



## Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates Linz 1 in der Finanzstrafsache gegen die Fa. O GmbH, Adresse, vertreten durch Mag. H, Steuerberater, Adresse1, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a Finanzstrafgesetz (FinStrG) iVm. § 28a FinStrG und § 3 Abs. 2 Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (VbVG) über die Beschwerde des belangten Verbandes vom 12. Mai 2009 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG des Finanzamtes Grieskirchen Wels als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 23. April 2009, StrNr. 1,

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Die Fa. O GmbH wurde mit Erklärung über die Errichtung einer GmbH vom 4. März 2008 gegründet. Handelsrechtlicher Geschäftsführer und Alleingesellschafter ist ED.

Mit Bescheid vom 23. April 2009 leitete das Finanzamt Grieskirchen Wels als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen die Beschwerdeführerin (Bf.) als belangten Verband ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren ein, weil der Verdacht bestehe, ED habe als Entscheidungsträger im Sinne des § 2 Abs. 1 VbVG iVm. § 28a FinStrG zu Gunsten des Verbandes bzw. unter Verletzung den Verband treffender Verpflichtungen ein Finanzvergehen

begangen. Eine Verantwortlichkeit des Verbandes gemäß § 3 Abs. 2 VbVG iVm. § 28a FinStrG sei somit gegeben.

Konkret bestehe der Verdacht, ED habe als Geschäftsführer des Verbandes vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung an Vorauszahlungen von Umsatzsteuer für die Monate Juni bis August 2008 sowie November 2008 in Höhe von insgesamt 38.377,29 € (06/2008: 13.664,21 €; 07/2008: 2.231,68 €; 08/2008: 11.417,66 €; 11/2008: 11.063,74 €) dadurch bewirkt, dass er zu den jeweiligen Fälligkeitstagen weder Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben noch Vorauszahlungen entrichtet und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe.

Er habe dadurch ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen.

Zur Begründung wurde im Wesentlichen angeführt, dass die Umsatzsteuervoranmeldungen für die im Spruch angeführten Zeiträume erheblich verspätet eingereicht worden und auch die Zahlungen wesentlich nach Einreichung der Voranmeldungen erfolgt seien. Es könne davon ausgegangen werden, dass dem Geschäftsführer die entsprechenden Termine und Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes bekannt seien, weshalb vorsätzliche und wissentliche Tatbegehung vorläge. Die Verantwortlichkeit des Verbandes erscheine daher hinreichend begründet.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des beschuldigten Verbandes vom 12. Mai 2009. Zugegebenermaßen sei es zu einer verspäteten Einreichung der Voranmeldungen 06/2008, 07/2008, 08/2008 und 11/2008 gekommen. Es sei niemals beabsichtigt gewesen, die Umsatzsteuern der Abgabenbehörde vorzuenthalten, es sei auch nicht die Absicht von ED gewesen, eine strafbare Handlung zu setzen. Dieser sei lediglich mit der Situation überfordert gewesen und habe der Kanzlei die Belege immer erst ein paar Tage zu spät geliefert. ED sei sich seines Vergehens bewusst und ersuche um Milde bei der Festsetzung einer eventuellen Finanzstrafe. Die Steuern seien bereits entrichtet und ein Schaden für die Finanzverwaltung nicht eingetreten. Nach Anlaufschwierigkeiten sei die Buchhaltung sowohl des Einzelunternehmens ED als auch der Bf aktualisiert, die Belege würden nun stets rechtzeitig und vollständig übermittelt. ED komme daher nunmehr sowohl als Vertreter des belangten Verbandes als auch als Einzelunternehmer seinen abgabenrechtlichen Pflichten rechtzeitig nach. Durch die wegen überlastungsbedingter Schlampigkeit entstandene Konfliktsituation mit der Finanzverwaltung sei ED als geläutert anzusehen.

Mangels Wissentlichkeit und eines Vorsatzgedankens werde beantragt, das eingeleitete Verfahren einzustellen.

***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Gemäß § 28a Abs. 2 FinStrG sind für von der Finanzstrafbehörde zu ahndende Finanzvergehen von Verbänden die §§ 2, 3, 4 Abs. 1, 5, 10, 11 und 12 Abs. 2 des Verbandsverantwortlichkeitsgesetzes sinngemäß anzuwenden. (...)

Nach § 1 Abs. 2 VbVG sind Verbände im Sinne dieses Gesetzes ua. juristische Personen.

Entscheidungsträger im Sinne dieses Gesetzes ist ua., wer als Geschäftsführer dazu befugt ist, den Verband nach außen zu vertreten (§ 2 Abs. 1 Z 1 VbVG).

Gemäß § 3 Abs. 1 VbVG ist ein Verband unter den weiteren Voraussetzungen des Abs. 2 oder des Abs. 3 für eine Straftat verantwortlich, wenn

1. die Tat zu seinen Gunsten begangen worden ist oder
2. durch die Tat Pflichten verletzt worden sind, die den Verband treffen.

Für Straftaten eines Entscheidungsträgers ist der Verband verantwortlich, wenn der Entscheidungsträger als solcher die Tat rechtswidrig und schuldhaft begangen hat (§ 3 Abs. 2 VbVG).

Gemäß § 3 Abs. 4 VbVG schließen einander die Verantwortlichkeit eines Verbandes für eine Tat und die Strafbarkeit von Entscheidungsträgern oder Mitarbeitern wegen derselben Tat nicht aus.

Aus den angeführten Bestimmungen ergibt sich für den vorliegenden Fall, dass die Fa. O GmbH als belangerter Verband für die von ihrem Geschäftsführer rechtswidrig und schuldhaft zu ihren Gunsten begangenen Umsatzsteuerverkürzungen grundsätzlich zur Verantwortung gezogen werden kann.

*Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr 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 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).

*Nach § 83 Abs. 2 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. (...)*

Für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens genügt es somit, wenn gegen den Beschuldigten genügend Verdachtsgründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass er als Täter eines Finanzvergehens in Frage kommt. Verdacht ist die Kenntnis von Tatsachen, aus denen nach der Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann. Der Verdacht muss sich dabei sowohl auf den objektiven als auch den subjektiven Tatbestand erstrecken.

Bei der Prüfung, ob genügend Verdachtsgründe gegeben sind, geht es nicht darum, das Vorliegen eines Finanzvergehens bereits konkret nachzuweisen, sondern lediglich darum, ob ein hinreichend begründeter Tatverdacht vorliegt.

Ob im konkreten Einzelfall die Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ausreichen, ist aus der Summe der vorhandenen tatsächlichen Anhaltspunkte zu beurteilen.

*Gemäß § 21 Abs. 1 UStG hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen. (...)*

Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung vorsehen, dass in bestimmten Fällen die Verpflichtung zur Einreichung einer Voranmeldung entfällt, sofern der Unternehmer seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachkommt. (...)

In der entsprechenden Verordnung betreffend die Abstandnahme von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen (BGBl. II 206/1998 idF BGBl. II 462/2002) ist in § 1 festgelegt, dass dann, wenn die errechnete Vorauszahlung zur Gänze spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird oder sich für einen Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung ergibt, die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung für Unternehmer, deren Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG im vorangegangenen Kalenderjahr 100.000,00 € nicht überstiegen haben, entfällt.

Werden daher die zu den jeweiligen Fälligkeitsterminen zu zahlenden Umsatzsteuerbeträge nicht fristgerecht entrichtet, ist jedenfalls eine Voranmeldung einzureichen.

Außer Streit steht im Beschwerdeverfahren, dass die Taten, derer der Geschäftsführer verdächtig ist, zu Gunsten des belannten Verbandes begangen wurden und dass durch die Taten Pflichten verletzt wurden, die den Verband treffen, sodass die grundsätzliche finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit des Verbandes gegeben ist.

*Der Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des UStG 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).*

Demnach ist bei Selbstbemessungsabgaben wie der Umsatzsteuervorauszahlung das Delikt vollendet und die Verkürzung eingetreten, wenn diese im Zeitpunkt der Fälligkeit nicht entrichtet wird. Hat der Abgabepflichtige die ihm durch Gesetz auferlegten Anzeige- bzw. Offenlegungspflichten nicht erfüllt und damit der gesetzlichen Vorschrift zuwider zum Zeitpunkt der monatlichen Fälligkeit keine Zahlung geleistet, ist in diesem Zeitpunkt die Verkürzung der Selbstbemessungsabgabe bewirkt.

Für den Tatbestand der Steuerhinterziehung genügt auch die vorübergehende Erlangung eines Steuervorteils. Verkürzt wird eine Steuereinnahme nicht bloß dann, wenn sie überhaupt nicht eingeht, sondern auch dann, wenn sie, ganz oder teilweise, dem Steuergläubiger nicht in dem Zeitpunkt zukommt, in dem er nach dem betreffenden Steuergesetz darauf Anspruch gehabt hat (vgl. Fellner, FinStrG, 6. Aufl., 7. Lfg., § 33 Tz 26).

Aus dem Bericht vom 4. Februar 2009 über das Ergebnis der bei der Fa. O GmbH durchgeführten Außenprüfung, die den Zeitraum 01/2008 bis 11/2008 umfasste, ergibt sich im Wesentlichen, dass der Prüferin bei Prüfungsbeginn am 21. Jänner 2009 berichtigte Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum Mai bis September 2008 übergeben wurden, die zu einem Mehrbetrag von 1.961,07 € führten. Für November 2008 sei bis Prüfungsbeginn weder eine Vorauszahlung geleistet noch eine Voranmeldung eingereicht worden. Diese habe die steuerliche Vertretung am 2. Februar 2009 abgegeben (Tz 1 und 2 des Berichtes zu ABNr. 2).

Konkret stellen sich die seitens der Finanzstrafbehörde erster Instanz vorgeworfenen Verfehlungen wie folgt dar:

Die Umsatzsteuervoranmeldung Juni 2008 wurde verspätet am 14. September 2008 eingereicht; die Entrichtung der ausgewiesenen Zahllast von 13.664,21 € erfolgte am 25. November 2008.

Die Voranmeldungen Juli und August 2008 wurden verspätet am 24. November 2008 elektronisch übermittelt; die erklärten Zahllasten von 2.231,68 € und 11.417,66 € wurden am 17. Dezember 2008 beglichen.

Die Voranmeldung November 2008 mit einer Zahllast von 11.063,74 € wurde ebenfalls verspätet am 2. Februar 2009 eingereicht; der gemeldete Betrag wurde zum Teil durch das zu diesem Zeitpunkt auf dem Abgabekonto bestehende Guthaben von 450,11 €, mit einem Teilbetrag von 6.000,00 € durch Überweisung am 12. März 2009 und mit einem Restbetrag von 4.613,63 € am 28. April 2009 entrichtet.

Laut Arbeitsbogen zu ABNr. 2 war die Prüfungsankündigung beim Steuerberater am 10. Dezember 2008 telefonisch und im Unternehmen am 2. Jänner 2009 schriftlich erfolgt; Prüfungsbeginn war der 21. Jänner 2009.

Spätestens zu Prüfungsbeginn war für die Prüferin erkennbar, dass die fristgerechte Abgabe der Voranmeldung November 2008 unterblieben war. Da somit bei Einreichung der Voranmeldung November 2008 die Tat bereits entdeckt war (§ 29 Abs. 3 lit. b FinStrG), konnte auch hinsichtlich des Teilbetrages von 450,11 € nicht von einer strafbefreienden Selbstanzeige ausgegangen werden.

Dadurch, dass die geschuldeten Beträge bis zu den genannten Terminen weder entrichtet noch dem Finanzamt bekannt gegeben wurden, war der objektive Tatbestand des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG erfüllt.

*Nach § 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.*

Wissentlichkeit bedeutet, dass der Täter weiß, dass der Eintritt des tatbildmäßigen Erfolges mit seiner Handlung sicher verbunden ist.

Auf den Willen, die Umsatzsteuer nicht zu entrichten, kommt es daher nicht an; wesentlich ist das Wissen um die Verkürzung der Umsatzsteuer, die, gleich, aus welchem Motiv heraus, nicht fristgerecht bezahlt wird.

Das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG verlangt auf der subjektiven Tatseite Wissentlichkeit hinsichtlich der Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlung, wogegen in Bezug auf die Verletzung der Verpflichtung zur

Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen bedingter Vorsatz im Sinne des § 8 Abs. 1, zweiter Halbsatz FinStrG, genügt.

Für die Verwirklichung des subjektiven Tatbildes der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ist somit ausreichend, dass der Beschuldigte vorsätzlich seine Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen verletzt und weiß, dass infolgedessen eine fristgerechte Leistung der Umsatzsteuervorauszahlung unterbleibt, er somit eine Verkürzung der Umsatzsteuer für gewiss hält.

Dass ED als abgabenrechtlich verantwortlicher Geschäftsführer der Bf, wie in der Beschwerde vorgebracht, niemals die Absicht hatte, der Abgabenbehörde die Umsatzsteuern vorzuenthalten oder eine strafbare Handlung zu begehen, war daher nicht entscheidend.

ED war Geschäftsführer der 1989 gegründeten A GmbH sowie unbeschränkt haftender Gesellschafter der 2003 gegründeten D KEG und zumindest seit September 2000 als Einzelunternehmer tätig, sodass davon auszugehen ist, dass er sich im Rahmen seiner langjährigen unternehmerischen Tätigkeit das Wissen um die einschlägigen umsatzsteuerrechtlichen Bestimmungen angeeignet hat. Die Kenntnis der im Zusammenhang mit der Einreichung von Voranmeldungen und der Entrichtung der Vorauszahlungen relevanten Gesetzesbestimmungen stellte ED auch nicht in Abrede. Vielmehr begründete er die Nichteinhaltung der maßgeblichen Vorschriften im Wesentlichen mit Überforderung, überlastungsbedingter Schlampigkeit und Anlaufschwierigkeiten in der Buchhaltung sowohl des Einzelunternehmens als auch des belangten Verbandes.

Derartige Abgabenverletzungen zweifelsohne begünstigende Situationen vermögen aber ebenso wenig wie die eingewendete zwischenzeitige Entrichtung der beschwerdegegenständlichen Umsatzsteuern die bereits eingetretene Strafbarkeit nachträglich aufzuheben, sondern können allenfalls als mildernde Umstände in die abschließende Entscheidung einfließen.

Im Übrigen wurde über ED als Geschäftsführer der Fa. A GmbH mit Strafverfügung vom 20. November 2002 wegen der Finanzvergehen nach §§ 33 Abs. 2 lit. a und 51 Abs. 1 lit. a FinStrG eine Geldstrafe von 1.000,00 € verhängt, sodass ihm die gesetzlichen Bestimmungen betreffend fristgerechte Entrichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen bzw. – im Falle der nicht zeitgerechten Entrichtung – Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen auch durch diese Vorstrafe vor Augen geführt worden sind.

Anstelle von Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG schuldig, wer zumindest bedingt vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine

Umsatzsteuerverkürzung bewirkt, indem er etwa umsatzsteuerpflichtige Erlöse in der Jahressteuererklärung verheimlicht oder zu hohe Vorsteuern geltend macht, sodass die bescheidmäßigt festzusetzende Jahresumsatzsteuer bei erklärungsgemäßer Veranlagung durch die Abgabenbehörde zu niedrig festgesetzt wird.

*Nach § 13 Abs. 1 FinStrG gelten die Strafdrohungen für vorsätzliche Finanzvergehen nicht nur für die vollendete Tat, sondern auch für den Versuch.*

Sind der Abgabenbehörde die Steuerpflichten eines Abgabepflichtigen bekannt, kann dennoch der Versuch einer Abgabenhinterziehung vorliegen, wenn dieser Abgabepflichtige die Einreichung der Jahressteuererklärung unterlässt und es ernstlich für möglich hält und sich damit abfindet, dass die Nichtabgabe eine zu geringe Abgabenfestsetzung im Schätzungswege zur Folge haben werde, oder eine unrichtige Erklärung abgibt, die Tat aber vor Durchführung der Veranlagung entdeckt wird.

Eine etwaige Strafbarkeit wegen zumindest versuchter Hinterziehung von Jahresumsatzsteuern nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG konsumiert nach herrschender Judikatur und Lehre die Strafbarkeit diesbezüglicher Vorauszahlungen an Umsatzsteuer gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG. Die Strafbarkeit einer Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ist daher dann ausgeschlossen, wenn einer Bestrafung infolge der nachfolgenden Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG wegen des gleichen Umsatzsteuerbetrages für denselben Zeitraum kein Hindernis entgegensteht.

Die Umsatzsteuerjahreserklärung 2008 wurde für den belangten Verband am 8. März 2010 innerhalb der mit berufsmäßigen Parteienvertretern vereinbarten Quotenfrist eingereicht und antragsgemäß veranlagt, wodurch sich im Vergleich zur bisher vorgeschriebenen Umsatzsteuer eine Gutschrift von 29,60 € ergab. Daraus folgt, dass die Erstbehörde den geäußerten Verdacht zutreffend auf die Bestimmung des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG stützte und davon ausging, dass der – im weiteren Verfahren noch nachzuweisende – Vorsatz des Geschäftsführers des belangten Verbandes auf eine nur vorläufige Abgabenverkürzung gerichtet war. Der Verdacht einer allfälligen versuchten Jahressteuerhinterziehung im Sinne der §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG wurde daher zu Recht nicht erhoben.

Aufgabe der Rechtsmittelbehörde in diesem Verfahrensstadium ist es, zu klären, ob ein hinreichend begründeter Verdacht vorliegt, nicht jedoch, bereits ein umfangreiches Ermittlungsverfahren durchzuführen und das Vorliegen eines Finanzvergehens konkret nachzuweisen, weil diese Aufgabe dem Untersuchungsverfahren zukommt. Mit der Einleitung des Finanzstrafverfahrens soll vielmehr zum Ausdruck gebracht werden, dass die Abgabenbehörde als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Verdächtigen wegen einer bestimmten Handlung einschreitet.

Die endgültige Sachverhaltsklärung und abschließende rechtliche Beurteilung sind – nach Durchführung des Untersuchungsverfahrens, in welchem ED als Geschäftsführer des belangten Verbandes Gelegenheit gegeben werden wird, sich umfassend in einer Beschuldigtenvernehmung zu rechtfertigen und zur Klärung des Sachverhaltes beizutragen – der abschließenden Entscheidung vorbehalten.

Der Verdacht, ED als Entscheidungsträger der Bf habe das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen, wurde auf Grund obiger Ausführungen zu Recht erhoben, sodass ausreichende Anhaltspunkte für eine Verbandsverantwortlichkeit der Bf vorliegen und der bekämpfte Einleitungsbescheid zu bestätigen war.

Linz, am 22. Juni 2010