



Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, Mag. Peter Maurer, in der Finanzstrafsache gegen Bf., vertreten durch Mag. Josef Sporer, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 6010 Innsbruck, Anichstraße 4, wegen Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 25. März 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 24. Februar 2010, StrNr. X, über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 24. Februar 2010 hat das Finanzamt Kufstein Schwaz als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer zur StrNr. X ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser im Amtsbereich des Finanzamtes Kufstein Schwaz als Geschäftsführer der Fa. A-GmbH, StNr. Y, hinsichtlich der Monate 03-12/2008 fortgesetzt vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 Umsatzsteuergesetz (UStG) entsprechenden Voranmeldungen Verkürzungen an Umsatzsteuervorauszahlungen in Höhe von € 10.244,75 bewirkt und dies nicht nur für

möglich, sondern für gewiss gehalten habe. Er habe hiemit Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen.

Begründend wurde dazu im Wesentlichen ausgeführt, der objektive Tatverdacht würde sich aus der Außenprüfung vom 24. März 2009 und aus den Buchungsabfragen zu StNr. Y ergeben. Zu Prüfungsbeginn sei eine Selbstanzeige erstattet worden, es seien jedoch nicht die für die Feststellung der Verkürzung bedeutsamen Umstände offengelegt und die sich daraus ergebenden Beträge, die der Anzeiger geschuldet habe, bekanntgegeben worden. Daher komme der Selbstanzeige keine strafbefreiende Wirkung zu.

Da die Verpflichtung zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung sowie die Folgen einer Verletzung dieser Verpflichtung allgemein bekannt seien und der Verdacht bestehen würde, dass der Verdächtige gewusst habe, dass durch die Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldung in Verbindung mit der Nichtentrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen eine Abgabenverkürzung bewirkt werde, sei obiger Tatverdacht auch in subjektiver Hinsicht gegeben.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 25. März 2010, in welcher im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Der Beschwerdeführer habe laut Niederschrift vom 24. März 2009 zu Beginn der Prüfung eine Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG erstattet und sei deshalb der Auffassung, dass die in § 29 FinStrG zitierte Straffreiheit eintreten würde.

In § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG werde ausdrücklich der § 21 UStG 1972 zitiert, obwohl das UStG 1972 schon längst durch das UStG 1994 ersetzt worden sei. Daraus sei abzuleiten, dass eine Bestrafung unter Hinweis auf das überholte UStG 1972 nicht zulässig sei.

Es werde daher beantragt, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 83 Abs. 2, 1. Satz FinStrG ist der Verdächtige von der Einleitung des Strafverfahrens unter Bekanntgabe der zur Last gelegten Tat sowie der in Betracht kommenden Strafbestimmung unverzüglich zu verständigen. Die Verständigung bedarf eines Bescheides, wenn das Strafverfahren wegen Verdachts eines vorsätzlichen Finanzvergehens, ausgenommen einer Finanzordnungswidrigkeit, eingeleitet wird.

Zwar ist seit Inkrafttreten des [§ 83 Abs. 2 FinStrG](#) idF [BGBl. I Nr. 104/2010](#) am 1. Jänner 2011 gegen einen solchen Bescheid ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig. Diese Bestim-

mung ist aber nicht anzuwenden auf zum 1. Jänner 2011 anhängige Beschwerden gegen derartige Einleitungsbescheide ([§ 265 Abs. 1p FinStrG](#)).

Dies bedeutet, dass das gegenständliche, zum 1. Jänner 2011 anhängige Rechtsmittelverfahren betreffend die Beschwerde gegen den Einleitungsbescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 24. Februar 2010, StrNr. X, zu Ende geführt werden muss.

Gemäß [§ 82 Abs. 1 FinStrG](#) hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr zukommenden Mitteilungen und Verständigungen daraufhin zu prüfen, ob genügende Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind. Das Gleiche gilt, wenn sie z.B. aus eigener Wahrnehmung vom Verdacht eines Finanzvergehens Kenntnis erlangt. Ergibt diese Prüfung, dass die Durchführung des Strafverfahrens nicht in die Zuständigkeit des Gerichtes fällt, so hat die Finanzstrafbehörde das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren einzuleiten. Aus dem Vorgesagten ergibt sich, dass anlässlich der Einleitung des Finanzstrafverfahrens keine endgültigen Lösungen, sondern nur Entscheidungen im Verdachtsbereich zu treffen sind. Die endgültige Sachverhaltsklärung und abschließende rechtliche Beurteilung sind vielmehr dem Untersuchungsverfahren und der abschließenden Entscheidung (Strafverfügung, Erkenntnis, Einstellungsbescheid) vorbehalten (siehe z.B. VwGH 26.1.1995, [94/16/0226](#)).

Hinsichtlich des Begriffes Verdacht hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass ein Verdacht nur aufgrund von Schlussfolgerungen aus Tatsachen entstehen kann. Ein Verdacht bestehe sohin, wenn hinreichende tatsächliche Anhaltspunkte die Annahme der Wahrscheinlichkeit des Vorliegens von bestimmten Umständen rechtfertigen (VwGH 25.5.1992, [92/15/0061](#)).

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

Gemäß [§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG](#) in der bis 31. Dezember 2010 geltenden Fassung machte sich der Abgabenhinterziehung weiters schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem [§ 21 des Umsatzsteuergesetzes 1972](#) entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten hat.

Mit der Finanzstrafgesetznovelle 2010, BGBl. I Nr. 104/2010, wurde die Wortfolge „des Umsatzsteuergesetzes 1972“ durch die Wortfolge „des Umsatzsteuergesetzes 1994“ ersetzt.

Die Verkürzung einer Abgabe ist schon dann bewirkt, wenn die Abgabe dem anspruchsberechtigten Abgabengläubiger, von den Fällen der Zahlungserleichterung abgesehen, nicht oder

nicht zu dem Zeitpunkt zufließt, in dem sie dieser nach den Abgabenvorschriften zu erhalten hat. Der Begriff der Verkürzung umfasst daher grundsätzlich jede Beeinträchtigung einer Abgabe in Bezug auf Höhe und Fälligkeit. Die Abgabenverkürzung braucht zur Tatbestandsverwirklichung keine dauernde zu sein (vgl. dazu Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, Rz. 26 zu § 33 FinStrG mit weiteren Nachweisen). Gerade beim Tatbestand im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG stellt die bloß vorübergehende Erlangung eines Steuervorteils den Regelfall dar (vgl. VwGH 3.5.2000, [98/13/0242](#)).

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.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 19. März 2004 haben NN und der Beschwerdeführer die A-GmbH mit Sitz in S gegründet. Auf die Dauer der Zugehörigkeit zur Gesellschaft wurden die beiden Gesellschafter zu je einzeln vertretungsbefugten Geschäftsführern bestellt. Mit Wirkung vom 4. März 2005 hat NN seine Funktion als Geschäftsführer zurückgelegt; ab diesem Zeitpunkt war der Beschwerdeführer Alleingeschäftsführer der Gesellschaft und damit für deren abgabenrechtlichen Belange zuständig.

Am 21. Dezember 2010 wurde beim Landesgericht Innsbruck zu Gz. über das Vermögen der A-GmbH das Konkursverfahren eröffnet und mit Beschluss vom 10. Jänner 2011 die Schließung des Unternehmens angeordnet. Mit Beschluss vom 16. August 2011 wurde der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben.

Bei einer bei der A-GmbH zu AB-Nr. Z hinsichtlich der Umsatzsteuer für 03/2008 bis 01/2009 und der Kammerumlage für 04/2008 bis 12/2008 durchgeführten Außenprüfung wurde (unter anderem) festgestellt, dass für die Monate 08-10/2008 sowie 01/2009 bisher keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben bzw. Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet wurden. Für den Prüfungszeitraum ergaben sich aus den vorgelegten Unterlagen – insbesondere den Buchhaltungsdaten – gegenüber den bisherigen Meldungen folgende Umsatzsteuerdifferenzen (vgl. Tz. 1 der Niederschrift über das Ergebnis der genannten Außenprüfung vom 24. März 2009):

	03-12/2008	01/2009
Nettoumsatz 20% lt. Buchhaltung	103.810,51	2.917,75
davon 20% USt	20.762,10	583,55
– Vorsteuer lt. Buchhaltung	-7.184,50	-756,78
Zahllast bzw. Gutschrift lt. Prüfung	13.577,60	-173,23
Zahllast bzw. Gutschrift lt. UVA	3.332,85	0,00

Differenz	10.244,75	-173,23
-----------	-----------	---------

Die aufgrund dieser Feststellungen ermittelte Umsatzsteuer für 03-12/2008 in Höhe von € 10.244,75 wurde der A-GmbH mit Bescheid vom 25. März 2009 vorgeschrieben, welcher unbekämpft in Rechtskraft erwachsen ist.

Aus dem Arbeitsbogen zu AB-Nr. Z ist ersichtlich, dass im Zuge der Außenprüfung für alle hier gegenständlichen Zeiträume mit Ausnahme des Zeitraumes 04/2008 Nachforderungen gegenüber den erklärten Beträgen festgestellt wurden.

Hinsichtlich mehrerer der hier gegenständlichen Zeiträume, darunter auch 04/2008, wurden die Umsatzsteuervoranmeldungen verspätet eingereicht und die Vorauszahlungen nicht rechtzeitig (§ 29 Abs. 2 FinStrG) entrichtet. Dies wurde bei der Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages nicht berücksichtigt. In diesem Zusammenhang ist jedoch darauf zu verweisen, dass der Feststellung der Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages in einem Einleitungsbescheid keine normative Wirkung zukommt; diese besteht lediglich hinsichtlich der Tatsache der zur Last gelegten vorsätzlichen Abgabenverkürzung und des Tatzeitraumes.

Insgesamt besteht jedenfalls der Verdacht, dass der Beschwerdeführer unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem [§ 21 UStG 1994](#) entsprechenden Voranmeldungen Verkürzungen von Umsatzsteuer jedenfalls in dem im angefochtenen Einleitungsbescheid dargestellten Ausmaß bewirkt hat.

Die Strafbarkeit einer Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ist ausgeschlossen, wenn der Strafbarkeit infolge der nachfolgenden Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG wegen des gleichen Umsatzsteuerbetrages für denselben Zeitraum kein Hindernis entgegensteht, weil in einem solchen Fall die Tathandlung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG als eine – durch die Ahndung nach § 33 Abs. 1 FinStrG – nachbestrafte Vortat zu betrachten ist (z.B. VwGH 7.7.2004, [2003/13/0171](#)).

Der Verdacht einer Hinterziehung von Jahresumsatzsteuer ist nach der Aktenlage schon deshalb nicht gegeben, weil die hier gegenständliche Außenprüfung bereits vor Ablauf der Erklärungsfrist für die Umsatzsteuererklärung für 2008 ([§ 134 Abs. 1 Bundesabgabenordnung](#)) stattfand und die Veranlagung ([§ 21 Abs. 4 UStG 1994](#)) auf Grundlage der am 14. Dezember 2009 eingereichten Umsatzsteuererklärung für 2008 mit Bescheid vom 16. Dezember 2009 erklärungskgemäß erfolgte. Die Vorinstanz ist daher zutreffenderweise von einem Tatverdacht nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG (und nicht etwa nach § 33 Abs. 1 FinStrG) ausgegangen.

Für die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG wird bezüglich der Pflichtverletzung Vorsatz (bedingter Vorsatz im Sinne des § 8 Abs. 1, 2. Halbsatz FinStrG genügt) und betreffend den Verkürzungserfolg Wissentlichkeit vorausgesetzt.

Es ist in Unternehmerkreisen allgemein bekannt und bedarf keines steuerlichen Spezialwissens, dass die erzielten Umsätze der Finanzbehörde in den Umsatzsteuervoranmeldungen zu erklären bzw. entsprechende Umsatzsteuervorauszahlungen zu leisten sind. Auch der Beschwerdeführer hat dies aufgrund seiner langjährigen unternehmerischen Erfahrungen zweifelsfrei gewusst. Da er nach seinen eigenen Angaben im Zuge der Außenprüfung die Erstellung der Angebote, die Kundenabrechnung und die Buchhaltung selbst erledigt hat, hat er auch zweifelsfrei gewusst, dass in diesen Zeiträumen tatsächlich Umsätze getätigt wurden; dennoch hat über mehrere Voranmeldungszeiträume hinweg Umsatzsteuervoranmeldungen verspätet bzw. unrichtig eingereicht oder die Einreichung überhaupt unterlassen.

Es liegen damit hinreichende Verdachtsmomente vor, dass der Beschwerdeführer auch die subjektive Tatseite des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG verwirklicht hat.

In der Beschwerdeschrift wurde das Vorliegen der objektiven wie der subjektiven Tatseite nicht bestritten. Vorgebracht wurde in der Beschwerdeschrift, dass eine strafbefreiende Selbstanzeige vorliegen würde.

Zu Beginn der Außenprüfung zu AB-Nr. Z am 24. März 2009 wurde folgende Niederschrift mit dem Beschwerdeführer aufgenommen:

„Bei Prüfungsbeginn möchte ich folgende Selbstanzeige erstatten:

Ich habe für die Monate August bis Oktober 2008 bzw. Jänner 2009 bisher keine Umsatzsteuervoranmeldungen beim Finanzamt abgegeben und auch keine UST-Vorauszahlungen für diese Monate geleistet.

Wie hoch die bisher für den Prüfungszeitraum nicht an das Finanzamt gemeldete UST ist, kann ich momentan nicht sagen. Ich stelle jedoch meine sämtlichen Buchhaltungsunterlagen (Buchhaltung System „BMD“ für ACL, Ausgangs- und Eingangsrechnungen, Angebote, Bankauszüge) hiermit zur Verfügung und ersuche die Steuerbeträge im Rahmen der USO-Prüfung zu ermitteln. In meiner Buchhaltung sind sämtliche Geschäftsfälle für den Prüfungszeitraum erfasst. Eventuell sich ergebende Steuernachzahlungen werde ich umgehend zur Einzahlung bringen.

Zu den Aufzeichnungen möchte ich noch hinzufügen:

Lieferscheine und Stundenaufzeichnungen werden von mir grundsätzlich nicht erstellt. Ich rechne so gut wie ausschließlich auf Grund meiner Angebote ab. Die Angebote sind in meiner EDV abgespeichert. Sollte der Rechnungsendbetrag vom Angebot abweichen, so wird dies

direkt in der Ausgangsrechnung erfasst, weil diese unmittelbar nach Auftragsfertigstellung ausgestellt wird. Eventuelle Abweichungen vom Angebot werden gelegentlich auf dem Angebot nachträglich vermerkt und vom Kunden quittiert, meistens jedoch ergibt sich entweder ein Unterschiedsbetrag zu Gunsten oder zu Lasten für mich.

Ich habe einen Arbeitnehmer, aber nicht ganzjährig. Den Großteil der Arbeitsleistungen mache ich selbst. Auch die Buchhaltung erledige ich selbst. Genauso Erstellung der Angebote, Abrechnung mit den Kunden etc.

Eine Zweitschrift der Niederschrift wurde ausgehändigt."

Im Zuge der Außenprüfung wurde die Umsatzsteuer aus den vorgelegten Unterlagen ermittelt.

Gemäß [§ 29 Abs. 1 FinStrG](#) (idF vor der FinStrG-Novelle 2010) wird, wer 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 (Selbstanzeige). War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so ist Voraussetzung für die Straffreiheit jedenfalls, dass der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offengelegt werden ([§ 29 Abs. 2 FinStrG](#)).

Zum Inhalt der strafbefreienden Selbstanzeige wegen Abgabenhinterziehung gehört die Berichtigung falscher oder die Ergänzung unvollständiger Angaben in soweit präzisierter Form, dass der Behörde die Grundlage für eine sofortige richtige Entscheidung über den vereitelten oder verkürzten Abgabenanspruch ermöglicht wird (VwGH 22.1.1985, [84/14/0072](#)).

Eine derartige Offenlegung ist im gegenständlichen Fall nicht erfolgt. Vielmehr hat der Beschwerdeführer lediglich auf seine „sämtlichen Buchhaltungsunterlagen“ verwiesen und ersucht, die „Steuerbeträge“ im Rahmen der Außenprüfung zu ermitteln.

Damit wurde dem Erfordernis der „unverzüglichen“ (das heißt „zugleich mit der Selbstanzeige“, vgl. OGH 16.2.2006, [15 Os 2/06t](#)) Offenlegung der für die Feststellung der Verkürzung bedeutsamen Umstände nicht entsprochen, weshalb der am 24. März 2009 erstatteten Selbstanzeige keine strafbefreiende Wirkung zukommen kann.

Zum Beschwerdevorbringen, in § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG werde ausdrücklich der [§ 21 UStG 1972](#) zitiert und eine Bestrafung unter Hinweis auf das überholte UStG 1972 sei nicht zulässig, ist auf [§ 28 Abs. 8 UStG 1994](#) zu verweisen: Beziehen sich bundesgesetzliche Vorschriften auf Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes 1972, [BGBl. Nr. 223/1972](#), so treten an die Stelle dieser Bestimmungen die entsprechenden Bestimmungen dieses Bundesgesetzes.

Auch aus der der höchstgerichtlichen Judikatur ist zweifelsfrei ersichtlich, dass die Bestimmung des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG in der bis 31. Dezember 2010 gültigen Fassung auch auf eine Verletzung der Verpflichtung des § 21 UStG 1994 anzuwenden ist (vgl. etwa das Erkenntnis des VwGH 25.6.2008, [2008/15/0162](#), betreffend die Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume 01-12/2004, wonach der Tatbestand des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG [in der damals geltenden Fassung] nur verwirklicht werden kann, wenn die Voranmeldungsverpflichtung gemäß [§ 21 Abs. 1 UStG 1994](#) verletzt worden ist).

Der Vollständigkeit halber ist darauf zu verweisen, dass zwischenzeitlich die Zitierung des Umsatzsteuergesetzes in § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG mit der Finanzstrafgesetznovelle 2010, BGBl. I Nr. 104/2010, mit 1. Jänner 2011 angepasst wurde.

Eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides wurde daher mit dem Beschwerdevorbringen nicht aufgezeigt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 27. März 2012