu diesem Zeitpunkt die letztliche Verwendung der einzelnen Wohnungen mit großer Wahrscheinlichkeit bekannt war. Die Vorsteuerberichtigung erfolgte daher irrtümlich nicht, da zu diesem Zeitpunkt von einem korrekten Vorsteuerteiler ausgegangen wurde. Bei Anwendung des finalen Vorsteuerteilers auf alle seit 2002 angefallenen Vorsteuern ergibt sich eine erforderliche Vorsteuerkorrektur wie folgt:

Wirtschaftsjahr 2010/2011, Vorsteuerkorrektur, zu hoch geltend gemachte Vorsteuern € 2.313.471,47

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

In Verbindung mit der unter Punkt 1. dargelegten Verfehlung und Offenlegung der Umstände wird für folgende Personen Selbstanzeige iSd § 29 Abs 5 FinStrG erstattet:

14, geb am ***15***, wohnhaft in ***16***, als im anzeigegegenständlichen Zeitraum bestellter Geschäftsführer der ***Bf1*** (von 12.10.2004 bis 27.01.2012; seit 03.10.2013)

17, geb am ***18***, wohnhaft in ***19***, als im anzeigegegenständlichen Zeitraum bestellter Geschäftsführer der ***Bf1*** (von 01.01.1996 bis 02.01.2014)

20, geb am ***21***, wohnhaft in ***22***, als im anzeigegegenständlichen Zeitraum bestellter Geschäftsführer der ***Bf1*** (von 12.10.2004 bis 02.01.2012)

23, geb am ***24***, wohnhaft in ***25***, als im anzeigegegenständlichen Zeitraum bestellter Geschäftsführer der ***Bf1*** (von 01.01.2012 bis 14.11.2014)

26, geb am ***27***, wohnhaft in ***28***, Deutschland, als im anzeigegegenständlichen Zeitraum bestellter Geschäftsführer der ***Bf1*** (von 01.01.2012 bis 28.01.2014)

29, geb am ***30***, wohnhaft in ***31***, als im anzeigegegenständlichen Zeitraum bestellter Prokurist der ***Bf1*** (von 12.08.2011 bis 05.05.2014)

32, geb. am ***33***, wohnhaft in ***34***, als im anzeigegegenständlichen Zeitraum bestellte Leiterin der Finanzbuchhaltung (von 01.01.2003 bis 30.04.2012)

35, geb am ***36***, wohnhaft in ***37***, als im anzeigegegenständlichen Zeitraum bestellte Leiterin der Finanzbuchhaltung (von 01.05.2012 bis 28.02.2015)

38, geb ***39***, wohnhaft in ***40*** als im anzeigegegenständlichen Zeitraum mit der steuerlichen Betreuung der ***1*** betraute Managerin der ***46***

41, geb ***42***, wohnhaft in ***43*** als im anzeigegegenständlichen Zeitraum mit der steuerlichen Betreuung der ***1*** betrauter Director der ***46***

Vorsorglich erstattet die ***Bf1***, FN ***44*** ***45***, im Hinblick auf das Verbandsverantwortlichkeitsgesetz Selbstanzeige iSd § 29 FinStrG.

Vorsorglich erstattet auch die ***46***, ***47***, als steuerlicher Vertreter der ***1*** im Hinblick auf das Verbandsverantwortlichkeitsgesetz Selbstanzeige iSd § 29 FinStrG.

3. Berechnung

3.1. Umsatzsteuer 2009/2010

Die Abgabenschuld hinsichtlich der Umsatzsteuer für den oa Zeitraum wurde ermittelt und der entsprechend abzuführende Betrag für die ***Bf1*** errechnet. Für das Wirtschaftsjahr 2009/2010 ergibt sich aus den Darstellungen in Punkt 1. eine Umsatzsteuernachzahlung iHv EUR 109.540,10.

Wir weisen darauf hin, dass hinsichtlich des Betrags von EUR 109.540,10 das Recht, die Abgabe festzusetzen, bereits verjährt ist und die Darstellung in der Selbstanzeige lediglich aus finanzstrafrechtlicher Vorsicht erfolgt:

Da keine Abgabenhinterziehung vorliegt, beträgt die Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO fünf Jahre. Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO „mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist“. Nach Stoll ist dabei auf das Kalenderjahr abzustellen. Die Verjährung beginnt somit mit dem Ablauf des Jahres 2009 bzw. 2010.

- Aufgrund des Umsatzsteuerbescheids 2010 vom 4. Mai 2012 (bei uns am 14. Mai 2012 eingelangt) und des aufgrund einer Berufung geänderten Umsatzsteuerbescheids 2010 vom 24. Juli 2012 (bei uns am 1. August 2012 eingelangt) verlängert sich gemäß § 209 Abs. 1 BAO die Verjährungsfrist um ein Jahr.
- Für jene Abgabenansprüche, die im Jahr 2009 entstanden sind, ist die Verjährung demnach mit Ablauf des Jahres 2015 eingetreten. Für die im Jahr 2010 entstandenen Abgabenansprüche ist die Verjährung mit Ablauf des Jahres 2016 eingetreten.

3.2. Umsatzsteuer 2010/2011

Für das Wirtschaftsjahr 2010/2011 ergibt sich aus den Darstellungen in Punkt 1. eine Umsatzsteuernachzahlung iHv EUR 2.362.954,28, die sich wie folgt zusammensetzt:

	Umsatzsteuerkorrektur	Vorsteuerkorrektur	Gesamtbetrag
Anwendung falscher Steuersatz	88.731,93		88.731,93
Nichtversteuerung von Umsätzen	67.828,33	-17.144,***4***	50.683,76
Fehlbuchungen ***12***	-111.459,91		-111.459,91
Kontenabstimmung	155,48		155,48
Fehlbuchungen bei Vorsteuern		-4.755,50	-4.755,40

Korrektur iZm steuerfreien Umsätzen		24.343,23	24.343,23
Anwendung finaler Verwaltungskosten- VSt-Schlüssel		-76.598,54	-76.598,54
Anwendung finaler Bau-VSt-Schlüssel ***11***		78.382,20	78.382,20
Aufrollung Vorsteuern ***9*** Wohnpark		2.313.471,47	2.313.471,47
Summe			€ 2.362.954,28

4. Entrichtung

Entsprechend der in Punkt 1. dargestellten Sachverhalte und der in Punkt 3. dargestellten Berechnung ergibt sich in Summe eine Abfuhrpflicht an Umsatzsteuer iHv insgesamt EUR 2.472.494,38. Davon ist ein Betrag von EUR 109.540,10 bereits verjährt. Im Ergebnis ergibt sich somit in Summe eine Nachzahlung iHv EUR 2.362.954,28.

Gemäß § 29 Abs. 2 FinStrG bedarf es für den Eintritt der Straffreiheit einer fristgerechten Entrichtung des nachzuzahlenden Betrags. Dabei beginnt die (Ein-)Monatsfrist „bei selbst zu berechnenden Abgaben [...] mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des Abgaben- oder Haftungsbescheides zu laufen“. Die Umsatzsteuer ist zwar hinsichtlich der Vorauszahlungen iSd § 21 Abs. 1 UStG als Selbstberechnungsabgabe anzusehen, bleibt aber aufgrund der gemäß § 21 Abs. 4 UStG dennoch vorzunehmenden Veranlagung eine Veranlagungssteuer. (Vgl. Achatz/Ruppe, UStG 4, § 21 Tz 3)

Da im vorliegenden Fall eine Selbstanzeige wegen USt-Jahresverkürzungen vorgenommen wird, beginnt die Frist für die Entrichtung erst mit Bekanntgabe des Bescheides zu laufen. (Vgl. Schrottmeier, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG³ (2016) 136; Brandl/Leitner/Schrottmeier/Toifl, Die Finanzstrafgesetz-Novelle 2010 (2010) 40, Pohanka/Schrottmeier, Praxisfragen zu Selbstanzeigen für Umsatzsteuerdelikte, SWK 2014 (1148))

Die nachzuzahlende Umsatzsteuer für die Wirtschaftsjahre 2009/2010 und 2010/2011 wird von unserer Mandantschaft daher innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheids gemäß

§ 29 Abs. 2 FinStrG fristgerecht auf das Finanzamtskonto der ***Bf1*** ***BF1StNr1*** entrichtet werden. Die Einbringlichkeit der Abgabe ist nicht gefährdet.

5. Rechtzeitigkeit der Selbstanzeige

Die Selbstanzeige ist rechtzeitig, insbesondere sind zum Zeitpunkt der Selbstanzeige weder wie auch immer geartete Verfolgungshandlungen gesetzt worden noch ist eine Entdeckung der Tat erfolgt.

Die Offenlegung erfolgt im Zuge der Eröffnung der Außenprüfung, die für die Jahre 2012-2014 angekündigt wurde, bei der Großbetriebsprüfung, die im Namen und im Auftrag des sachlich zuständigen Finanzamts iSd § 29 Abs 1 FinStrG handelt.

6. Keine Festsetzung Abgabenerhöhung

Eine Abgabenerhöhung iSd § 29 Abs. 6 FinStrG ist uE nicht festzusetzen, weil unserem Klienten weder mündlich, schriftlich oder auf sonstige Art eine Abgabenprüfung für die Geschäftsjahre 2009/2010 und 2010/2011 angekündigt wurde.

Da der ***Bf1*** aber am 2. März 2017 telefonisch mitgeteilt wurde, dass eine Betriebsprüfung der Jahre 2012 bis 2014 erfolgen wird, weisen wird dennoch darauf hin, dass eine - von Amts wegen (Vgl. Schrottmeier, Selbstanzeige-Abgabenerhöhung bei Prüfungen, SWK 2015, 560 (560); weitere Schrottmeier, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG, 277) - mit Bescheid festzusetzende Abgabenerhöhung lediglich für Abgaben festgesetzt werden kann, deren Festsetzung noch möglich ist. (Vgl. z.B. Schrottmeier, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG, 281)

Da die Festsetzung der sich für das Wirtschaftsjahr 2009/2010 ergebenden Umsatzsteuernachzahlung bereits verjährt ist (Siehe Punkt 3.1.), kommt eine Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG nur hinsichtlich der das Wirtschaftsjahr 2010/2011 betreffenden Umsatzsteuernachzahlungen in Betracht. Darüber hinaus kommt eine Abgabenerhöhung aber ohnehin nur bei „vorsätzlich oder grob fahrlässig begangenen Finanzvergehen“ zum Tragen. (Vgl. Schrottmeier, SWK 2015, 562)

Ein erforderliches vorsätzliches oder grob fahrlässig begangenes Finanzvergehen liegt aus den nachfolgenden Gründen nicht vor:

Ein Vorsatz ist schon insofern auszuschließen, als es sich bei den in Punkt 1. genannten Verfehlungen um bloße Irrtümer handelt.

Es kann aber auch nicht von einer groben Fahrlässigkeit ausgegangen werden. Nach der Rechtsprechung des VwGH ist grobe Fahrlässigkeit nämlich nur dann gegeben, wenn „nicht

einmal jenes Maß von Aufmerksamkeit angewendet wurde, dessen unter den gegebenen Umständen auch selbst die unbegabtesten Menschen fähig sind“. (VwGH 18.6.1965, 1560/64)

Es muss eine ungewöhnliche und auffallende Vernachlässigung einer Sorgfaltspflicht vorliegen, die dazu führt, dass „der Eintritt des schädigenden Erfolges als wahrscheinlich und nicht bloß als möglich voraussehbar war. (VwGH 26.6.2003, 2002/16/0162)

Grobe Fahrlässigkeit liegt somit nur dann vor, „wenn das unterlaufene Versehen mit Rücksicht auf seine Schwere und Häufigkeit nur bei besonders nachlässigen und leichtsinnigen Menschen vorkommen kann und nach den Umständen die Vermutung des bösen Vorsatzes naheliegt. Aus diesem Grund reicht es nicht aus, dass „das durchschnittliche Maß einer Fahrlässigkeit überschritten wird; das Verhalten des Täters muss vielmehr eine das durchschnittliche Maß einer Fahrlässigkeit beträchtlich übersteigende Sorglosigkeit erkennen lassen. (Siehe z.B. VwGH 22.4.1992, 86/14/0200; 2006/14/0045).

Alle verantwortlichen Personen verfügen über eine entsprechende langjährige Ausbildung und Erfahrung im Finanzwesen, insbesondere in der Immobilienwirtschaft. Die dargelegten Verfehlungen betreffen wenige von mehreren hundert zu verarbeitenden Geschäftsfällen im Jahr.

Die dargelegten Verfehlungen waren von den verantwortlichen Personen weder beabsichtigt, noch war ihnen bewusst, dass eine abgabenrechtliche Verpflichtung nicht ordnungsgemäß erfüllt worden ist. Es handelt sich bei den vorliegenden Verfehlungen lediglich um Irrtümer, die nie gänzlich vermeidbar sind.

Die dargelegten Verfehlungen wurden von der Gesellschaft selbst in einem mehrmonatigen Projekt aufgedeckt.

- Gerade jene Verfehlungen, die iZm der Aufrollung der Bauvorsteuern für das Projekt „***9***“ irrtümlich eingetreten sind, zeigen, dass keine das durchschnittliche Maß einer Fahrlässigkeit beträchtlich übersteigende Sorglosigkeit, sondern ein bloßes Versehen vorliegt, das angesichts
 - der langen Projektdauer von 10 Jahren,
 - der damit verbundenen Komplexität,
 - dem Eintritt nicht vorhersehbarer Ereignisse (zB der Konkurs der ***70***, die der Generalunternehmer bei diesem Projekt war) sowie
 - der durch diverse Rechtsstreitigkeiten (zB aufgrund von Baumängeln oder iZm Förderungen der Stadt Wien) verursachten ungewissen Sachverhaltslage keine „das durchschnittliche Maß einer Fahrlässigkeit beträchtlich übersteigende Sorglosigkeit erkennen“ lässt.

Da es am dafür erforderlichen Vorsatz bzw. der groben Fahrlässigkeit fehlt, ist auch aus diesem Grund keine Abgabenerhöhung gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG vorzunehmen. Mangels eines groben Verschuldens an der verspäteten Entrichtung der sich aus der Offenlegung ergebenden Abgabenschulden, beantragen wir darüber hinaus die Nichtfestsetzung von Säumniszuschlägen gemäß § 217 Abs. 7 BAO.

Für allfällige Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.“

Die Selbstanzeige wurde nach Implementierung der zitierten Bestimmung des § 29 Abs. 6 FinStrG erstattet, daher ist auf sie die Festsetzung einer Abgabenerhöhung als Nebenanspruch anwendbar (VwGH v. 3.6.2020, Ra 2019/16/0125: Der Sachverhalt, welcher zur Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG führt, besteht in der Erstattung einer Selbstanzeige, einem Verhalten nach der Tat und wurde im vorliegenden Revisionsfall nach dem 30.9.2014 verwirklicht. § 265 Abs. 1w FinStrG stellt auf den Zeitpunkt dieser Sachverhaltsverwirklichung ab, nicht darauf, dass die den Gegenstand einer Selbstanzeige bildenden Abgaben nach einem bestimmten Zeitpunkt entstanden wären (vgl. auch VfGH 10.10.2018, E 2751/2018)).

Der Selbstanzeige zu Grunde liegender für die Entscheidungsfindung relevanter Sachverhalt:

Die ***3*** erwarb in ihrem Gründungsjahr 2002 die Liegenschaft ***7*** (ehemalige „***9***-***8***) mit dem Ziel die Immobilie zu entwickeln und zu verwerten.

Die Planungsphase dauerte rund 7 Jahre. Im Jahr 2009 wurde entschieden 3 Projekte auf dem „***5***s“-Gelände umzusetzen:

- 1) Die Errichtung von Büroräumlichkeiten („Office Lofts“)
- 2) Die Errichtung einer ***10***
- 3) Die Errichtung von Wohnungen (Mietwohnungen einerseits, Verkauf von Eigentumswohnungen andererseits)

Das Bauvolumen betrug mehr als EUR 100 Mio (exkl. USt.). Baustart war im Jahr 2009. Der Vertrieb der Objekte begann im Jahr 2011 und endete im Jahr 2015.

Vorsteuerteiler

Für das Teilprojekt „Wohnungen“ in der ***5*** wurde im Dezember 2009 auf Basis der Förderungszusagen der Stadt Wien festgelegt, dass 60,08% der Wohnnutzfläche unecht steuerbefreit verkauft werden. Daraus ergab sich ein Vorsteuerteiler iHv 60,08% NAV (=Nicht abziehbare Vorsteuern) d.h. 60,08% der Vorsteuern aus Eingangsrechnungen, welche iZm dem Projekt „Wohnungen“ stehen, sind nicht abzugängig.

Vorsteuerabzug iZm dem Projekt „***5***“

Im Zeitraum 09/2002 - 04/2009 wurden 100% der möglichen Vorsteuern iZm dem Projekt ***5*** - Wohnungen geltend gemacht.

Im Dezember 2009 stand demnach fest, dass eine Vorsteuerberichtigung im Ausmaß von 60,08 % vorzunehmen ist, dennoch wurden nach Vertriebsstart in den Umsatzsteuervoranmeldungen der verfahrensgegenständlichen Voranmeldungszeiträume keine Berichtigungen nach § 12 Abs. 11 UStG vorgenommen und weiterhin aus der noch laufenden Bautätigkeit Vorsteuern in voller und nicht entsprechend verminderter Höhe geltend gemacht.

Mittels Umsatzsteuerjahreserklärung für das Wirtschaftsjahr 2010/2011 wurde in der Folge ein unrichtiger Erstbescheid vom 14.5.2013 erwirkt.

Die Korrektur wurde mit der Selbstanzeige für die Umsatzsteuer 2011 durchgeführt.

Die Festsetzung der Abgabennachforderung nach der abgabenbehördlichen Prüfung auf Basis der Offenlegungen in der Selbstanzeige erfolgte am 6.5.2021, die Festsetzung der Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG am 10.6.2021.

Abgabennachforderung und Abgabenerhöhung wurden entsprechend den Vorgaben des § 29 Abs. 2 FinStrG entrichtet.

Offenlegung (§ 29 Abs. 1 FinStrG):

Darlegung einer Verfehlung und Offenlegung der für die Abgabenfestsetzung bedeutsamen Umstände (zu § 29 Abs. 1 FinStrG):

Unstrittig ist, dass die Abgabenbehörde auf Grund der Selbstanzeige eine richtige Abgabennachforderung festsetzen konnte. Ein Selbstanzeiger hat die Behörde in die Lage zu versetzen, dass auf Grund der Darlegung der Verfehlung und der Offenlegung der für die Festsetzung bedeutenden Umstände ohne weitere Ermittlungsarbeit der Abgabenbehörde eine Richtigstellung des Abgabenkontos eines Abgabepflichtigen erfolgen kann.

Die von der Abgabenbehörde als finanzstrafrechtlich relevant angesehene Darlegung einer Verfehlung und Offenlegung der für die Abgabenfestsetzung und die Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG bedeutsamen Umstände erfolgte unter Punkt 1.10. der Selbstanzeige. Die Abgabenbehörde hat die zu diesem Punkt vorgenommene Vorsteuerkorrektur in der Höhe von € 2.313.471,47 als Bemessungsgrundlage für die Abgabenerhöhung angenommen.

Prüfungszeitpunkt ist der Zeitpunkt der Einreichung der Selbstanzeige. Im März 2017 bestand, selbst wenn man der Amtspartei folgen würde, dass bei unrichtiger Geltendmachung von Vorsteuern ein Abgabenanspruch erst mit Einreichungsverpflichtung der betroffenen UVA bzw.

mit Einreichung einer unrichtigen Jahreserklärung entstehe, keine Verpflichtung im Sachverhalt darzustellen, dass teils eine Berichtigungspflicht nach § 12 Abs. 11 UStG nicht wahrgenommen wurde und teils Vorsteuern zu Unrecht in Anspruch genommen wurden, weil dies zum damaligen Zeitpunkt noch nicht die Konsequenz nach sich gezogen hätte, dass hinsichtlich des Teiles der Vorsteuerberichtigungspflicht nach § 12 Abs. 11 UStG schon absolute Verjährung eingetreten gewesen wäre.

Folgt man der Sichtweise der Bf. und des Senates des BFG kommt der Unterlassung der differenzierten Darstellung des Sachverhaltes ohnehin keine Bedeutung zu, da eine richtige Festsetzung der Abgabennachforderung dadurch im Zeitpunkt der Einbringung der Selbstanzeige nicht hintangehalten wurde und bei Erlassung des Festsetzungsbescheides eben hinsichtlich des gesamten Nachforderungsbetrages für USt 5/2010 bis 4/2011 absolute Verjährung eingetreten war.

Den Vorgaben des § 29 Abs. 1 FinStrG wurde durch die Selbstanzeigenerstattung entsprochen.

Entrichtung (§ 29 Abs. 2 FinStrG):

Auf Grund der Selbstanzeige vom 17.3.2017 kam es zu einer Abgabenfestsetzung zur Umsatzsteuer 2011 mit Bescheid vom 6.5.2021 (Nachforderung von € 2.520.210,03) und der Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG vom 10.5.2021 mit einer Bemessungsgrundlage von € 2.313.471,47 in der Höhe von € 694.041,44.

Die Abgabennachforderung und die Abgabenerhöhung wurden am 20.5.2021 unter Einhaltung der Vorgaben des § 29 Abs. 2 FinStrG entrichtet.

Prüfung nach § 29 Abs. 3 FinStrG:

Die Selbstanzeige wurde zu Prüfungsbeginn am 17.3.2017, 10:30 Uhr erstattet. Der Prüfer hat handschriftlich vermerkt, dass er zwei Selbstanzeigen und eine Offenlegung erhalten habe.

Umsatzsteuer 2011 war am Prüfungsauftrag nicht enthalten. Am 18.8.2018 wurde die Zustimmung zur Wiederholungsprüfung gegeben.

Es liegt unbestritten keine Verfolgungshandlung und keine Tatentdeckung vor Einreichung der Selbstanzeige vor. Ebenso wurde zuvor keine Selbstanzeige zu diesem Abgabenanspruch eingebracht.

Täternennung § 29 Abs. 5 FinStrG:

Es wurden in der Selbstanzeige 10 Personen genannt, für die Selbstanzeige erstattet werden sollte und 2 belangbare Verbände. Eine Täternennung ist damit gegeben.

Selbstanzeigenerstattung nach Anmeldung oder sonstiger Bekanntgabe einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen (§ 29 Abs. 6 FinStrG):

Die abgabenbehördliche Prüfung wurde unbestritten mittels Telefonanruf des Prüfers ***67*** und folgender Mail von ihm vom 2.3.2017 angemeldet:

„Sehr geehrter Herr Mag. ****,

herzlichen Dank für das nette Telefongespräch!

Zur Eröffnung der Betriebsprüfung der ***11***-Gruppe (Prüfungsjahre 2012-14) möchten wir gerne folgende Termine vorschlagen: • Dienstag, 14.03.2017, 10:00 Uhr • Freitag, 17.03.2017, 10:00 Uhr

Zu diesem Termin würden wir gerne den Prüfungsauftrag für die ***11*** Bauen & Wohnen GmbH unterzeichnen lassen. Zudem möchten wir die Durchführungsmodalitäten der Prüfung mit Ihnen besprechen. Sie können mit einer Gesprächsdauer von 1-2 Stunden planen. An dem Termin wird auch mein Teamleiter ***58*** teilnehmen.“

Diese Mail wurde am 3.3.2017 von ***59***, Abteilungsleiter Steuern der ***11*** AG beantwortet und der Termin 17.3.2017 für die Unterzeichnung des Prüfungsauftrags angenommen.

Zu RV/7104207/2019 v. 30.9.2019 hat der VwGH am 30.1.2020 zu Ra 2019/16/0205 erkannt:

„Bei der Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe handelt es sich nicht um eine Erledigung im Sinn des § 92 BAO mit den Wirksamkeitsvorschriften des § 97 leg. cit. (zum Eintritt der Wirksamkeit beim Prüfungsauftrag siehe VwGH 25.4.2019, Ro 2019/13/0014), sondern um tatsächliche Vorgänge, auf Grund derer der Selbstanzeiger oder die Person, für die Selbstanzeige erstattet wird, in Kenntnis und bei Würdigung der Sachlage mit der Tatentdeckung rechnen müsste. Mithin kommt es dabei darauf an, dass diese Person Kenntnis von einer bevorstehenden, in § 29 Abs. 6 FinStrG genannten Maßnahme haben muss, welche einen Anlass zur Selbstanzeige bietet.“

Die Selbstanzeige wurde am 17.3.2017 bei Prüfungsbeginn nach Bekanntgabe einer Prüfungsmaßnahme übergeben.

Festsetzungsverjährungsprüfung:

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

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

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

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

Abs. 2: Der Abgabenanspruch entsteht insbesondere

a) bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer

1. für die Vorauszahlungen mit Beginn des Kalendervierteljahres, für das die Vorauszahlungen zu entrichten sind, oder, wenn die Abgabepflicht erst im Lauf des Kalendervierteljahres begründet wird, mit der Begründung der Abgabepflicht;

2. für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch nach Z 1 schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht;

3. für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte;

(Anm.: lit. b aufgehoben durch BGBl. I Nr. 14/2013)

c) bei sonstigen jährlich wiederkehrend zu entrichtenden Abgaben und Beiträgen mit dem Beginn des Kalenderjahres, für das die Abgabe (der Beitrag) erhoben wird.

Abs. 3: In Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches (der Steuerschuld) bleiben unberührt.

Gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG entsteht die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen im Fall der Sollbesteuerung grundsätzlich mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO gilt: Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.

Abs. 3: Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4).

Gemäß § 12 Abs. 11 UStG gilt: Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer für sein Unternehmen hergestellt oder erworben hat oder bei sonstigen Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist, sofern nicht Abs. 10 zur Anwendung gelangt, eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist.

Unstrittig liegen Verlängerungshandlungen vor, daher konnte auch im Jahr 2021 noch eine Abgabenfestsetzung bzw. eine Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG für Umsatzsteuer 2011 vorgenommen werden.

Strittig bei den beiden Parteien des Verfahrens ist lediglich, ob nach § 209 Abs. 3 BAO im Zeitpunkt der Festsetzung der Abgabenerhöhung bereits absolute Verjährung hinsichtlich des Teilstukts der zu Unrecht in den verfahrensgegenständlichen Monaten geltend gemachten Vorsteuern eingetreten ist oder nicht, wobei dazu eine Stellungnahme und Berechnung der Abgabenbehörde sowie ein die Berechnung relativierendes Vorbringen der Vertretung der Bf. in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG vorliegen.

Verfahrensgegenständlich geht es eben zunächst um eine Vorsteuerberichtigung, die nicht den gesetzlichen Vorgaben folgend in voller Höhe durchgeführt wurde.

Diese Berichtigungen sind grundsätzlich monatsweise im Zeitraum der Realisierung der Lieferung/des Verkaufes der Wohnungen vorzunehmen gewesen.

Eine Änderung der Verhältnisse iSd § 12 Abs. 11 UStG 1994 tritt bereits in jenem Voranmeldungs- bzw. Veranlagungszeitraum ein, in dem der Unternehmer seine Absicht, einen Gegenstand oder eine sonstige Leistung zur Ausführung unecht steuerfreier bzw. steuerpflichtiger oder echt steuerfreier Umsätze zu verwenden, nach außen hin erkennbar, klar bestimmt und verbindlich geändert hat (zB durch Abschluss von verbindlichen Nutzungsverträgen dahingehend, zu errichtende Wohnungen nunmehr steuerpflichtig

vermieten zu wollen), und nicht erst im Zeitpunkt des erstmaligen Bewirkens von Umsätzen (vgl. VwGH 11. 11. 2008, 2006/13/0070).

Diese Änderung der Verhältnisse ist verfahrensgegenständlich durch Vertriebsstart erfolgt.

Damit war bei Vertriebsstart 1) die zuvor zu Recht für das Bauvorhaben geltend gemachte Vorsteuer nach § 12 Abs. 11 UStG zu berichtigen, bzw. 2) durfte für die weiteren Wohnungen, die nunmehr einem Verkauf zugeführt werden sollten, jedoch noch in der Phase der baulichen Fertigstellung waren, nicht mehr Vorsteuer in voller Höhe abgezogen werden.

Entgegen der Auffassung der belangten Behörde, geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass zu beiden Sachverhaltsgruppen zu 1) und 2) hinsichtlich der Entstehung der Steuerschuld an § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG anzuknüpfen ist, und nicht an den Fälligkeitstag der Umsatzsteuer am 15. des zweitfolgenden Monats iSd § 21 Abs. 1 UStG oder die Einreichung einer unrichtigen Jahreserklärung und Erwirkung eines unrichtigen Erstbescheides, womit sich auch ein weiteres Eingehen auf die Zweifel der Vertretung der Amtspartei an den anderslautenden Berechnungen der Vertreter der Beschwerdeführerin, mit Berücksichtigung einer mit der Jahreserklärung bereits vorgenommenen Berichtigung, erübrigkt.

Dies ergibt sich nach Auffassung des Gerichts aus dem klaren Verweis des § 4 Abs. 3 BAO auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld, siehe dazu auch BFG 31.8.2021, RV/7103059/2017:

„Zur Verjährung

Von Seiten der Beschwerdeführerin wurde eingewendet, dass hinsichtlich der Monate Jänner bis März 2005 aufgrund des Eintritts der Verjährung eine Festsetzung der Abgabe nicht mehr möglich sei.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung. Die angesprochene Bemessungsverjährung betrifft dabei nicht nur das Recht auf erstmalige Festsetzung, sondern erfasst auch Abänderungen von Bescheiden. Nach Abs. 2 beträgt die Verjährungsfrist grundsätzlich fünf Jahre. Gemäß § 208 Abs. 1 BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist von der Abgabenbehörde nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruchs unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Nach § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruchs.

Nach § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Gemäß Abs. 3 bleiben in Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruchs (der Steuerschuld) unberührt.

Gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG entsteht die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen im Fall der Sollbesteuerung grundsätzlich mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind.

Gemäß § 209a Abs. 1 BAO steht einer Abgabenfestsetzung, die in einer Beschwerdevorentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen. Der Eintritt der Verjährung ist im Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachten (vgl etwa VwGH 15.2.2006, 2002/13/0182).

Gegenständlich erweist es sich für beide Parteien als unstrittig bzw. für das Gericht als offenkundig, dass es aufgrund von unternommenen Amtshandlungen iSv § 209 Abs. 1 BAO zu entsprechenden Fristverlängerungen und somit noch zu keinem Eintritt der allgemeinen Festsetzungsverjährung gekommen ist. Jedoch ist der Eintritt der zehnjährigen absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO zu prüfen, deren Lauf mit der Entstehung des Abgabenanspruchs im Sinne des § 4 BAO beginnt. Zumal nach § 4 Abs. 3 BAO in Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruchs (der Steuerschuld) unberührt bleiben, kann im vorliegenden Fall der Umsatzsteuer § 19 Abs. 2 UStG als lex specialis zu § 4 BAO aufgefasst werden.

Nach der Grundregel des § 19 Abs. 2 Z 1 lit a UStG entsteht (im Fall der anzuwendenden Sollbesteuerung) die Umsatzsteuerschuld mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Leistung ausgeführt wurde. Im Sinne dieser Abschnittsbesteuerung entstand die Steuerschuld für die im Monat März 2005 ausgeführten Leistungen mit Ablauf des Monats März 2005 (für die Monate Jänner und Februar 2005 entsprechend früher).

Die (ursprünglich) angefochtenen Bescheide wurden am 14.4.2015 erlassen. Die Umsatzsteuer-Voranmeldungszeiträume von Jänner 2005 bis einschließlich März 2005 sind somit gemäß § 209 Abs. 3 BAO verjährt. Entgegen der Auffassung der belangten Behörde, geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass entsprechend der oben getroffenen Ausführungen an die Entstehung der Steuerschuld iSd § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG anzuknüpfen ist, und nicht an den Fälligkeitstag der Umsatzsteuer am 15. des zweitfolgenden Monats iSd § 21 Abs. 1 UStG. Dies ergibt sich nach Auffassung des Gerichts bereits aus dem klaren Verweis des § 4 Abs. 3 BAO auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld.“

Es wäre daher verfahrensgegenständlich für das abweichende Wirtschaftsjahr spätestens im April 2011 eine Berichtigung der Vorsteuern in das Rechenwerk für die Voranmeldung aufzunehmen gewesen und wurden zuletzt im Monat April 2011 unrichtig Vorsteuern in voller

Höhe geltend gemacht, damit ist mit Ablauf des Monats der Abgabenanspruch entstanden, dessen Geltendmachungsmöglichkeit mittels Bescheiderlassung durch Verlängerungshandlungen zwar bis in das Jahr 2021 erstreckt werden konnte, jedoch nur bis zum Eintritt der absoluten Festsetzungsverjährung.

Der Abgabenanspruch der monatlich selbst zu berechnenden Umsatzsteuer im Voranmeldungszeitraum entsteht unabhängig von einer Wahrnehmung oder Unterlassung einer Erklärungspflicht einer bei deren Fälligkeit zu meldenden Zahllast oder der Geltendmachung einer Gutschrift für einen Voranmeldungszeitraum.

Der Abgabenbescheid erging erst am 6.5.2021, somit knapp außerhalb der absoluten Festsetzungsverjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO, die an die Entstehung des Abgabenanspruches anknüpft.

Dass derzeit weiterhin ein Beschwerdeverfahren zur Festsetzung der Umsatzsteuer 2011 nach einem Vorlageantrag dazu offen ist, hat auch keinen Einfluss mehr auf die damit gemäß § 207 Abs. 2 BAO am 10.5.2021 bereits eingetreten gewesene absolute Verjährung hinsichtlich der Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG.

Der Bescheid über die Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG war somit ohne weiteres Eingehen auf das sonstige Beschwerdevorbringen ersatzlos aufzuheben.

Zu Spruchpunkt II. (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.

Zur Rechtsfrage der Entstehung des Abgabenanspruches bei unrichtiger Geltendmachung eines Vorsteuerabzuges gibt es bisher keine Judikatur des VwGH.

Dieses Erkenntnis weicht zudem von der Rechtsansicht der Berufungsentscheidung des UFS v. 11.2.2013, RV/0022-S/13 ab, Übereinstimmung besteht mit der Berufungsentscheidung des UFS v. 28.2.2012, RV/0260-I/10 und dem in der Begründung dieses Erkenntnisses zitierten Erkenntnis des BFG v. 31.8.2021, RV/7103059/2017.

Der folgende Rechtssatz aus dem Erkenntnis des VwGH vom 21.10.1993, 91/15/0077:
„Abgabenansprüche im engeren Sinn und auch Rückforderungsansprüche entstehen jeweils zu dem Zeitpunkt, in dem ein gesetzlicher Tatbestand, mit dessen Konkretisierung das Gesetz Abgabenrechtsfolgen verbindet, verwirklicht wird. Das bedeutet, dass es sich bei einem Rückforderungsanspruch des Abgabepflichtigen um nichts anderes handelt, als um einen

"negativen Abgabenanspruch" der Abgabenbehörde. Somit entsteht der Rückforderungsanspruch aus der Veranlagung zur Umsatzsteuer (spätestens) mit Ablauf des jeweils veranlagten Jahres. Auf den Zeitpunkt der Bescheiderlassung kommt es hingegen nicht an. Damit wird die Durchsetzbarkeit des Anspruches des Abgabepflichtigen gegenüber der Abgabenbehörde, nicht aber das Entstehen des Anspruches bewirkt.“ spricht für die Richtigkeit der Entscheidung des BFG in dieser Beschwerdesache, es wird aber auch in diesem Erkenntnis keine explizierte Aussage zur Entstehung des Abgabenanspruches bei unrichtig geltend gemachter Vorsteuer getroffen.

Wien, am 23. Juni 2022