



Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, in der Finanzstrafsache gegen S, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 30. Dezember 2009 gegen den Bescheid über die Einleitung des Strafverfahrens gemäß § 83 Abs. 2 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) des Finanzamtes Graz-Umgebung als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 1. Dezember 2009, StrNr. 001,

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist handelsrechtlicher Geschäftsführer der im Finanzamtsbereich ansässigen P.GmbH.

Im Zuge einer bei der GmbH durchgeführten Umsatzsteuerprüfung über die Voranmeldungszeiträume 6-11/2007 stellte der Prüfer fest, dass im Prüfungszeitraum weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet wurden.

Mit der Strafverfügung des Finanzamtes Graz-Umgebung als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 24. Juli 2008 wurde der Bf. der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a

FinStrG (strafbestimmender Wertbetrag 16.984,01 €) für schuldig erkannt und über ihn eine Geldstrafe in der Höhe von 8.000,00 € verhängt.

Vor Prüfungsbeginn einer Umsatzsteuerprüfung über die Voranmeldungszeiträume 1-11/2008 erstattete der Bf. Selbstanzeige und legte dem Prüfer die bis dahin nicht eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen für die geprüften Monate vor (Zahllast gesamt 32.597,83 €). Weiters beantragte er die Entrichtung der offenen Steuerrückstände in monatlichen Raten von März bis Dezember 2009.

Mit dem Bescheid vom 1. Dezember 2009 leitete das Finanzamt Graz-Umgebung als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Bf. ein Finanzstrafverfahren nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ein, weil der Verdacht bestehe, dass dieser vorsätzlich als handelsrechtlicher Geschäftsführer der P.GmbH unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung an Umsatzsteuer für den Zeitraum 1-11/2008 in der Höhe von 32.597,83 € bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe.

Begründend wird ausgeführt, auf dem Abgabenkonto der P.GmbH sei der Umstand offensichtlich, dass im verfahrensgegenständlichen Zeitraum weder Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet noch rechtzeitig Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht worden seien. Der Bf. habe zwar zu Beginn der Umsatzsteuerprüfung dem Prüfer die Umsatzsteuervoranmeldungen übergeben, der Selbstanzeige komme aber keine strafbefreiende Wirkung zu, da eine rechtzeitige Entrichtung des geschuldeten Betrages nicht erfolgt sei.

Da jedem Unternehmer die Verpflichtung zur Abgabe richtiger und rechtzeitiger Umsatzsteuervoranmeldungen im Falle der Nichtentrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen bekannt sei – dem Bf. insbesondere auf Grund seiner bereits andauernden unternehmerischen Tätigkeit als Geschäftsführer und einer Vorstrafe – bestehe der begründete Verdacht, der Bf. habe zumindest vorläufig Zahlungen an Umsatzsteuer vermeiden wollen.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung (richtig: Beschwerde) vom 30. Dezember 2009 bringt der Bf. vor, der angeführte Straftatbestand liege nicht vor, da er in zwar nachlässiger bzw. fahrlässiger, aber niemals in vorsätzlicher Weise die Umsatzsteuervoranmeldungen nicht immer fristgerecht abgegeben habe. Eine vorsätzliche Hinterziehung sei schon deshalb nicht möglich, da die offenen Beträge ohnedies spätestens mit der Bilanzerstellung bekanntgegeben werden (müssen). Dem Finanzamt sei nicht nur kein Schaden zugefügt worden, sondern es würden zusätzliche Erlöse durch Zinsen zu Gunsten des

Finanzamtes wirksam. Der offene Rückstand könne auf Grund der verbesserten Auftragslage im Jahr 2010 inklusive Zinsen für Verspätungen bezahlt werden.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

§ 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr gemäß §§ 80 oder 81 zukommenden Verständigungen und Mitteilungen darauf zu prüfen, ob genügende Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind. Das Gleiche gilt, wenn sie in anderer Weise, insbesondere aus eigener Wahrnehmung vom Verdacht eines Finanzvergehens Kenntnis erlangt. Die Prüfung ist nach den für die Feststellung des maßgeblichen Sachverhalts im Untersuchungsverfahren geltenden Bestimmungen vorzunehmen.

Ergibt die Prüfung gemäß Abs. 1, dass die Durchführung des Strafverfahrens nicht in die Zuständigkeit des Gerichtes fällt, so hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz das Strafverfahren einzuleiten. Von der Einleitung eines Strafverfahrens hat sie nur dann abzusehen und darüber einen Aktenvermerk mit Begründung aufzunehmen,

a) wenn die Tat mangels ausreichender Anhaltspunkte voraussichtlich nicht erwiesen werden kann,

b) wenn die Tat kein Finanzvergehen bildet;

c) wenn der Verdächtige die ihm zur Last gelegte Tat nicht begangen hat oder Rechtfertigungs-, Schuldausschließungsgründe oder Strafausschließungs- oder -aufhebungsgründe vorliegen,

d) wenn 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 (§ 82 Abs. 3 FinStrG).

Für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens genügt es somit, wenn gegen den Beschuldigten genügende Verdachtsgründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass er als Täter eines Finanzvergehens in Frage kommt. Ein derartiger Verdacht, der die Finanzstrafbehörde zur Einleitung eines Finanzstrafverfahrens verpflichtet, kann immer nur auf Grund einer Schlussfolgerung aus Tatsachen entstehen. Ein Verdacht ist die Kenntnis von Tatsachen, aus denen nach der Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann (vgl. beispielsweise VwGH 26.4.2001, 2000/16/0595). Der Verdacht muss sich dabei sowohl auf den objektiven als auch auf den subjektiven Tatbestand erstrecken.

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

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. b FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 bewirkt, wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) wurden.

Auf Grund der Aktenlage (Buchungsabfrage des Abgabenkontos der P.GmbH , StNr. 002, Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 5. Februar 2009) steht fest, dass für die GmbH in den verfahrensgegenständlichen Monaten beim Finanzamt weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingebracht noch Umsatzsteuerzahlungen geleistet wurden.

§ 21 Abs. 1 UStG 1994 zufolge hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat.

Eine Verpflichtung zur Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen entfällt für Unternehmer, deren Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 im vorangegangenen Kalenderjahr 100.000,00 € nicht überstiegen haben, lediglich dann, wenn die errechnete Vorauszahlung zur Gänze spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird oder wenn sich für den Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung ergibt (§ 1 der VO BGBl. II 1998/206 idF BGBl. II 2002/462 ab 2003 iVm § 21 Abs. 2 zweiter Unterabsatz UStG 1994).

Wenn der Bf. vorbringt, dem Finanzamt sei mit der Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen kein Schaden zugefügt worden, verkennt er damit, dass zum Tatbild der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG keineswegs eine endgültige Verkürzung der Abgaben gehört, sondern die Erlangung eines vorübergehenden Steuervorteils genügt. Die Verkürzung selbst zu berechnender Umsatzsteuer-Vorauszahlungen ist bereits dann bewirkt, wenn die Abgaben ganz oder teilweise nicht entrichtet wurden (siehe § 33 Abs. 3 lit. b FinStrG). Mit Verkürzung ist dabei jede Beeinträchtigung einer Abgabe in Bezug auf deren Höhe und Fälligkeit gemeint, sodass eine tatbildmäßige Abgabenverkürzung bereits dann bewirkt ist, wenn die Abgabe dem anspruchsberechtigten Gläubiger nicht bis zu dem

Zeitpunkt zufließt, zu dem sie ihm nach den Abgabenvorschriften gebührt. Die Verkürzung solcher selbst zu berechnender Abgaben ist damit bereits mit der Nichtentrichtung zu den gesetzlichen Fälligkeitsterminen bewirkt (vgl. VwGH 3.5.2000, 98/13/0242).

Die bloß vorübergehende Erlangung eines Steuervorteils dadurch, dass die Abgabe erst nach dem Fälligkeitszeitpunkt entrichtet bzw. bekannt gegeben wird, stellt bei nicht auf die endgültige Abgabenverkürzung gerichteten Finanzvergehen im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG den Regelfall dar (siehe nochmals VwGH vom 3.5.2000, 98/13/0242), weshalb im vorliegenden Fall von einem ausreichend begründeten Verdacht im Hinblick auf das Vorliegen des objektiven Tatbestandes ausgegangen werden kann.

Nach ständiger Rechtsprechung der Höchstgerichte wird das die Umsatzsteuerverkürzung im Voranmeldungsstadium umfassende Finanzvergehen des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, wenn in der Folge mit Beziehung auf denselben Betrag und denselben Steuerzeitraum die Umsatzsteuerverkürzung auch im Stadium ihrer bescheidmäßigen Festsetzung im Sinne des Tatbestandes des Finanzvergehens nach § 33 Abs. 1 FinStrG erfolgt oder zumindest versucht wird, als (straflose) "Vortat" von dem letzteren Finanzvergehen als "Haupttat" konsumiert.

Dass sich der Vorsatz des Beschuldigten hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Monate offensichtlich nur auf eine vorübergehende Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG bezogen hat, ergibt sich bereits aus der Verantwortung des Bf., die offenen Beträge müssten ohnedies mit der Bilanzerstellung bekannt gegeben werden. Im Übrigen war die Tat auf Grund der vom Finanzamt am 5. Februar 2009 durchgeführten Umsatzsteuerprüfung bereits vor dem Ende der gesetzlichen Erklärungsfrist zur Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung für 2008 entdeckt, weshalb der Bf. nicht ernstlich mit einer Tatbestandsverwirklichung nach § 33 Abs. 1 FinStrG rechnen konnte.

Insoweit der Bf. vorbringt, er habe Umsatzsteuervoranmeldungen nur in nachlässiger bzw. fahrlässiger Weise nicht immer fristgerecht abgegeben, ist ihm zu entgegnen:

Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Wissentlich handelt gemäß § 5 Abs. 3 StGB jemand, der den Umstand oder den Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern ein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält.

Der Tatbestand des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG verlangt in subjektiver Hinsicht die Schuldform der Wissentlichkeit (*dolus principalis*). Die Wissentlichkeit bezieht sich auf die Kenntnis der

Zahlungsverpflichtung und der Fälligkeitstermine (Bewirken der Verkürzung), bezüglich des Unterbleibens der Meldungserstattung (Pflichtverletzung) genügt das Vorliegen von *dolus eventualis*.

Der Täter muss den verpönten Erfolg daher nicht nur ernstlich für möglich halten, sondern er muss wissen, dass dieser mit seiner Tathandlung bewirkt wird. Dass er diesen anstrebt, ist nicht erforderlich; es genügt, wenn der Täter weiß, dass mit seiner (auch unbedenklichen) Vorgangsweise der Erfolg untrennbar verbunden ist. Ein solcher Fall liegt etwa vor, wenn der Abgabepflichtige die Tat deshalb begeht, weil ihm die liquiden Mittel zur Entrichtung der Selbstbemessungsabgaben fehlen.

Von einer „nicht immer fristgerechten“ Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen kann im Fall der Nichteinreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen 11 Monate hindurch keine Rede sein. Der lange Tatzeitraum, die Höhe der nicht entrichteten Umsatzsteuer von über 32.000,00 € und die dem Prüfer zu Beginn der Umsatzsteuerprüfung überreichten Umsatzsteuervoranmeldungen stellen Umstände dar, die im Hinblick auf den am Abgabenkonto bestehenden Abgabenrückstand (Jänner 2008 über 36.000,00 €, November 2008 ca. 14.000,00 €) in Verbindung mit dem Vorbringen in der Beschwerde, der offene Rückstand werde auf Grund der verbesserten Auftragslage im Laufe des Jahres 2010 zurückgezahlt, nach der allgemeinen Lebenserfahrung den Schluss nahe legen, der Bf. habe planmäßig seine Verpflichtung zur Abgabe von richtigen Umsatzsteuervoranmeldungen und zur fristgerechten Leistung der Umsatzsteuervorauszahlungen in den angelasteten Zeiträumen mit dem Ziel verletzt, einen rechtswidrigen Abgabenkredit zu erlangen.

Des Weiteren wurde über den Bf. mit der Strafverfügung vom 24. Juli 2008 wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von 8.000,00 € verhängt, die der Bf. laufend in monatlichen Raten zu 290,00 € entrichtet, sodass davon auszugehen ist, dass er spätestens seit diesem Zeitpunkt um seine grundlegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen weiß.

Im Rahmen der gegenständlichen Rechtsmittelentscheidung war zu untersuchen, ob für die Einleitung des Strafverfahrens ausreichende Verdachtsmomente vorliegen. Nach der Aktenlage ist diese Frage im vorliegenden Fall hinsichtlich des dem Bf. angelasteten Finanzvergehens zu bejahen, auch weil das Beschwerdevorbringen nicht geeignet ist, die bestehenden Verdachtsgründe auszuräumen. Anlässlich der Einleitung des Finanzstrafverfahrens sind jedoch keine endgültigen Lösungen, sondern nur Entscheidungen im Verdachtsbereich zu treffen. Die endgültige Beantwortung der Frage, ob der Bf. das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen hat, bleibt dem Ergebnis des Untersuchungsverfahrens nach den §§ 115 ff FinStrG und der abschließenden Entscheidung

(Strafverfügung, Erkenntnis, Einstellungsbescheid) vorbehalten (siehe z.B. VwGH 26.1.1995, 94/16/0226).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 2. März 2010