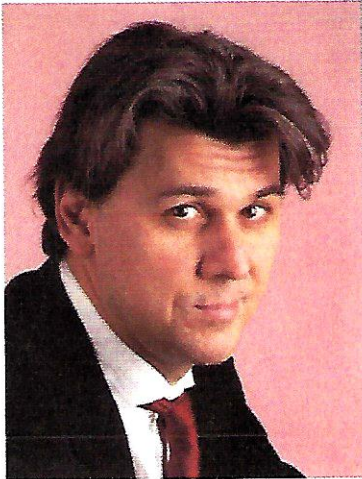


Direkte oder indirekte Selbstanzeige durch die Umsatzsteuerjahreserklärung



Mag. Erich Wolf,
WP

Mag. Michael Neischl,
StB



Die gesetzlichen Anforderungen für eine strafbefreiende Selbstanzeige wurden durch die jüngste Finanzstrafgesetznovelle bedeutend verschärft.¹ Zudem treten neue Rechtsunsicherheiten und enorme Haftungsgefahren für Steuerpflichtige und deren Berater auf. Besondere Risiken stellen sich durch die „direkte“ oder „indirekte Selbstanzeige“ bei der Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärungen.

Bisher galt die Umsatzsteuerjahreserklärung bei einer Nachforderung unter bestimmten Voraussetzungen als Selbstanzeige mit entsprechend schuldbeitfreiender Wirkung, wenn sie vom Täter beim Finanzamt eingebracht und die offenen Beträge rechtzeitig bezahlt wurden.²

Zahlungsfristen bei Selbstanzeige von Umsatzsteuern

Voraussetzung für die Straffreiheit ist die tätige Reue. § 29 Abs 2 FinStrG legt fest, dass die Straffreiheit nur insoweit eintritt, als ... 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 schuldbeitfreiender Wirkung entrichtet werden.

Bei der Umsatzsteuer ist die „1-Monats-Frist“ in drei Varianten zu beachten.³

1. Umsatzsteuer-Vorauszahlungsdelikte sollen noch vor Abgabe der Jahresumsatzsteuererklärung saniert werden: Die Monatsfrist beginnt ab Erstattung der Selbstanzeige beim Finanzamt (persönliche Überreichung im Infocenter, Posteingangsstempel der Behörde).
2. Die Einreichung der Umsatzsteuerjahreserklärung ist unverändert ein Akt der Selbstbemessung von Abgaben (wie auch die Voranmeldungen). Die Monatsfrist beginnt ab Einreichung der Umsatzsteuerjahreserklärung zu laufen.
3. Wenn die bereits veranlagte Umsatzsteuer durch eine (weitere) Selbstanzeige saniert werden soll, liegt eine veranlagte Steuer vor und der Fristenlauf beginnt mit der Bekanntgabe des geschuldeten Betrages mittels Umsatzsteuerbescheid. Dieser Fall wurde allerdings durch die jüngste Finanzstrafgesetznovelle insoweit verschärft, als einer zweiten Selbstanzeige zu derselben Abgabe im gleichen Zeitraum keine strafbeitfreiende Wirkung mehr zukommen soll.⁴

In der Praxis haben Zahlungsvereichterungsansuchen eine große Bedeutung, da viele Steuerpflichtige mangels Liquidität die aus der Selbstanzeige resultierenden Abgabebeträge nicht binnen der Monatsfrist einzahlen können. Die Frist für die tätige Reue (Schadensgutmachung) kann gemäß § 29 Abs. 2 vorletzter Satz FinStrG durch die Gewährung von Zahlungsvereichterungen (Stundung oder Ratenvereinbarung) auf höchstens zwei Jahre verlängert werden. Gemäß der herrschenden Ansicht ist von einem rechtzeitigen Ansuchen um Zahlungsvereichterung auszugehen, wenn der Antrag innerhalb der 1-Monats-Frist eingebracht wird – bei Abweisung steht dann eine Nachfrist von einem weiteren Monat zu.⁵ Dies bedeutet, dass bei Selbstbemessungsabgaben (Sanierung der Umsatzsteuervoranmeldungen entweder noch vor der Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung oder im Zuge der Umsatzsteuerjahreserklärung) binnen Monatsfrist ab Erstattung der Selbstanzeige auch der Antrag auf Zahlungsvereichterung gestellt werden muss.

In der Praxis scheitert die Straffreiheit oft an Fristverletzungen im Zusammenhang mit der rechtzeitigen Einbringung von Zahlungsvereichterungsansuchen.

Aufgliederung der Restschuld auf Voranmeldungszeiträume und Täterbenennung

Gemäß der herrschenden Ansicht⁶ als auch nach der Judikatur der Höchstgerichte⁷ gilt als konkludente Selbstanzeige für Verfehlungen im Voranmeldungszeitraum, wenn eine Restschuld aufweisende – richtige – Umsatzsteuerjahreserklärung kommentarlos eingereicht wird. Dies in der Praxis auch dann, wenn es an der Zuordnung des nicht entrichteten Abgabebetrags zum jeweiligen Voranmeldungszeitraum fehlt.⁸

Die strafbefreiende Wirkung der sogenannten „indirekte Selbstanzeige“ ist allerdings in jüngster Zeit immer wieder in Diskussion geraten.⁹ Aus einer UFS-Entscheidung¹⁰ kann abgeleitet werden, dass es für eine vollständige strafbefreiende Wirkung für Verfehlungen in den Voranmeldungszeiträumen einer „zutreffenden Restschuldanzeige“ in der Umsatzsteuerjahreserklärung bedarf – vor allem dann, wenn der strafbestimmende Wertbetrag von der ausgewiesenen Restschuld in der Umsatzsteuerjahreserklärung abweicht (weil einzelne Umsatzsteuervoranmeldungen zu Gutschriften führten). In der Beratungspraxis ist es daher aus Vorsichtsgründen dringend zu empfehlen, eine betragsmäßige Aufgliederung der Verfehlungen auf die Voranmeldungszeiträume der Umsatzsteuerjahreserklärung beizulegen.

Eine weitere Problematik in der Praxis ergibt sich dadurch, dass eine indirekte

Selbstanzeige an sich keine explizite Täterbenennung enthält, welche aber gemäß § 29 Abs 5 FinStrG gefordert wird. Bei Einzelunternehmen akzeptiert die Finanz in aller Regel indirekte Selbstanzeigen ohne explizite Täterbenennung. Bei Gesellschaften wird eine indirekte Selbstanzeige mittels Umsatzsteuerjahreserklärung ohne explizite Täterbenennung allerdings regelmäßig nicht ausreichen.¹¹

Schon in der Vergangenheit ergab sich daraus eine Fülle von Problemen bei den Abgaben von „indirekten“ – d.h. konkludenten – Selbstanzeigen im Zuge der Jahresklärungen. In aller Regel werden die Erklärungen elektronisch vom Steuerberater eingereicht. Es gibt dazu auch eine gesetzliche Verpflichtung, nicht in Papierform sondern elektronisch zu melden.¹² In der Praxis stellt sich daher die Frage, wie eine elektronische Steuererklärung mit korrekter indirekter Selbstanzeige möglich ist, wenn eine Abgabe in Papierform doch ausgeschlossen ist.

Gibt es mehrere Täter (Steuerberater, Buchhalter, mehrere Geschäftsführer, ...), dann ist der Genuss der Strafbefreiung in der Praxis fast unmöglich, da eine explizite Benennung aller möglichen Täter fast immer an Informations- und Kommunikationsdefiziten scheitert.

Verschärfungen durch die Finanzstrafgesetznovelle 2014

Durch die Neuregelung des Finanzstrafgesetzes in Zusammenhang mit den Verschärfungen bei Selbstanzeigen

kommen zu den bisherigen Unklarheiten neue Rechtsunsicherheiten hinzu. In den Genuss einer Straffreiheit gelangten Abgabepflichtige gemäß § 29 Abs 3 lit d der Finanzstrafgesetznovelle 2014 nur dann, wenn nicht bereits einmal hinsichtlich desselben Abgabenspruchs eine Selbstanzeige erstattet worden ist. Von diesem Ausschluss sind auch Finanzvergehen erfasst, die bloß leicht fahrlässig begangen wurden. In der Praxis kommt es immer wieder vor, dass dem Abgabepflichtigen – oder seinem Berater – bei Einreichung der Selbstanzeige gar nicht bewusst ist, dass ihm versehentlich noch ein weiterer Fehler mit einer Abgabenverkürzung unterlaufen ist. Um wieder vollständig „steuererhlich“ zu werden, müsste er daher eine zweite Selbstanzeige erstatten. Diese Möglichkeit besteht seit 1.10.2014 nicht mehr, sodass es zu einer deutlichen Verschärfung der Rechtslage und zu einer Erhöhung des Risikos einer empfindlichen Strafe gekommen ist.

Eine weitere Problematik ergibt sich aus den Zuschlägen (§ 29 (6) FinstrG). Künftig regelt § 29 Absatz 6 der Finanzstrafgesetznovelle 2014, dass Selbstanzeigen anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren Anmeldung oder sonstiger Bekanntgabe für vorsätzlich oder grob fahrlässig begangene Finanzvergehen nur dann Straffreiheit bewirken, wenn auch ein Strafzuschlag („Mehrbetrag“) entrichtet wird.

BAO Handbuch: DAS Nachschlagewerk zur BAO

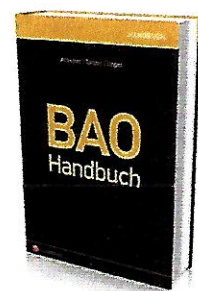
In diesem Handbuch werden sämtliche Bestimmungen der Bundesabgabenordnung samt den seit 1. Jänner 2014 geltenden Neuerungen kompakt und übersichtlich dargestellt. Das Autorenteam, das sich aus Rechtsvertretung, Wissenschaft und Rechtsprechung zusammensetzt, garantiert eine ganzheitliche Auseinandersetzung mit den komplexen Fragestellungen. Zahlreiche Literatur- und Judikaturnachweise sowie die detaillierte Aufarbeitung der wichtigsten Rechtsfragen tragen zu einem hohen praktischen Nutzen dieses Werkes bei.

Die Autoren: Althuber/Tanzer/Unger



JETZT BESTELLEN!

E-Mail: bestellung@lexisnexis.at | Tel.: +43-1-534 52-5555
Versandkostenfreie Lieferung bei Bestellung unter shop.lexisnexis.at



Preis ca. € 165,-
Wien 2014 | ca. 920 Seiten
Best.-Nr. 926501
ISBN 978-3-7007-5687-3
Erscheint im Dezember 2014

Der Zuschlag wird – je nach Höhe der von der Selbstanzeige umfassten Abgabenverkürzung – gestaffelt festgesetzt.¹³ Der gestaffelte Strafzuschlag beträgt wie folgt:

- bei einer Abgabenverkürzung bis zu EUR 33.000,- beträgt der Zuschlag 5%,
- bei einer Abgabenverkürzung über EUR 33.000,- bis zu EUR 100.000,- kommt es zu einem Zuschlag von 15%,
- bei einer Abgabenverkürzung über EUR 100.000,- bis zu EUR 250.000,- erhöht sich der Zuschlag auf 20%,
- und bei einer Abgabenverkürzung über EUR 250.000,- beträgt der Zuschlag 30%.

Allerdings wird im Falle bloß leichter Fahrlässigkeit kein Zuschlag festgesetzt. In der Praxis stellt sich die Abgrenzung zwischen leichter und grober Fahrlässigkeit regelmäßig als schwierig dar. Intensive Diskussionen mit der Behörde und lang dauernde Rechtsmittel sind leider hier vorprogrammiert.

Gilt schon die Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung mit einer Nachzahlung als Selbstanzeige, dann wird jede weitere Selbstanzeige gemäß § 29 Abs 3 lit d FinStrG z.B. im Rahmen einer späteren Betriebsprüfung wirkungslos hinsichtlich der Schuldbefreiung. Wer entscheidet bei einer späteren Selbstanzeige, welche Beträge außerhalb des strafbestimmenden Wertbetrages bleiben? Müssen etwaige Mit- oder Beitragstäter für den gesamten Betrag (USt-Jahreserklärung und spätere Selbstanzeige) eine gesonderte Selbstanzeige machen? Ist dies dann überhaupt für die Nachzahlung aus der Jahreserklärung noch möglich?

Wird die Behörde nicht vermehrt bei Nachzahlungen anlässlich von abgabenbehördlichen Prüfungen Finanzstrafverfahren einleiten, um zumindest den Zuschlag zu lukrieren (ist die Behörde nicht sogar dazu verpflichtet)?

Mögliche Strategien von Steuerpflichtigen

Die Motivation, eine Umsatzsteuerjahreserklärung mit Nachzahlung, abzugeben,

wird sinken. Für Wirtschaftstreuhand könnte eine Selbstanzeige im Rahmen der Umsatzsteuerjahreserklärung unter Umständen einen Haftungstatbestand hervorrufen, z.B. dann, wenn damit die Möglichkeit einer Selbstanzeige bei einer folgenden Betriebsprüfung verwirkt wird.

Dilemma in der Beratungspraxis

Es kann nicht im Sinne des Gesetzgebers sein, dass der redliche Steuerpflichtige (und sein Berater), der eine Differenz in der Umsatzsteuer erkannt hat und diese melden möchte, schlechter gestellt wird als jener Steuerpflichtige, der die erkannte Differenz nicht meldet und wartet bis er bei einer etwaigen Betriebsprüfung eine Selbstanzeige einbringen muss. Äußerst problematisch wird die Lage für den Steuerberater, der abwägen muss, ob er durch die Meldung einer Differenz zu Lasten des Fiskus in der Jahreserklärung seines Klienten nicht mehr Haftung in Kauf nimmt. Einerseits legt er eine Differenz offen, die u.U. nicht als Selbstanzeige anerkannt werden könnte, andererseits könnte ja bei einer späteren Selbstanzeige behauptet werden, dass der bereits in der Jahreserklärung offengelegte Betrag der Behörde ja schon vor der Selbstanzeige bekannt war!

Lösungsansätze

Die Finanzbehörde und der Gesetzgeber sind aufgefordert, Klarheit darüber zu schaffen, wie die oben erwähnten Zweifelsfragen auszulegen sind.

Unser Lösungsansatz ist, in der Umsatzsteuerjahreserklärung ein eigenes Eingabefeld vorzusehen, in dem anzugeben ist, für welche Personen (bzw. in welcher Verantwortung) die Erklärung eingereicht wird. Damit können diese in der Erklärung genannten Personen dann gegebenenfalls als potenzielle (und strafbefreite Täter) im finanzstrafrechtlichen Sinne gelten.

Weiters ist klarzustellen, dass die Erklärung auch für den Wirtschaftstreuhand, der sie elektronisch einreicht, im Ausmaß der erklärten Nachzahlung schuldbefreiende Wirkung als etwaiger Mit- oder Beitragstäter entfaltet.

Aus berufspolitischer Sicht ist es unseres Erachtens äußerst problematisch, wenn die Zusammenarbeit zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen durch die Verschärfungen bei der Selbstanzeige und zudem durch Rechtsunsicherheiten und Haftungsängste gestört wird. Selbstanzeigen bringen nämlich Vorteile für beide Parteien: Der Fiskus bekommt einfach und unbürokratisch die nicht sofort entrichteten Steuereinnahmen und der Steuerpflichtige behält seine weiße Weste. Aus unserer Sicht ist es bedauerlich, dass dieses gute System somit gefährdet ist oder womöglich sogar zerstört wird.

1 § 29 Abs 6 FinStrG idF BGBl 65/ 2014 mit Wirkung ab 1.10.2014.

2 Vgl. Pohanka/Schrottmeier, SWK-Heft 26/2014, 1148.

3 Vgl. Pohanka/Schrottmeier, SWK-Heft 26/2014, 1148.

4 § 29 Abs 3 lit d FinStrG idF BGBl 65/2014 ab 1.10.2014.

5 Vgl. Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, FinStrG, I. Band, 4. Auflage, § 29 Rz 12 ff.

6 zB Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht, 3. Auflage (2008) Rz 1081; Plückhahn, SWK-Heft 13/1986, A V 29; Scheil, Die Selbstanzeige nach § 29 FinStrG (1995), Rz 324; Fellner, FinStrG I, 6. Auflage, §§ 29 und 30 FinStrG, Rz 11a; Schrottmeier, Selbstanzeige, 2. Auflage, Rz 344 f.

7 zB VwGH 18.1.1996, 93/15/0170; OGH 2.4.1998, 115 Os 26/98, 27.8.1988, 12 Os 41/98; 1.1.2008, 13 OPs 76/08p.

8 Klarstellend in § 29 Abs 7 FinStrG idF BGBl I 2012/112 ab 15.12.2012.

9 Vgl. Schrottmeier/Plückhahn, SWK-Heft 3/2013, 135; Pohanka/Schrottmeier, SWK-Heft 26/2014, 1151.

10 Vgl. UFS 10.7.2012, FSRV/0101-L/10.

11 Für dem Anzeiger erübrigt sich die explizite Täterbenennung seit der Finanzstrafgesetznovelle 2010; siehe § 29 Abs 5 FinStrG idF BGBl 2010/104 ab 1.1.2011; Vgl. Schrottmeier/Plückhahn, SWK-Heft 3/2013, 135.

12 § 44 Abs 8 EStG sieht die Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung vor.

13 § 29 Abs 5 FinStrG idF BGBl 65/2014 mit Wirkung ab 1.10.2014.