

GZ. FSRV/0002-G/06

## Beschwerdeentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat in der Finanzstrafsache gegen den Bf. wegen Verdachtes der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 9. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 16. Jänner 2006 betreffend die Einleitung des Finanzstrafverfahrens (§ 82 Abs. 3 FinStrG) gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird hinsichtlich der Voranmeldungszeiträume Jänner und März bis September 2005 aufgehoben.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Am 7. Jänner 2005 erstattete der im Finanzamtsbereich wohnhafte Bf. vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz Selbstanzeige, er habe seit dem 2. Halbjahr 2004 neben seiner in D. ausgeübten selbständigen Tätigkeit als Elektrotechniker auch in Österreich Umsätze in der Höhe von ca. 300.000 € erzielt, die bisher weder in D. noch in Österreich versteuert wurden. Die sich aus der Selbstanzeige ergebende Abgabenverkürzung von 27.755,25 € wurde den Abgabenvorschriften entsprechend entrichtet und der Selbstanzeige seitens der Finanzstrafbehörde erster Instanz strafbefreiende Wirkung zuerkannt.

Die Verbuchung der im Oktober 2005 beim Finanzamt eingereichten Umsatzsteuerjahreserklärung für 2004 führte am Abgabenkonto des Bw. zu einer Nachforderung an Umsatzsteuer in der Höhe von 55.228,43 € (Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 14. Oktober 2005).

Unter dem Betreff "Steuernummer xx, Vormerknummer xx, Vorerhebungen nach § 82 FinStrG" teilte die Finanzstrafbehörde erster Instanz dem Bf. im Schreiben vom 3. November 2005 Folgendes mit:

*Dem Finanzamt Graz-Umgebung als Finanzstrafbehörde erster Instanz wurde bekannt, dass Sie im Jahr 2004 steuerpflichtige Umsätze erzielt haben, die Sie (abgesehen von dem in Ihrer Selbstanzeige vom 7.1.2005 offen gelegten Betrag) gegenüber dem zuständigen Finanzamt Graz-Umgebung nicht erklärt haben.*

*Weiters wurde bekannt, dass Sie für die Monate Jänner bis August 2005 bisher weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet haben.*

*Die Finanzstrafbehörde prüft daher, ob Sie für den Zeitraum November 2004 bis August 2005 eine Verkürzung von Umsatzsteuer in noch zu bestimmender Höhe bewirkt und dadurch eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 bzw. § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen haben.*

.....

Dieses Schreiben der Finanzstrafbehörde wurde trotz verfügbarer eigenhändiger Zustellung vom Zustellorgan nicht dem Bf., sondern LS ausgefolgt.

Am 22. November 2005 meldete eine Prüferin des Finanzamtes Graz-Umgebung beim Bf. eine Außenprüfung an. Nach der Mitteilung des steuerlichen Vertreters, wegen eines Auslandsaufenthaltes könne die Prüfung frühestens in drei Wochen stattfinden, setzte die Prüferin nach neuerlicher telefonischer Kontaktaufnahme am 6. Dezember 2005 den Beginn der Prüfung mit 12. Dezember fest.

Am 6. Dezember 2005 wurden die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Jänner bis September 2005 vom steuerlichen Vertreter elektronisch eingereicht. Demnach wurden am Abgabenkonto des Bf. für die Monate Jänner und März bis September 2005 Gutschriften verbucht. Die Zahllast für Februar 2005 beträgt 28.395,20 €.

Im Bericht vom 14. Dezember 2005 wird ausgeführt:

*Für die Monate Jänner bis September 2005 wurden per 6.12.2005 die Umsatzsteuervoranmeldungen online eingereicht. Die daraus resultierende Gesamtzahllast in der Höhe von 25.610,56 € wurde am 6. Dezember 2005 entrichtet.*

*Das Einzelunternehmen wurde rückwirkend mit 31.12.2004 in die M GmbH eingebbracht. Hinsichtlich der Umsatzsteuer erfolgte der Übergang per 1.10.2005, sodass ab diesem Zeitpunkt die Voranmeldungen von der M GmbH eingereicht wurden.*

Mit dem Bescheid vom 16. Jänner 2006 leitete die Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Bf. ein Finanzstrafverfahren nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ein, weil der Verdacht bestehe, er habe vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen Verkürzungen von Vorauszahlungen an

Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis September 2005 in der Höhe von 25.610,67 € bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

In objektiver Hinsicht wurde auf die Ergebnisse der durchgeföhrten Umsatzsteuersonderprüfung verwiesen. Spätestens seit dem Zeitpunkt der Selbstanzeige am 7. Jänner 2005 seien dem Bf. die entsprechenden abgabenrechtlichen Bestimmungen bekannt gewesen und von wissentlicher Vorgangsweise auszugehen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde des Bf.

Der Bf. habe mit Notariatsakt vom 26. September 2005 rückwirkend zum Stichtag 31. Dezember 2004 eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung gegründet. Der Bf. sei irrtümlich davon ausgegangen, dass die im Rückwirkungszeitraum angefallenen Zahllasten erst nach Eintragung der GmbH in das Firmenbuch zu melden und entrichten seien. Nach Erkennen seines Irrtums habe der Bf. am 6. Dezember 2005 Umsatzsteuvoranmeldungen eingereicht und gleichzeitig die Zahllast entrichtet.

Die Einreichung der Umsatzsteuvoranmeldungen und die sofortige Entrichtung der Zahllast sei als Selbstanzeige zu werten, da in der fehlenden Entrichtung und Voranmeldung der Umsatzsteuer noch keine Tatentdeckung im Sinne des § 29 FinStrG erblickt werden könne. Es werde daher beantragt, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

#### ***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

*Gemäß § 82 Abs. 1 und 2 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.*

*Ergibt diese Prüfung, dass die Durchführung des Strafverfahrens nicht in die Zuständigkeit des Gerichtes fällt, so hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz das Strafverfahren einzuleiten (§ 82 Abs. 3 FinStrG).*

Aus diesen gesetzlichen Bestimmungen ergibt sich, dass anlässlich der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens noch keine endgültige Sachverhaltsklärung und abschließende rechtliche Beurteilung erfolgen muss, sondern nur eine Entscheidung im Verdachtsbereich zu erfolgen hat. In diesem Verfahrensstadium ist es daher nicht Aufgabe der Finanzstrafbehörde, das Vorliegen eines Finanzvergehens konkret nachzuweisen oder auch Ergebnisse des durch

die Einleitung erst in Gang gesetzten förmlichen Strafverfahrens vorwegzunehmen, weil diese Fragen erst im anschließenden Untersuchungsverfahren einer (endgültigen) Klärung zuzuführen sind.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens, wenn gegen den Verdächtigen genügende Verdachtsgründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass er als Täter eines Finanzvergehens in Betracht 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.

Vorweg ist auf das Vorbringen in der Beschwerde einzugehen, der Bf. habe mit der Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Jänner bis September 2005 und der gleichzeitigen Entrichtung der daraus resultierenden Umsatzsteuerzahllast von 25.610,56 € am 6. Dezember 2005 strafbefreiende Selbstanzeige erstattet.

*Gemäß § 29 Abs. 1 FinStrG wird, wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, insoweit straffrei, als er seine Verfehlung der zur Handhabung der verletzten Abgabenvorschriften zuständigen Behörde oder einer sachlich zuständigen Finanzstrafbehörde darlegt (Selbstanzeige). Eine Selbstanzeige ist bei Betretung auf frischer Tat ausgeschlossen.*

*War gemäß § 29 Abs. 2 FinStrG mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offen gelegt und die sich daraus ergebenden Beträge, die der Anzeiger schuldet oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, den Abgabenvorschriften entsprechend entrichtet werden. ....*

*Gemäß § 29 Abs. 3 lit. a FinStrG tritt Straffreiheit nicht ein, wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3) gegen den Anzeiger, gegen andere an der Tat Beteiligte oder gegen Hehler gesetzt waren.*

*Gemäß § 14 Abs. 3 FinStrG versteht man unter einer Verfolgungshandlung jede nach außen erkennbare Amtshandlung eines Gerichts, 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 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.*

Den Ausführungen in der Beschwerde ist insoweit zuzustimmen, als aus der bloßen Nichtabgabe von Voranmeldungen oder dem Unterbleiben von Umsatzsteuervorauszahlungen noch nicht auf die Verwirklichung des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG geschlossen werden kann, weshalb im vorliegenden Fall eine die Straffreiheit verhindernde Tatentdeckung im Sinne des § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG nicht vorliegt. Allerdings ist im vorliegenden Fall zu prüfen, ob die Mitteilung der Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 3. November 2005 über die Einleitung von Vorerhebungen nach § 82 FinStrG hinsichtlich der Voranmeldungszeiträume Jänner bis August 2005 eine Verfolgungshandlung im Sinne des § 14 Abs. 3 FinStrG darstellt und daher der Selbstanzeige vom 6. Dezember 2005 gemäß § 29 Abs. 3 lit. a FinStrG strafbefreiende Wirkung nicht zukommt.

Verfolgungshandlungen im Sinne des § 14 Abs. 3 FinStrG sind nur solche Akte, die nach ihrer Art und Bedeutung die Absicht der Finanzstrafbehörde erkennen lassen, den gegen eine bestimmte Person wegen einer bestimmten Tat bestehenden konkreten Verdacht auf eine in den Verfahrensvorschriften vorgesehenen Weise zu prüfen (VwGH 20.4.1989, 89/16/0017).

Aus dem im Strafakt erliegenden, an den Bf. gerichteten Schreiben vom 3. November 2005 geht hervor, dass die Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Bf. Vorerhebungen eingeleitet hat, weil - neben dem nicht verfahrensgegenständlichen Verdacht der Umsatzsteuerhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG betreffend das Veranlagungsjahr 1994 - der Verdacht bestehe, der Bf. habe hinsichtlich der Monate Jänner bis August 2005 das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen, da für diese Voranmeldungszeiträume Umsatzsteuervoranmeldungen weder eingereicht noch Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet wurden. Der dem Finanzamt zu diesem Zeitpunkt bekannte Sachverhalt, wonach der Bf. zu Beginn des Jahres 2005 selbst erklärte, Umsätze in Österreich zu erzielen, der Umstand, dass der Bf. Vorsteuern für die Errichtung eines Büros geltend machte, woraus der Schluss gezogen werden kann, dass er vorhatte, seine selbständige Tätigkeit in Österreich auch weiterhin auszuüben, die Angabe des Bf. im Fragebogen zur Betriebseröffnung, der voraussichtliche Jahresumsatz im Folgejahr (1995) betrage ca. 300.000 €, die aus der Verbuchung der im Oktober 2005 beim Finanzamt eingereichten Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2004 resultierende Zahllast von 55.228,43 €, aus der sich ergibt, dass eine korrekte Offenlegung der im Jahr 2004 erzielten

Umsätze im Zuge der Selbstanzeige vom 7. Jänner 2005 offensichtlich nicht erfolgt ist sowie der in der Gewinn- und Verlustrechnung 2004 als "noch nicht geleistete Umsatzerlöse" ausgewiesene (und somit in das Jahr 2005 fallende) Betrag von 270.838,65 € führen zu der Feststellung, dass die Finanzstrafbehörde erster Instanz im Zeitpunkt der Einleitung der Vorerhebungen wegen der Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. der Nichtabfuhr der Umsatzsteuer in den Voranmeldungszeiträumen Jänner bis August 2005 nach der Lebenserfahrung vom Vorliegen eines Tatverdachtes ausgehen konnte. Die dem Bf. zur Last gelegte Tat wurde mit dem Hinweis auf den Tatbestand der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ausreichend konkretisiert.

Zwar wurde das Schriftstück auf Grund eines Fehlers des Zustellorgans nicht dem Bf., sondern LS ausgefolgt, da das Schriftstück aber nachweislich den internen Bereich der Finanzstrafbehörde erster Instanz verlassen hat, ist die Verfolgungshandlung als nach "außen gerichtet" anzusehen. Die Mitteilung der Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 3. November 2005 über die Einleitung von Vorerhebungen gegen den Bf. erfüllt somit die Voraussetzungen des § 14 Abs. 3 FinStrG, weshalb eine strafbefreiende Selbstanzeige hinsichtlich der in dieser Mitteilung genannten Voranmeldungszeiträume nicht erfolgen konnte.

In den Voranmeldungszeiträumen Jänner und März bis September 2005 ist nach der Aktenlage eine Zahllast nicht angefallen, weshalb der Beschwerde hinsichtlich dieser Monate mangels Tatbestandsverwirklichung statt zu geben war.

*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.*

*Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 2 ist bewirkt, wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet werden (§ 33 Abs. 3 lit. b FinStrG).*

*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.*

Die Verwirklichung des objektiven Tatbestandes hinsichtlich des Voranmeldungszeitraumes Februar 2005 wird in der Beschwerde nicht bestritten. Die Abgabenverkürzung war daher im

vorliegenden Fall nach § 33 Abs. 3 lit. b FinStrG mit der Nichtentrichtung der entsprechenden Zahllast (28.395,20 €) im Zeitpunkt der Fälligkeit der Vorauszahlung vollendet.

Der dem Bf. zur Last gelegte Tatbestand des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG erfordert für die subjektive Tatbestandsmäßigkeit für den Verkürzungserfolg Wissentlichkeit, während für die Pflichtverletzung bloß bedingter Vorsatz genügt.

Der Bf. bringt dazu vor, er habe sein Unternehmen zum Stichtag 31.12.2004 rückwirkend in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung eingebbracht und sei irrtümlich der Meinung gewesen, die im "Rückwirkungszeitraum" (Jänner bis August 2005) angefallenen Zahllasten seien erst nach Eintragung der Gesellschaft in das Firmenbuch dem Finanzamt zu melden bzw. zu entrichten gewesen. Dieses Vorbringen überzeugt nicht, weil der Bf. auch unmittelbar nach Abschluss des Einbringungsvertrages (Notariatsakt vom 26. September 2005) keine Schritte gesetzt hat, die in seinem Unternehmen im Monat Februar angefallene Zahllast im Ausmaß von über 25.000 € der Abgabenbehörde bekannt zu geben bzw. die Umsatzsteuerzahllast umgehend zu entrichten. Die Umsatzsteuervoranmeldungen für die vor der Gründung der M GmbH liegenden 9 Voranmeldungszeiträume wurden erst eingereicht, als die Prüferin am 6. Dezember den Beginn der Außenprüfung mit 12. Dezember 2005 festlegte. Wie bereits im angefochtenen Bescheid ausgeführt, war dem Bf. zumindest seit der Erstattung der die Umsatzsteuer für das Jahr 2004 betreffenden Selbstanzeige vom 7. Jänner 2005 die ihn als Unternehmer treffende Verpflichtung zur Entrichtung der monatlichen Umsatzsteuerzahllasten spätestens am Fälligkeitstag bzw. die Einreichung entsprechender Voranmeldungen bekannt.

Aus den vorliegenden Umständen kann daher nach der Lebenserfahrung der Verdacht wissentlicher Handlungsweise durch den Bf. abgeleitet werden. Die in der Beschwerde in den Raum gestellte bloße Behauptung eines Irrtums kann diesen Verdacht nicht beseitigen.

Ob der erhobene Tatverdacht zu der gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG im Strafverfahren erforderlichen Gewissheit führen wird, der Bf. habe das ihm zur Last gelegte Finanzvergehen tatsächlich begangen, bleibt dem nunmehr durchzuführenden Untersuchungsverfahren nach den §§ 114 ff FinStrG vorbehalten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

## **Rechtsmittelbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 164 FinStrG ein weiteres ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen aber das Recht zu, gegen diesen Bescheid binnen sechs Wochen nach dessen Zustellung Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof und/oder beim Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 169 FinStrG wird zugleich dem Amtsbeauftragten das Recht der Erhebung einer Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingeräumt.

Graz, 1. März 2006