



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Finanzstrafsenat 4

GZ. FSRV/0031-L/08

## Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates Linz 4, Hofrat Dr. Peter Binder, in der Finanzstrafsache gegen AM, Elektroinstallationen, geb. 19XX, whft. in M, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 10. April 2008 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG des Finanzamtes Braunau Ried Schärding, vertreten durch Hofrat Dr. Johannes Stäudelmayer, als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 12. März 2008, StrNr. 041-2008/00016-001,

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 12. März 2008 hat das Finanzamt Braunau Ried Schärding als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer (Bf.) zur StrNr. 041-2008/00016-001 ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass er im Amtsbereich des genannten Finanzamtes vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994) entsprechenden Voranmeldungen – durch Nichtentrichtung – eine Verkürzung an Umsatzsteuer für die Monate 09+10/2007 iHv. insgesamt 4.544,42 €

(im Einzelnen: 09/2007: 2.550,85 €; 10/2007: 1.993,57 €) wissentlich bewirkt und dadurch (ein) Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen habe.

Begründend wurde im Wesentlichen auf die Ergebnisse einer im (Einzel-)Unternehmen des Bf. durchgeführten abgabenrechtlichen Prüfung verwiesen, derzufolge in den angeführten Voranmeldungszeiträumen, für die weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch Umsatzsteuerzahllasten entrichtet worden waren, Rechnungen ausgestellt worden seien, ohne sie in der Buchhaltung zu erfassen, woraus sich die festgesetzten Zahllasten ergeben hätten. Zur subjektiven Tatseite wurde auf die jahrelange unternehmerische Tätigkeit des Bf. und den ihm daher zu unterstellenden abgabenrechtlichen Wissensstand verwiesen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 10. April 2008, ergänzt mit Schriftsatz vom 3. August 2009 (§ 153 Abs. 1 lit. a und c FinStrG), in welcher im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Der Bf. sei sich völlig im Klaren, dass die Nichtabgabe der Meldungen seine Schuld gewesen sei. Als Gründe dafür führte der Bf. jedoch an, dass 1) der langjährige Steuerberater seine Tätigkeit für die Firma eingestellt, ohne den Bf. auf seine abgabenrechtlichen Pflichten hinzuweisen, 2) eine langjährig im Unternehmen beschäftigte Bürokraft es verabsäumt habe, dem Bf. entsprechende Hinweise zu geben, 3) der Bf. sich aufgrund einer schweren Herzkrankheit um sein eigenes Weiterleben habe kümmern müssen und 4) die finanzielle Lage zur fraglichen Zeit komplett zusammengebrochen gewesen sei bzw. über entsprechenden Druck der Hausbank (Zession) nur mehr die notwendigsten Arbeiten ausgeführt hätten werden können.

Es liege daher allenfalls ein fahrlässiges, keinesfalls aber ein vorsätzliches Verhalten des Bf. vor und werde daher die Einstellung des Strafverfahrens bzw. die Aufhebung des angefochtenen Bescheides 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 nur dann 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 Umstände vorliegen, welche die Tat rechtfertigen, die Schuld oder die Strafbarkeit des Täters ausschließen oder aufheben, letzteres beispielsweise in Form einer strafbefreienden Selbstanzeige iSd § 29 FinStrG,
- d) Umstände vorliegen, welche die Verfolgung des Täters hindern, oder
- e) 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.

Gemäß § 83 Abs. 2 FinStrG ist der Verdächtige unter Bekanntgabe der zur Last gelegten Tat sowie der in Betracht kommenden Strafbestimmung(en) unverzüglich zu verständigen, wobei bei vorsätzlichen Finanzvergehen, ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten, diese Verständigung in Form eines Bescheides zu ergehen hat (vgl. zB Reger/Hacker/Kneidinger, FinStrG<sup>3</sup>, K 83/3 f).

Ob im konkreten Einzelfall die Verdachtsgründe für die (bescheidmäßige) Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ausreichen, ist dabei aus der Summe der sich an Hand der bisherigen Ermittlungsergebnisse ergebenden Anhaltspunkte zu beurteilen. Es genügt jedoch, wenn gegen den Beschuldigten ein entsprechender Tatverdacht besteht. Das heißt, es müssen hinreichend stichhaltige 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.

Verdacht ist dabei 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. Nicht jedoch ist es in diesem Verfahrensstadium schon Aufgabe der Finanzstrafbehörde(n), das Vorliegen eines Finanzvergehens konkret, dh. in einer jeden Zweifel nach § 98 Abs. 3 FinStrG ausschließenden Art, nachzuweisen oder auch nur die Ergebnisse des durch die Einleitung ja erst in Gang gesetzten förmlichen Straf- bzw. Untersuchungsverfahrens oder die im Zuge dessen vorzunehmende Beweiswürdigung vorwegzunehmen, weil die für die Subsumtion unter den betreffenden finanzstrafrechtlichen Tatbestand letztlich entscheidenden Fragen erst im anschließenden, ua. vom allgemeinen strafrechtlichen Grundsatz des "in dubio pro reo" getragenen Untersuchungsverfahrens einer (endgültigen) Klärung zuzuführen sind bzw. sein werden (vgl. zB VwGH 2007/16/0074).

Den Gegenstand des Einleitungsbescheides bildet daher nicht die Tat selbst, sondern vielmehr die Feststellung solcher Lebenssachverhalte, die den Verdacht begründen, der Betroffene könnte ein derartiges Finanzvergehen begangen haben. Der Bescheid hat daher das dem Beschuldigten zur Last gelegte, als Finanzvergehen zu qualifizierende Verhalten nur in groben Umrissen zu beschreiben; die einzelnen Fakten müssen nicht "bestimmt", dh. schon in allen für eine (spätere) Subsumtion relevanten Einzelheiten beschrieben werden (vgl. zB VwGH 2002/16/0060).

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich derjenige einer Abgabenhinterziehung schuldig, der vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer (Vorauszahlung oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält. Dabei ist gemäß § 33 Abs. 3 lit. b leg.cit. eine Abgabenverkürzung (bereits) bewirkt, wenn die selbst zu berechnenden Abgaben (Umsatzsteuervorauszahlungen) bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt nicht entrichtet werden.

§ 21 Abs. 1 UStG 1994 zufolge hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum, vgl. dazu auch Abs. 2 leg.cit.) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung (= Abgabenerklärung) bei dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den jeweiligen Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Zeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1, 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 idgF ab 2003 iVm. § 21 Abs. 2 zweiter Unterabsatz UStG 1994).

Gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 wird der Unternehmer nach Ablauf des Kalenderjahres zur Umsatzsteuer veranlagt, wobei er gemäß § 134 Bundesabgabenordnung (BAO) bis Ende April bzw. im Falle der elektronischen Einreichung bis Ende Juni des Folgejahres entsprechende Steuererklärungen abzugeben hat.

Gemäß §§ 33 Abs. 1 iVm. 13 FinStrG macht sich jemand einer (versuchten) Abgabenhinterziehung nach dieser Bestimmung schuldig, wer (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht,

beispielsweise indem er entgegen dem § 119 BAO eine unrichtige Abgabenerklärung erstellt, mit dem Plan, die Abgabenbehörde werde die Jahresumsatzsteuer mit einem unter der tatsächlichen Zahllastensumme abzüglich allfälliger Guthaben gelegenen Betrag festsetzen, eine Abgabenverkürzung bewirkt bzw. zu bewirken versucht.

Gemäß § 13 Abs. 2 leg.cit. ist eine Tat, zB nach § 33 Abs. 1 FinStrG, versucht, sobald ua. der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen, durch eine der Ausführung unmittelbar vorausgehende Handlung, beispielsweise durch Einreichung der falschen Abgabenerklärung beim Finanzamt, betätigt.

Grundsätzlich konsumiert eine Strafbarkeit wegen zumindest versuchter Hinterziehung nach §§ 33 Abs. 1, 13 FinStrG eine solche wegen Hinterziehung(en) nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, soweit der Betrag an verkürzter Umsatzsteuervorauszahlung in der zu verkürzen versuchten Jahresumsatzsteuer beinhaltet ist (vgl. zB VwGH 93/13/0055, OGH 14 Os 127/90, EvBl. 1992/26). War aber der Beschuldigte beispielsweise infolge Eröffnung des Konkurses über das Unternehmen vor Ablauf der Frist zur Erstattung der Jahresumsatzsteuererklärung von der Verpflichtung zu deren Abgabe enthoben, so kann eine (versuchte) Hinterziehung der Jahresabgabe nicht mehr verwirklicht werden (vgl. VwGH 2004/13/0101).

Vorsätzlich handelt, wer einen Sachverhalt verwirklicht, 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 Strafgesetzbuch (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.

Bezogen auf § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG heißt das, dass derjenige vorsätzlich handelt, der die abgabenrechtliche Pflichtverletzung iSd. § 21 UStG 1994 zumindest ernstlich für möglich hält bzw. die (wenn auch nur vorübergehende) Abgabenverkürzung zumindest dem Grunde nach (vgl. OGH vom 3. September 1985, 9 Os 30/85) für gewiss hält, und sich jeweils mit dieser Möglichkeit (billigend) abfindet (vgl. zB Reger/Hacker/Kneidinger, aaO, K33/64).

Fahrlässig hingegen handelt, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet ist und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will (§ 8 Abs. 2 FinStrG).

Während der objektiv tatbildlich Handelnde bei bewusster Fahrlässigkeit (§ 8 Abs. 2 I. Satz FinStrG) eine Tatbildverwirklichung zwar für möglich hält, sie aber (letztlich) nicht herbeiführen will ("Es wird schon nicht"), handelt der (bedingt) vorsätzlich agierende Täter trotz des erkannten Risikos und selbst unter Billigung der möglicherweise eintretenden Tatbildverwirklichung ("Na wenn schon").

Ob nun die objektiv festgestellte Tat vom (bedingten) Vorsatz oder bloß von (bewusster) Fahrlässigkeit des Täters umfasst ist, wird, vom Fall eines entsprechenden Geständnisses einmal abgesehen, sich in aller Regel aus der Größe des eingegangenen Risikos, die Größe und Nähe der Gefahr, sowie die Kenntnis und Einschätzung dieser Umstände durch den Täter, va. aber aus der Person des Täters erschließen.

Aufgrund der sich neben dem verfahrensgegenständlichen Straftat insbesondere aus StNr. 12 (einschließlich ABNr. 34) erschießenden bisherigen Aktenlage ist für die über die Beschwerde zu treffende Sachentscheidung iSd § 161 Abs. 1 FinStrG von nachstehendem Sachverhalt auszugehen:

Der bereits eine finanzstrafrechtliche Vorstrafe wegen vorsätzlicher Nichtentrichtung von Selbstbemessungsabgaben (StNr. 041-56, Finanzvergehen gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG wegen der Nichtabfuhr von Lohnabgaben) aufweisende Bf. betrieb von Mai 1981 bis zum Dezember 2007 (Konkurseröffnung vom 18. Dezember 2007, AZ 78 des Landesgerichtes Ried) im Bereich des vorgenannten Finanzamtes das (nicht protokollierte) Einzelunternehmen AM Elektroinstallationen und Handel (StNr. 12). Steuerlich wurde der Abgabepflichtige seit 1997 durch einen ausgewiesenen Wirtschaftstreuhänder, zu dessen Aufgaben ua. die Lohnverrechnung und neben der Abgabe von Jahressteuererklärungen auch die Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen iSd § 21 Abs. 1 UStG 1994 gehörte, vertreten.

Während die Zahllasten aufweisenden Voranmeldungen für die Zeiträume ab 01/2005 bis 08/2007 vom Bf. fristgerecht (elektronisch) eingereicht worden waren, erfolgten für die Monate ab 09/2007 weder entsprechende Erklärungsabgaben noch Zahllastentrichtungen. Laut den Feststellungen im Abgabenverfahren (vgl. Aktenvermerk vom 19. Dezember 2007 wegen Nichtbuchung der Lohnabgaben ab 09/2007) wurden ab August 2007 – offenbar aufgrund der angespannten Finanzlage – die Löhne der im genannten Unternehmen beschäftigten Arbeitnehmer nicht mehr ausbezahlt und auch vom steuerlichen Vertreter – wegen offener Honorarforderungen – die Lohnverrechnung nicht mehr durchgeführt.

Im Zuge einer nach der Konkurseröffnung in der Zeit vom 21. bis zum 23. Jänner 2008 (Datum der Schlussbesprechung) unter der ABNr. 34 durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfung, in deren Verlauf der Masseverwalter unter Vorlage der vom Bf.

erstellten, ua. nicht beglichene Honorarforderungen des steuerlichen Vertreters in erheblicher Höhe beinhaltenden Gläubigerliste mitteilte, dass im Betrieb des Bf. seit September 2007 keine Rechnungen mehr aufgebucht worden waren, wurde ua. festgestellt, dass im September und Oktober 2007 vom Unternehmen zwar noch zahlreiche Rechnungen ausgestellt [Nettobetrag 09: 12.754,27 € (72 Ausgangsrechnungen), davon 20 % Umsatzsteuer: 2.550,85 €; Nettobetrag 10: 9.967,83 € (62 Ausgangsrechnungen), davon 20 % Umsatzsteuer: 1.993,57 €] aber allesamt nicht mehr im betrieblichen Rechenwerk des Einzelunternehmens erfasst worden waren.

Mit Bescheid vom 24. Jänner 2008 (vgl. § 21 Abs. 3 UStG 1994) wurde die ua. auch die vorangeführten Zahllasten für 09, 10/2007 beinhaltende Umsatzsteuervorauszahlung für 12/2007 bescheidmäßig festgesetzt (vgl. § 21 Abs. 3 UStG 1994).

Unbestrittenermaßen begründet der vorangeführte, von der Abgabenbehörde festgestellte Sachverhalt (vgl. zB VwGH 96/13/0094) im Hinblick auf die angeführten Zeiträume und Beträge den Verdacht einer objektiven Tatbegehung iSd § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG durch den für das genannte Unternehmen abgabenrechtlich verantwortlichen Bf..

Darüber hinaus kann aber auch mit der im derzeitigen Verfahrensstadium erforderlichen Wahrscheinlichkeit auf einen entsprechenden subjektiven Tatverdacht iSd. angeführten Bestimmung geschlossen werden. Wenngleich nämlich die Wahrung der Pflichten (Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen) für die Zeiträume bis einschließlich August 2007 offenbar hauptsächlich bzw. ausschließlich vom steuerlichen Vertreter wahrgenommen wurde, so kann einem langjährigen Unternehmer wie dem Bf. eine grundlegende Kenntnis der ihn als Abgabepflichtigen treffenden umsatzsteuerrechtlichen Pflichten bzw. ein Wissen um die Systematik des österreichischen Umsatzsteuerrechtes zumindest soweit unterstellt werden, dass er – auch ohne ausdrückliche Erinnerung durch den Steuerberater bzw. durch einen mit der firmeninternen Abwicklung im Zusammenhang mit der Erstellung des betrieblichen Rechenwerkes bzw. der buchmäßigen Erfassung von umsatzsteuerrelevanten Vorgängen zuständige Dritten – sowohl um die grundsätzliche Pflicht zur Selbstberechnung bzw. monatlichen Bekanntgabe der von ihm in Ausgangsrechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuer(n), als auch um die unterjährige, termingebundene Fälligkeit entsprechender Vorauszahlungen (Zahllasten) Bescheid wusste. Aus den Beschwerdeäußerungen geht dazu hervor, dass die angespannte, sogar die laufenden Lohnzahlungen im Unternehmen verhindernde und wohl auch die Honoraraußenstände des Steuerberaters verursachende Finanzlage dem Bf. durchaus bewusst war und er – ob der nicht zuletzt durch entsprechende Maßnahmen der Geschäftsbank eingeschränkten Handlungsfähigkeit – stets bestrebt war, im Rahmen der Möglichkeiten den Geschäftsbetrieb weiterhin aufrecht zu erhalten. Wenn er nach

derzeitigem Erhebungsstand möglicherweise auch nicht ausdrücklich von der Einstellung der laufenden Vertretertätigkeit mangels erfolgter Honorarzahlungen wusste, so musste er angesichts der ihm wohl bekannten Nichtbezahlung der laufenden Honorarnoten es dennoch zumindest ernstlich für möglich halten, dass bei Nichtbegleichung des Honorars der Vertreter seine Tätigkeit für das Unternehmen einstellen werde und so die bisher vom Vertreter wahrgenommenen abgabenrechtlichen Pflichten in seine eigene Verantwortlichkeit zurückfielen. Dass der Bf. diese ernsthaft zu erwägende Möglichkeit hingenommen bzw. die ihm hohen Grad wahrscheinlich erscheinende Tatbildlichkeit offenbar zur (vorübergehenden) Sicherung bzw. Prolongierung des Fortbestandes des Unternehmens gebilligt hat, begründet, da Anhaltspunkte für ein bloßes "Es wird schon nicht" auch aus den übrigen, bisher festgestellten Tat- und Täterumständen nicht erkennbar sind, nach allgemeiner Lebenserfahrung aber den Verdacht einer zumindest bedingt vorsätzlichen Pflichtverletzung nach § 21 Abs. 1 UStG 1994.

Gleichermaßen bietet der dargestellte (bisherige) Sachverhalt, demzufolge der Bf. zwar nach wie vor (Ausgangs-)Rechnungen ausgestellt, diese aber allesamt nicht mehr im betrieblichen Rechenwerk erfasst bzw. die darin ausgewiesene Umsatzsteuer(n) nicht an das Finanzamt abgeführt hat und sich damit de facto – zu Lasten des Fiskus – gleichsam einen vorübergehenden, angesichts der bereits drohenden Zahlungsunfähigkeit bzw. Überschuldung wohl willkommenen (vorübergehenden) Kredit verschafft hat, aber auch genügend Anhaltspunkte, um im derzeitigen Verfahrensstadium von einem entsprechenden Wissen des Bf. um (eine) Vorauszahlungsverkürzung(en) ausgehen zu können.

Dafür, dass der Bf. sich angesichts der in der Beschwerde allgemein angeführten gesundheitlichen Beeinträchtigung (Herzkrankheit) zu den Tatzeitpunkten in einem die Zurechnungsfähigkeit und damit auch ein schuldhaftes Verhalten von vornherein ausschließenden Zustand iSd § 7 Abs. 1 FinStrG befunden hat (vgl. zB VwGH 2074/70), bietet die derzeitige Ermittlungssituation keine entsprechenden Anhaltspunkte.

Ob der somit zu bestätigende Tatverdacht zu der Überzeugung führen wird, der Beschuldigte habe die ihm zur Last gelegte Tat(en) tatsächlich auch begangen (vgl. § 98 Abs. 3 FinStrG), bleibt dem von der Finanzstrafbehörde erster Instanz nach den Grundsätzen der §§ 115 ff FinStrG durchzuführenden Untersuchungsverfahren vorbehalten. Dabei wird insbesondere, auch im Hinblick auf die Bestimmung des § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG, der subjektiven Tatseite ein besonderes Augenmerk zu schenken sein.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.



Linz, am 17. August 2009