



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Finanzstrafsenat Innsbruck 1

GZ. FSRV/0049-I/10

Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates Innsbruck 1, Mag. Peter Maurer, in der Finanzstrafsache gegen A, wegen Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 11. Oktober 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 9. September 2010, StrNr. X1, über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben und der angefochtene Einleitungsbescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 9. September 2010 hat das Finanzamt Innsbruck als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer zur StrNr. X1 ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser im Amtsbereich des Finanzamtes Innsbruck vorsätzlich unter Verletzung abgabenrechtlicher Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten betreffend das Veranlagungsjahr 2007 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von € 8.152,49 bewirkt sowie betreffend die Veranlagungsjahre 2005, 2006 und 2008 Verkürzungen an Umsatzsteuer in Höhe von € 1.228,11 (2005), € 7.608,14 (2006) und € 9.512,40 (2008) zu bewirken versucht habe, indem Umsätze nicht erklärt bzw. zu niedrig zum Ansatz gebracht worden seien.

Er habe hiemit Finanzvergehen nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG begangen.

Begründend wurde dazu im Wesentlichen ausgeführt, nach dem Bericht der Außenprüfung vom 10. Juni 2009, AB-Nr. Y1, seien Umsätze nicht bzw. nicht vollständig erklärt worden. Hinsichtlich der Veranlagungsjahre 2005, 2006 und 2008 würde der Verdacht bestehen, dass der Beschuldigte versucht habe, durch die Nichtabgabe der Steuererklärungen zu geringe Abgabensatzungen herbeizuführen. Aufgrund der langjährigen steuerlichen Erfahrung hätte der Beschuldigte zweifelsfrei seine abgabenrechtlichen (steuerlichen) Verpflichtungen kennen und somit wissen müssen, insbesondere dass sämtliche steuerrechtlich relevanten Fakten offenzulegen seien. Es würde sich sohin der Verdacht ergeben, dass sich der Beschuldigte durch seine Vorgangsweise einen ungerechtfertigten Steuervorteil habe verschaffen wollen. Somit sei der Tatverdacht auch in subjektiver Hinsicht gegeben.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 11. Oktober 2010, in welcher im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Es werde auf die rechtzeitig erfolgte Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG verwiesen, wie auch in Tz. 1 des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung vom 10. Juni 2009 vermerkt sei.

Alle im angeführten Bescheid angeführten Verkürzungen an Umsatzsteuer seien darin enthalten gewesen.

Des Weiteren werde auf die bis dato unerledigte Berufung des Beschwerdeführers vom 7. Juli 2009, auf seine Vorsprache und den Antrag des Beschwerdeführers auf Schuldnachlass bzw. Zahlungsaufschub bei B sowie auf die in § 29 Abs. 2 FinStrG normierte Frist von zwei Jahren verwiesen.

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 Bestimmung 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 Innsbruck als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 9. September 2010, StrNr. X1, 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 [§ 161 Abs. 1 FinStrG](#) hat die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz, sofern das Rechtsmittel nicht gemäß [§ 156 FinStrG](#) zurückzuweisen ist, grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung der Rechtsmittelentscheidung ihre Anschauung an die Stelle jener der Finanzstrafbehörde erster Instanz zu setzen und das angefochtene Erkenntnis (den Bescheid) abzuändern oder aufzuheben, den angefochtenen Verwaltungsakt für rechtswidrig zu erklären oder das Rechtsmittel als unbegründet abzuweisen. "Sache" im Sinne dieser Gesetzesstelle ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches der Behörde erster Instanz gebildet hat, somit die dem Beschuldigten zur Last gelegte Tat mit ihren wesentlichen Sachverhaltselementen unabhängig von ihrer rechtlichen Beurteilung. Die Behörde darf sohin in einer Angelegenheit, die überhaupt noch nicht oder in der von der Rechtsmittelentscheidung in Aussicht genommenen rechtlichen Art nicht Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens war, nicht einen Sachbescheid (im Ergebnis erstmals) erlassen (vgl. Fellner, Rz. 4 zu §§ 161-164 FinStrG mwN).

Gemäß [§ 119 Abs. 1 Bundesabgabenordnung](#) (BAO) sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen

Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Der Offenlegung dienen (unter anderem) insbesondere die Abgabenerklärungen ([§ 119 Abs. 2 BAO](#)).

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. 3 lit. a FinStrG](#) ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Gemäß [§ 13 Abs. 1 FinStrG](#) gelten die Strafdrohungen für vorsätzliche Finanzvergehen nicht nur für die vollendete Tat, sondern auch für den Versuch und für jede Beteiligung an einem Versuch.

Gemäß [§ 14 Abs. 1 FinStrG](#) wird der Täter wegen des Versuches oder der Beteiligung daran nicht bestraft, wenn er die Ausführung aufgibt oder, falls mehrere daran beteiligt sind, verhindert oder wenn er den Erfolg abwendet. Ein Rücktritt vom Versuch ist bei Betretung auf frischer Tat ausgeschlossen.

Gemäß [§ 14 Abs. 2 lit. a FinStrG](#) tritt Straffreiheit tritt nicht ein, wenn zum Zeitpunkt des Rücktritts vom Versuch Verfolgungshandlungen gesetzt waren und dies dem Täter, einem anderen an der Tat Beteiligten oder einem Hehler bekannt war.

Gemäß [§ 14 Abs. 3 FinStrG](#) ist eine Verfolgungshandlung jede nach außen erkennbare Amtshandlung eines Gerichtes, einer Staatsanwaltschaft, einer Finanzstrafbehörde oder eines im § 89 Abs. 2 genannten Organs, die sich gegen eine bestimmte Person als den eines Finanzvergehens Verdächtigen, Beschuldigten oder Angeklagten richtet, und zwar auch dann, wenn das Gericht, die Staatsanwaltschaft, die Finanzstrafbehörde oder das Organ zu dieser Amtshandlung nicht zuständig war, die Amtshandlung ihr Ziel nicht erreicht oder die Person, gegen die sie gerichtet war, davon keine Kenntnis erlangt hat.

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.

Der Beschwerdeführer ist A-Berater und betreibt seit 1982 eine A-Kanzlei in Innsbruck.

Beim Beschwerdeführer wurden zu AB-Nr. Y1 (Prüfungsbeginn 16. März 2009) eine Außenprüfung hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für 2005 bis 2007 sowie eine Nachschau betreffend Umsatzsteuer und Zusammenfassende Meldung für 2008 durchgeführt.

Zu den Veranlagungszeiträumen 2005 und 2006:

Für die Veranlagungszeiträume 2005 und 2006 wurden bis zum Prüfungsbeginn keine Umsatzsteuererklärungen eingereicht. Bei Prüfungsbeginn erstattete der Beschwerdeführer eine Selbstanzeige, wobei (unter anderem) die Umsatzsteuererklärungen für 2005 und 2006 in Papierform vorgelegt wurden.

Mit der Umsatzsteuererklärung für 2005 wurde eine Umsatzsteuerzahllast von € 10.712,83 bekannt gegeben. Gegenüber den bisher erklärten Vorauszahlungen an Umsatzsteuer ergab sich damit eine Umsatzsteuernachforderung für 2005 von € 1.228,11.

Mit der Umsatzsteuererklärung für 2006 wurde eine Umsatzsteuerzahllast von € 14.874,74 bekannt gegeben. Gegenüber den bisher erklärten Vorauszahlungen an Umsatzsteuer ergab sich damit eine Umsatzsteuernachforderung für 2006 von € 7.608,14.

Bei der Außenprüfung wurde für die Zeiträume 2005 und 2006 aufgrund ungeklärter Vermögenszuwächse steuerbare Umsätze in Höhe von jeweils € 5.000,00 hinzugeschätzt (vgl. Tz. 5 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28. April 2009).

Auf diesen Grundlagen ergingen die Umsatzsteuerbescheide für 2005 und 2006 vom 9. Juni 2009. Demgemäß ergaben sich Nachforderungen an Umsatzsteuer für 2005 von € 2.228,11 und für 2006 von € 8.608,14.

Die gegen diese Umsatzsteuerbescheide erhobene – derzeit noch unerledigte – Berufung vom 8. Juli 2009 richtet sich ausschließlich gegen die Festsetzung der Sicherheitszuschläge, welche aber bei der Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages durch die Vorinstanz nicht in Ansatz gebracht wurden.

Der Beschwerdeführer hat die Umsatzsteuer für 2005 und 2006 mit den im Zuge der Selbstanzeige eingereichten Umsatzsteuererklärungen (abgesehen von den nicht rechtskräftig festgesetzten und finanzstrafrechtlich unbeachtlichen Sicherheitszuschlägen) in zutreffender Höhe erklärt. Insofern liegt jedenfalls keine Verwirklichung der objektiven Tatseite des § 33 Abs. 1 FinStrG durch Einreichung unrichtiger Abgabenerklärungen vor.

Tathandlung einer Hinterziehung der Jahresumsatzsteuer kann auch die Unterlassung der Einbringung der Umsatzsteuererklärung sein. Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer die Umsatzsteuererklärungen verspätet eingebracht. Er konnte jedoch zu keiner Zeit damit rechnen, dass die Umsatzsteuer für 2005 und 2006 (bereits zuvor) durch die Abgabenbehörde

allein aufgrund der eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen festgesetzt werde, dies nicht nur wegen seiner allgemeinen langjährigen Erfahrung als Unternehmer, nämlich als A-Berater, sondern auch aufgrund des Umstands, dass in den Vorperioden – ausgenommen für die Veranlagungszeiträume 2002 und 2004 – jeweils Nachforderungen an Umsatzsteuer in zum Teil erheblicher Höhe festzustellen waren. So ergaben sich aus den bei den Buch- und Betriebsprüfungen zu AB-Nr. Y2 für die Zeiträume 1995 und 1996 sowie zu AB-Nr. Y3 für die Zeiträume 1997 bis 2000 getroffenen Feststellungen jeweils Nachforderungen an Umsatzsteuer, ebenso bei den Veranlagungen zur Umsatzsteuer für 2001 (Bescheid vom 18. September 2003) und 2003 (Bescheid vom 18. Mai 2005). Zudem wurde der Beschwerdeführer mit Erkenntnis des Spruchsenates I beim Finanzamt Innsbruck als Organ des Finanzamtes Innsbruck als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 2. Februar 2006, StrNr. X2, wegen [§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG](#) hinsichtlich der Voranmeldungszeiträume 01-12/2001, 01-09/2002, 12/2002 und 01-04/2003 und wegen [§ 34 Abs. 1 FinStrG](#) hinsichtlich Umsatzsteuer für 1997 bis 2000 und Einkommensteuer für 1997 und 2000 bestraft.

Es bestehen daher keine Verdachtsmomente, dass der Beschwerdeführer durch die verspätete Einreichung der Umsatzsteuererklärungen hinsichtlich der Veranlagungszeiträume 2005 und 2006 Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG verwirklicht hätte.

In diesem Umfang war der Beschwerde daher Folge zu geben und der angefochtene Einleitungsbescheid aufzuheben.

Zum Veranlagungszeitraum 2007:

Für den Veranlagungszeitraum 2007 hat der Beschwerdeführer am 18. Dezember 2008 elektronisch eine Umsatzsteuererklärung eingebracht, mit der eine Umsatzsteuerzahllast von € 5.556,40 bekannt gegeben wurde. Gegenüber den bisher erklärten Vorauszahlungen an Umsatzsteuer ergab sich damit eine Umsatzsteuernachforderung für 2007 von € 176,86.

Bei Prüfungsbeginn zu AB-Nr. Y1 am 16. März 2009 wurde im Rahmen der Selbstanzeige eine berichtigte Umsatzsteuererklärung vorgelegt, mit der eine Umsatzsteuerzahllast für 2007 von € 13.292,03 bekannt gegeben wurde.

Bei der Außenprüfung wurde für den Zeitraum 2007 bisher unberücksichtigte Erlöse von netto € 1.200,00 festgestellt (Tz. 4 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28. April 2009). Weiters wurden aufgrund ungeklärter Vermögenszuwächse steuerbare Umsätze in Höhe von € 8.000,00 hinzugeschätzt (vgl. Tz. 5 dieser Niederschrift).

Auf diesen Grundlagen erging der Umsatzsteuerbescheid für 2007 vom 9. Juni 2009, woraus sich eine Nachforderung an Umsatzsteuer für 2007 von € 9.752,49 ergab.

Auch gegen diesen Umsatzsteuerbescheid wurde am 8. Juli 2009 eine – derzeit noch unerledigte – Berufung eingebracht, die sich ausschließlich gegen den Sicherheitszuschlag richtet, welcher aber bei der Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages durch die Vorinstanz nicht in Ansatz gebracht wurde.

Dem Beschwerdeführer wurde im angefochtenen Bescheid zur Last gelegt, er habe hinsichtlich des Zeitraumes 2007 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von € 8.152,49 bewirkt.

Tatsächlich besteht zwischen der am 18. Dezember 2008 erklärten Umsatzsteuerzahllast und der im Zuge der Außenprüfung festgestellten Umsatzsteuerzahllast eine Differenz in Höhe von € 9.575,63. Darin enthalten ist ein finanzstrafrechtlich nicht relevanter Sicherheitszuschlag von € 1.600,00 (Hinzuschätzung von € 8.000,00 laut Tz. 5 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28. April 2009). Auch hinsichtlich des bisher unberücksichtigten Erlöses (Buchung vom 3. Mai 2007, vgl. Tz. 4 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28. April 2009) besteht kein Verdacht, dass in diesem Umfang der objektive und subjektive Sachverhalt des § 33 Abs. 1 FinStrG verwirklicht wurde, sodass sich der strafrechtlich relevante Betrag auf € 7.735,63 reduziert.

Das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG zählt zu den Erfolgsdelikten, wobei das Tatbild auf den Eintritt einer Abgabenverkürzung abgestellt ist, welcher im gegenständlichen Fall durch die Festsetzung der (verkürzten) Umsatzsteuer eingetreten wäre. Aufgrund der am 18. Dezember 2008 eingereichten Umsatzsteuererklärung erging noch kein Bescheid über die Umsatzsteuer für 2008; die Festsetzung erfolgte erst nach Prüfungsabschluss (soweit hier von Relevanz) auf Grundlage der "berichtigten" Umsatzsteuererklärung für 2007. Somit liegt hier ein beendeter Versuch im Sinne des § 13 Abs. 1 FinStrG vor.

Der Strafaufhebungsgrund nach § 14 Abs. 1 FinStrG setzt voraus, dass der Täter den deliktischen Vorsatz aufgibt und bewirkt, dass sich das Tatbild nicht verwirklicht. Indem der Beschwerdeführer die Pflichtverletzung durch die "berichtigte" Umsatzsteuervoranmeldung und die Einnahmen- und Ausgabenrechnung für 2007 dargelegt und so vor Festsetzung der Abgabe den tatbildmäßigen Erfolg abgewendet hat, liegt insoweit der Strafaufhebungsgrund des Rücktritts vom Versuch vor.

Der Beschwerde war daher auch hinsichtlich des Tatzeitraumes 2007 Folge zu geben und der angefochtene Einleitungsbescheid in diesem Umfang aufzuheben.

Zum Veranlagungszeitraum 2008:

Aus den für 2008 eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen ergab sich eine Gesamtzahllast von € 6.447,38. Bei Prüfungsbeginn am 16. März 2009 hat der Beschwerdeführer im Zuge der Selbstanzeige angegeben, dass hinsichtlich des Zeitraumes 2008 Umsatzsteuer in Höhe von

€ 14.832,10 nicht erklärt wurde; die entsprechenden Buchhaltungsunterlagen wurden dem Prüfer übergeben.

Im Zuge der Prüfung wurde die Umsatzsteuerzahllast für 2008 mit € 15.959,78 ermittelt. Die Nachforderung an Umsatzsteuer für 2008 in Höhe von € 9.512,40 wurde dem Beschwerdeführer mit gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) vorläufigem Bescheid vom 9. Juni 2009 vorgeschrieben.

Da der Beschwerdeführer die Nachforderung an Umsatzsteuer für 2008 bereits vor Ablauf der Frist für die Einreichung der Umsatzsteuererklärung ([§ 134 Abs. 1 BAO](#)) in letztlich sogar zu hohem Ausmaß bekannt gegeben hat, liegt jedenfalls kein Verdacht vor, dass er hinsichtlich des Zeitraumes 2008 das ihm im Einleitungsbescheid vorgeworfene Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG verwirklicht hätte.

Der Beschwerde war daher auch hinsichtlich des Tatzeitraumes 2008 Folge zu geben und der angefochtene Einleitungsbescheid auch in diesem Umfang aufzuheben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 22. November 2012