



Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 2, Hofrat Dr. Peter Binder, in der Finanzstrafsache gegen KH, Erotikmassagen, geb. 19XX, in O, vertreten durch Mag. Dr. Karl Heinz Berger, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, 4910 Ried, Hauptplatz 38, über die Beschwerde des Beschuldigten vom 11. Mai 2006 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) des Finanzamtes Braunau Ried Schärching, vertreten durch HR Dr. Johannes Stäudelmayer, vom 20. April 2006, SN 041-2006/00095-001,

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben und der bekämpfte Einleitungsbescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 20. April 2006 hat das Finanzamt Braunau Ried Schärching als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer (Bf.) zur SN 041-2006/00095-001 ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser im Amtsbereich des genannten Finanzamtes vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung an Umsatzsteuer für den Zeitraum 07-11/05 iHv. insgesamt 3.067,00 € bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe und dadurch ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen zu haben.

In der Begründung wurde auf die Ergebnisse einer unter der ABNr. 12 beim Beschuldigten durchgeführten Betriebsprüfung verwiesen. Der bei Prüfungsbeginn erstatteten, mit der

Entrichtung des gesamten Umsatzsteuerjahresbetrages 2005 einhergehenden Selbstanzeige könne insofern keine strafbefreiende Wirkung zuerkannt werden, als bereits mit dem Ankündigungsschreiben vom 9. Februar 2006 mitgeteilt worden war, dass dem Finanzamt die Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. die Nichtleistung von Vorauszahlungen bekannt war und damit die Tat zum Zeitpunkt der Selbstanzeige bereits entdeckt bzw. dies auch dem Anzeiger bekannt gewesen sei.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 11. Mai 2006, ergänzt mit Schreiben vom 15. Mai bzw. vom 20. Juni 2006, in welcher im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Da aus der in der Prüfungsankündigung mitgeteilten bloßen Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen oder dem Ausbleiben von Umsatzsteuervorauszahlungen allein noch nicht auf die Verwirklichung eines Finanzvergehens iSd. § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG geschlossen werden könne (vgl. z. B. OGH vom 24. Juni 1999, 11 Os 49/99, ÖStZB 1999, 717), liege keine bzw. jedenfalls keine dem Anzeiger bekannte Tatentdeckung iSd. § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG vor. So sei einerseits zweifelhaft, ob der Abgabenbehörde zum Zeitpunkt des Prüfungsauftrages die klare Überschreitung der Kleinunternehmergrenze im Anfangsjahr 2004 bekannt gewesen sei, da die Jahresumsatzsteuererklärung 2004 (keine Voranmeldungen bzw. Vorauszahlungen) ja erst mit der verfahrensgegenständlichen Selbstanzeige abgegeben worden sei und sei andererseits eine allfällige behördliche Tatentdeckung dem Bf. auf Grund der allgemein gehaltenen Formulierung der Prüfungsankündigung keinesfalls bekannt gewesen. Im Übrigen bestünden auch Zweifel an der subjektiven Tatseite des im Einleitungsbescheid angezogenen Finanzvergehens, auf die jedoch erst im Bedarfsfall näher eingegangen werde. Es werde daher, da eine strafbefreiende Selbstanzeige vorliege, die Einstellung des Strafverfahrens beantragt.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr zukommenden Verständigungen bzw. Mitteilungen darauf zu prüfen, ob genügend Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind. Gemäß Abs. 3 leg. cit. ist von der Einleitung eines Strafverfahrens abzusehen, wenn

- a) die Tat mangels ausreichender Anhaltspunkte voraussichtlich nicht erwiesen werden kann,
- b) die Tat kein Finanzvergehen bildet;
- c) der Verdächtige die ihm zur Last gelegte Tat nicht begangen hat oder Rechtfertigungs-, Schuldausschließungsgründe oder Strafausschließungs- oder –Aufhebungsgründe, letzteres z. B. in Form einer strafbefreienden Selbstanzeige, vorliegen,

- d) Umstände vorliegen, welche die Verfolgung des Täters hindern, oder
- e) wenn die Tat im Ausland begangen und der Täter dafür schon im Ausland gestraft worden ist und nicht anzunehmen ist, dass die Finanzstrafbehörde eine strengere Strafe verhängen werde.

Ob im konkreten Einzelfall die Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ausreichen, ist aus der Summe der sich an Hand der bisherigen Ermittlungsergebnisse ergebenden Anhaltspunkte zu beurteilen. Es genügt jedoch, wenn gegen den Bf. ein entsprechender Tatverdacht besteht. Das heißt, es müssen hinreichende Gründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass der Verdächtige als Täter eines konkreten Finanzvergehens in Frage kommt, und es im Sinne eines höheren Wahrscheinlichkeitsgrades nicht sicher ist, dass einer der im Abs. 3 lit. a bis e taxativ angeführten Gründe für die Abstandnahme von der Einleitung des Strafverfahrens vorliegt (vgl. VwGH vom 31. März 2004, 23/13/0152).

Verdacht ist die Kenntnis von Tatsachen, aus denen nach der (allgemeinen) Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann. Bloße Vermutungen allein reichen für die Einleitung des Finanzstrafverfahrens nicht aus (vgl. VwGH vom 26. November 2002, 2002/15/0125). Nicht jedoch ist es in diesem Verfahrensstadium schon Aufgabe der Finanzstrafbehörde(n), das Vorliegen eines Finanzvergehens konkret, d. h. in einer jeden Zweifel nach § 98 Abs. 3 FinStrG ausschließenden Art, nachzuweisen oder auch nur die Ergebnisse des durch die Einleitung erst in Gang gesetzten förmlichen Strafverfahrens vorwegzunehmen, weil die für die Subsumtion unter den finanzstrafrechtlichen Tatbestand letztlich entscheidenden Fragen erst im anschließenden, u. a. vom Grundsatz des "in dubio pro reo" getragenen Untersuchungsverfahren einer (endgültigen) Klärung zuzuführen sind bzw. sein werden (vgl. z. B. VwGH vom 19. Februar 1991, 90/14/0078).

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

Abs. 3 lit. b leg. cit. zufolge ist eine (derartige) Abgabenverkürzung bewirkt, wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) wurden. Als Verkürzung ist dabei jede Beeinträchtigung einer Abgabe in Bezug auf deren Höhe und Fälligkeit anzusehen, sodass eine tatbildmäßige Verkürzung bereits dann bewirkt ist, wenn die Abgabe dem anspruchsberechtigten Steuergläubiger nicht zu dem Zeitpunkt zufließt, in dem dieser nach den Abgabenvorschriften erstmals darauf Anspruch hätte (vgl. VwGH vom 15. Dezember 1993, 93/13/0055).

Gemäß § 29 Abs. 1 FinStrG wird derjenige, der sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, insoweit straffrei, als er seine Verfehlung der zur Handhabung der verletzten Abgaben- oder Monopolvorschriften zuständigen Behörde oder einer sachlich zuständigen Finanzstrafbehörde darlegt.

War mit der Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt die Straffreiheit gemäß Abs. 2 leg. cit. nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offengelegt und die sich daraus ergebenden Beträge, die der Anzeiger schuldet oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, den Abgaben- bzw. Monopolvorschriften entsprechend entrichtet werden.

Obwohl eine ausdrückliche Bestimmung, wonach bei Selbstbemessungsabgaben die Erstattung einer Selbstanzeige durch bloße Entrichtung möglich ist, im FinStrG nicht (mehr) enthalten ist, wird zumindest in jenen Fällen, in denen als Täter eines entsprechenden Finanzvergehens grundsätzlich nur eine Person in Frage kommt (vgl. dazu § 29 Abs. 5 FinStrG bzw. VwGH vom 14. April 1993, 92/13/0278), die bloße Entrichtung der für einen bestimmten Zeitraum bekannt gegebenen Selbstbemessungsabgabe nach wie vor ausreichen (vgl. FBA FinStrGNov 1975 bzw. Reger/Hacker/Kneidinger, Finanzstrafgesetz³, K 29/7).

Straffreiheit (der ansonsten ordnungsgemäß erstatteten Selbstanzeige) tritt u. a. jedoch dann nicht ein, wenn die Tat zum Zeitpunkt der Selbstanzeige bereits ganz oder zum Teil entdeckt war und dies dem Anzeiger bekannt war (§ 29 Abs. 3 lit. b 1. Halbsatz FinStrG).

Laut Veranlagungsakt StNr. 34 des bezeichneten Finanzamtes betreibt der in Deutschland wohnhafte und von Beginn seiner inländischen Tätigkeit an im Abgabenverfahren durch den nunmehr unter Berufung auf eine erteilte Vollmacht auch im Strafverfahren einschreitenden Steuerberater vertretene Bf. (§ 1 Abs. 3 EStG 1988) als Einzelunternehmer an der im Spruch angeführten Anschrift seit Juni 2004 einen Gewerbebetrieb mit dem Unternehmensgegenstand Erotik-Massagen und erzielt aus der Vermietung von Zimmern eines an der genannten Anschrift angemieteten Einfamilienhauses an mehrere, ebenfalls iSd. § 1 Abs. 3 EStG 1988 beschränkt steuerpflichtige Masseusen, wobei diese jeweils 50 % des aus den angebotenen bzw. durchgeführten Dienstleistungen erzielten Einkommens an den Bf. als Miete zu entrichten haben, Einkünfte iSd. § 23 EStG 1988 bzw. führt (als Unternehmer) Umsätze iSd. UStG 1994 aus. Im anlässlich der Aufnahme der inländischen Tätigkeit ausgefüllten Fragebogen (Verf 24 vom 10. September 2004 laut Veranlagungsakt StNr. 34) bezifferte der Bf. seinen voraussichtlichen Jahresumsatz im Eröffnungsjahr mit 20.000,00 € bzw. den des Folgejahres mit 30.000,00 €; ein Regelbesteuerungsantrag gemäß § 6 Abs. 1 Z. 27 iVm. Abs. 3 UStG 1994 wurde nicht gestellt.

In der Folge wurden seitens des zur Abfuhr der einzubehaltenden Abzugsteuer iSd. §§ 99 Abs. 1 Z. 1 iVm. 101 EStG 1988 gemäß den Vorschriften des UStG 1994 mit der Überschreitung der Kleinunternehmergrenze (vgl. § 6 Abs. 1 Z. 27 leg. cit) nach Maßgabe des § 21 UStG 1994 zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen verpflichteten Bf. bis zum 10. Februar 2006 weder Voranmeldungen iSd. § 21 Abs. 1 UStG 1994 eingereicht noch Vorauszahlungen an Umsatzsteuer (vgl. § 21 Abs. 1 2. Unterabsatz iVm. § 1 der VO BGBl II 1998/206 idgF.) entrichtet.

Mit abgabenbehördlichem Schreiben vom 9. Februar 2006 (zugestellt am 10. Februar 2006) wurde dem Bf. für die 8. Kalenderwoche 2006 die Durchführung einer Außenprüfung betreffend die Umsatzsteuer 07-12/2005 mit folgendem Wortlaut angekündigt: „Dem h. o. Finanzamt ist bekannt, daß im ... angeführten Zeitraum (tlw) keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben wurden bzw. keine Umsatzsteuerzahlungen geleistet wurden, obwohl nachweislich Umsätze ausgeführt wurden. ...“

Am 10. Februar 2006 reichte der Bf. (durch seinen ausgewiesenen steuerlichen Vertreter) eine (elektronische) Voranmeldung betreff. die Umsatzsteuer 01/2006 (Zahllast: 730,84 €) und am 13. Februar 2006 (ebenfalls elektronisch) die Jahresumsatzsteuererklärung für 2004 [Zahllast: 7.000,97 €, bei einem Gesamtumsatz von 37.100,00 € (20 %) und Vorsteuern iHv. 419,03 €] ein und erging am 16. Februar 2006 ein entsprechender Jahresumsatzsteuerbescheid 2004. Am gleichen Tag entrichtete der Bf. mit Verrechnungsweisung iSd. § 214 Abs. 4 BAO die Umsatzsteuer 2005 iHv. 5.773,67 € auf das zur angeführten StNr. gehörige Abgabenkonto. Vor bzw. zum Beginn (vgl. Seite 4 des Arbeitsbogens) der angekündigten abgabenrechtlichen Umsatzsteuersonderprüfung am 28. Februar 2006, ABNr. 12, wurde laut Niederschrift vom 13. März 2006, Tz. 1-3, vom Bf. hinsichtlich der Umsatzsteuer 07-12/2005 (formell) Selbstanzeige erstattet und dem Prüfororgan das entsprechende Belegmaterial für 2005 ausgehändigt. Am 6. März 2006 wurden die Konten mit den Buchungen für 2005 (Buchungsjournal und Kontenaufstellung), jedoch keine Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. Berechnungen der Bemessungsgrundlagen, nachgereicht, bevor schließlich am 7. März 2006 die (elektronische) Jahresumsatzsteuererklärung für 2005 [vgl. dazu Umsatzsteuerbescheid vom 9. März 2006, Bemessungsgrundlage: 72.020,83 € (20 %), Vorsteuern 8.630,50 €; Zahllast: 5.773,67 €] bei der Abgabenbehörde eingebracht wurde.

Dass der Bf., indem er entgegen der ihn treffenden abgaberechtlichen Verpflichtung jedenfalls für die im Spruch des Einleitungsbescheides genannten, nach den Ergebnissen des Abgabenverfahrens jeweils Vorauszahlungen bzw. Zahllasten ergebenden Voranmeldungszeiträume weder Vorauszahlungen entrichtet, noch die diesfalls einzureichenden Abgabenerklärungen abgegeben hat, und eine – wenn auch nur vorläufige -

Abgabenverkürzung iHv. insgesamt 5.773,67 € bewirkt hat (vgl. VwGH vom 3. Mai 2000, 98/13/0242), und somit objektiv tatbildlich iSd. § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG gehandelt hat, erschließt sich zweifelsfrei aus dem dargestellten Sachverhalt bzw. aus der zum Entscheidungszeitpunkt maßgeblichen Aktenlage.

Zur subjektiven, lediglich hinsichtlich der Umsatzsteuerverkürzung, nicht aber dem ziffernmäßigen Betrag nach direkten, ansonsten (Pflichtverletzung) aber lediglich bedingten Vorsatz erforderlichen Tatseite ist mangels gegenteiliger, sei es aus dem Akteninhalt oder auch aus dem (bisherigen) Beschwerdevorbringen hervorkommender Anhaltspunkte, festzustellen, dass dem wohl von seinem steuerlichen Vertreter (im Erstgespräch) über die Grundlagen des österreichischen Steuerrechtes bzw. über den Inhalt und die Folgewirkungen gegenüber der Abgabenbehörde abgegebener Erklärungen und somit auch über die insbesondere bei Überschreiten der Grenzen des § 6 Abs. 1 Z. 27 UStG 1994 entstehenden umsatzsteuerrechtlichen Pflicht iSd. § 21 UStG 1994 (Abgabe einer Voranmeldung bzw. Entrichtung einer Vorauszahlung) bzw. über Systematik der österreichischen Umsatzsteuer und das System der Umsatzsteuervorauszahlungen aufgeklärten Bf. auch angesichts des ohne erheblichen Mehraufwand überblickbaren laufenden Geschäftsumfanges im derzeitigen Verfahrensstadium sowohl ein bedingter Tatvorsatz (vgl. § 8 Abs. 1 letzter Halbsatz FinStrG) als auch Wissentlichkeit hinsichtlich der durch die nicht fristgerechte Entrichtung bzw. Bekanntgabe der jeweiligen Vorauszahlung bewirkten Folgen beim Abgabengläubiger vorläufig unterstellt werden kann. Wenngleich zugestanden wird, dass die sich aus der Aktenlage ergebenden derzeitigen Anhaltspunkte für ein derartiges auch subjektiv vorwerfbares Handeln nicht ausreichen würden, um eine entsprechende innere Tateinstellung beim Bf., insbesondere im Hinblick auf die Wissentlichkeit der Abgabenverkürzung, zweifelsfrei zu erweisen (vgl. § 98 Abs. 3 FinStrG), so kann dennoch, ausgehend von den bisherigen Erhebungsergebnissen nach den Grundsätzen allgemeiner Lebenserfahrung vom feststehenden Sachverhalt mit der im derzeitigen Stadium erforderlichen Wahrscheinlichkeit auf einen entsprechenden Tatverdacht iSd. § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG geschlossen werden.

Zur Rechtzeitigkeit der nach den obigen Ausführungen noch vor Beginn der abgabenrechtlichen Prüfung erstatteten, mit einer Entrichtung des Abgabebetrages einhergehenden, Selbstanzeige iSd. § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG bzw. zu der nach Ansicht der Finanzstrafbehörde erster Rechtsstufe der Annahme einer strafbefreienden Wirkung entgegenstehenden, weil vorherigen und dem Bf. auch bekannten Tatentdeckung, ist eingangs darauf zu verweisen, dass eine Tat erst dann entdeckt ist, wenn sich der Verdacht insoweit verdichtet hat, dass bei vorläufiger Tatbeurteilung der Nachweis der Verwirklichung des objektiven Tatbestandes eines Finanzvergehens wahrscheinlich ist. Solange ein objektiv erfassbares und tatsächlich wahrgenommenes Geschehen nicht zum Schluss auf ein im

FinStrG vertypertes Vergehen nötigt, sondern noch andere Deutungsmöglichkeiten offen sind, ist jedoch die Tat (noch) nicht einmal teilweise entdeckt (vgl. z. B. VwGH vom 21. März 2002, 2001/16/0471, ÖJZ 2004, 72, 20 F, und die dort angeführten Nachweise bzw. UFS vom 24. Juni 2004, FSRV/0165-W/03).

Im Anlassfall ging die Abgabenbehörde, offenbar in Würdigung der am Abgabekonto für 2005 eingegangenen Zahlungen an Abzugsteuer, zutreffenderweise von entsprechenden, jeweils auch Verpflichtungen iSd. § 21 UStG 1994 auslösenden Umsätzen des Bf. in den Voranmeldungszeiträumen 07-12/2005 aus. Mit der im Übrigen auch nicht der in Reger/Hacker/Kneidinger aaO, K 29/18, erster Absatz, letzter Satz, zur Vermeidung von Missverständnissen im Zusammenhang mit Prüfungsaufträgen gemäß § 99 FinStrG (vgl. OGH vom 9. November 2000, 15 Os 121/00) zweckmäßigerweise vorgeschlagenen Form entsprechenden Prüfungsankündigung wurde dem Bf. in der Prüfungsankündigung vom 9. Februar 2006 jedoch lediglich mitgeteilt, dass trotz nachweislicher Umsätze für die im Prüfungsauftrag angeführten Zeiträume weder Voranmeldungen eingereicht, noch Vorauszahlungen geleistet worden seien. Da aber eine (nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG tatbestandsmäßige) Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen iSd. § 21 Abs. 1 UStG 1994 voraussetzt, dass sich für den betreffenden Zeitraum (aufgrund der Selbstberechnung) überhaupt eine Abgabenschuld, d. h. eine Vorauszahlung ergibt (vgl. OGH vom 25. August 1998, 11 Os 41/98), und die im Übrigen auch keine Verfolgungshandlung iSd. § 29 Abs. 3 lit. a FinStrG darstellende (abgabenbehördliche) Mitteilung keinen Hinweis auf sich nach der Saldierung mit allfälligen abzugsfähigen Vorsteuern iSd. § 12 UStG 1994 ergebende Zahllasten für die einzelnen Zeiträume enthält, damit aber das dem Bf. vor der Erstattung der Selbstanzeige bekannt gegebene Geschehen die theoretische Möglichkeit offenlässt, dass mangels entsprechender Zahllasten überhaupt keine bzw. allenfalls teilweise eine Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen bestanden hat, steht die dargestellte Aktenlage der Annahme einer strafbefreienden, einer Verfahrenseinleitung gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG im Grunde des § 82 Abs. 3 lit. c leg. cit. hinderlichen, Selbstanzeige nach Ansicht der erkennenden Behörde nicht entgegen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Linz, am 14. März 2007