



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Finanzstrafsenat Linz 1

GZ. FSRV/0040-L/09

Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates Linz 1 in der Finanzstrafsache gegen ED, geb. 6. November 1964, Adresse, vertreten durch Mag. H, Steuerberater, Adresse1, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten 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.

Aus Anlass der Beschwerde wird der Spruch des angefochtenen Bescheides in Punkt a) insoweit berichtigt, als an Stelle des irrtümlich unrichtig angeführten Betrages an Umsatzsteuer 08/2008 von 1.417,66 € richtig ein Betrag von 11.417,66 € gesetzt wird.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) betreibt als Einzelunternehmer einen Handel mit Solarkollektoren und ist darüber hinaus Geschäftsführer und Alleingesellschafter der im März 2008 gegründeten Fa. O GmbH.

Mit Bescheid vom 23. April 2009 leitete das Finanzamt Grieskirchen Wels als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Bf. ein finanzstrafbehördliches Untersuchungs-

verfahren ein, weil der Verdacht bestehe, er habe im Amtsbereich des Finanzamtes Grieskirchen Wels vorsätzlich

- a) als abgabenrechtlich Verantwortlicher der Fa. O GmbH 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: 1.417,66 €; 11/2008: 11.063,74 €) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten sowie
- b) als Abgabepflichtiger unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des UStG entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung an Vorauszahlungen von Umsatzsteuer für die Monate Juni 2008 und August bis November 2008 in Höhe von insgesamt 34.153,69 € (06/2008: 13.232,66 €; 08/2008: 7.659,67 €; 09/2008: 2.465,72 €; 10/2008: 4.639,27 €; 11/2008: 6.156,37 €) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

Er habe dadurch sowohl zu Punkt a) als auch zu Punkt b) das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen.

Die Einleitung gründe sich Punkt a) betreffend auf finanzstrafrechtliche Ermittlungen, die ergeben hätten, dass für die im Spruch genannten Zeiträume zu den jeweiligen Fälligkeitstagen weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch entsprechende Vorauszahlungen geleistet worden seien. Die Voranmeldungen seien erheblich verspätet eingereicht worden und die Entrichtung der geschuldeten Beträge erheblich nach Einreichung der entsprechenden Voranmeldungen erfolgt.

Punkt b) betreffend gründe sich die Einleitung auf die durchgeföhrte abgabenbehördliche Prüfung, wobei auf den Prüfbericht bzw. die Niederschrift vom 2. Februar 2009 zu verweisen sei. Im Zuge dieser Prüfung sei festgestellt worden, dass für die im Spruch angeführten Zeiträume wegen der Einreichung unrichtiger Voranmeldungen zu den jeweiligen Fälligkeitstagen eine Umsatzsteuerverkürzung in genannter Höhe erfolgt sei. Diese Beträge seien auch nicht zu den jeweiligen Fälligkeitstagen entrichtet worden.

Der Beschuldigte sei bereits seit mehreren Jahren als Geschäftsführer bzw. Einzelunternehmer tätig gewesen, sodass davon auszugehen sei, dass er über die steuerlichen Verpflichtungen und Termine informiert gewesen sei. Insbesondere sei über den Beschuldigten als Geschäftsführer bereits im Jahr 2002 eine einschlägige Strafe wegen Nichtentrichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen verhängt worden. Vorsätzliches Handeln und wissentliche Tatbegehung seien daher anzulasten.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 12. Mai 2009.

Zum Einzelunternehmen ED sei im Zuge der Prüfung festgestellt worden, dass dieses Einzelunternehmen, welches sich zur Aufgabe gemacht habe, den Einkauf sowie die Beschaffung von technischem Know-how für die O GmbH vorzubereiten, um der GmbH einen reibungslosen Auftritt am Markt zu ermöglichen, Zahlungen erhalten habe, die nach Meinung des Prüfers umsatzsteuerpflichtig seien.

An das Einzelunternehmen seien im Zeitraum ab Februar 2008 erste Lieferungen aus China vollzogen worden, weitere Container mit Handelsware seien gefolgt. So seien im Jahr 2008 Waren im Wert von mehr als 160.000,00 € geliefert worden und diese Ware der O GmbH zum Weiterverkauf abgegeben worden. Es sei vereinbart worden, die Ware mit einer Jahresabrechnung im Jänner zu fakturieren und diese Rechnung nach Erhalt dieser auch zu begleichen.

Gleichzeitig sei die an die O GmbH gelieferte Ware an deren Kunden verkauft worden, sodass sich in der Gesellschaft hohe Geldbeträge angesammelt hätten. Der Bf. habe in seiner Eigenschaft als Gesellschafter der GmbH hohe Geldbeträge in Form von Barauszahlungen entnommen, um diese für private Zwecke zu verwenden. Diese entnommenen Mittel hätten sich in bar in der Privatsphäre des Bf. befunden. Darüber, wie diese Entnahmen wieder an die Gesellschaft zurückzuführen wären, habe es klare Vereinbarungen gegeben.

Die Barmittel seien jedoch nicht, wie ursprünglich geplant, für private Zwecke verwendet, sondern in das Einzelunternehmen eingelegt worden. Diesen Einlagevorgang habe der Prüfer als Bezahlung der Warenlieferungen ausgelegt. Aus dieser Festsetzung sei die Umsatzsteuerzahllast entstanden, mit der der Bf. spätestens im Februar gerechnet habe, da mit Dezember 2008 die Fakturierung vom Einzelunternehmen an die O GmbH geplant gewesen sei. Diese sei tatsächlich erst Anfang Februar 2009 erfolgt. Damit, dass die Verwendung der privaten Mittel für Einlagen in das Einzelunternehmen zu einer Steuerbelastung führen würde, habe der Bf. trotz seiner langjährigen Erfahrung nicht rechnen können. Dem Bf. sei daher nicht anzulasten, die Umsatzsteuerverkürzung für gewiss gehalten zu haben, wenn überhaupt, dann lediglich für möglich, aber auch das treffe nicht zu.

Die Bewegung der Geldmittel sei nicht unmittelbar als Bezahlung oder Anzahlung auf die Jahresrechnung gedacht gewesen. Der Bf. habe nur danach getrachtet, sein Einzelunternehmen bis zur Bezahlung der Jahresrechnung zu unterstützen.

Als Erklärung für die eigenwillige Gebarung sei anzuführen, dass der Bf. im Jahr 2008 einen völlig unerwarteten Erfolg mit seinem neuen Geschäftszweig, dem Import und Verkauf von

Solaranlagen, verzeichnet habe. Er sei zu jeder Zeit sehr daran interessiert gewesen, ein solides Unternehmen aufzubauen und seinen Verpflichtungen nachzukommen, doch sei es ihm nicht vollends gelungen, auch seine finanziellen Transaktionen völlig im Griff zu haben, da ihn der Kundenandrang permanent überlastet habe.

Die Entrichtung der Umsatzsteuerzahllast, die sich aus der Verrechnung bzw. Bezahlung der Jahresrechnung des Einzelunternehmens an die O GmbH ergeben habe, sei mittels Umbuchungsantrag von der O GmbH geplant gewesen. Um in der GmbH das entsprechende Guthaben zu erzeugen, habe jedoch die Jahresrechnung verbucht werden müssen. Leider habe sich bei der Datenübertragung der Rechnung mittels E-Mail an die Steuerberatungskanzlei ein Fehler ergeben, sodass die Rechnung nicht in der Kanzlei eingelangt sei und besagtes Guthaben nicht entstanden sei. Die Umsatzsteuerzahllast des Einzelunternehmens sei nun früher entstanden als das Steuerguthaben der O GmbH. Dies habe sich aus der unerwarteten Festsetzung der Bareinlagen, die aus der Sicht des Prüfers als Teilzahlungen gewertet worden seien, ergeben.

Dem Bf. sei zur Last zu legen, dass die Steuer erst aktuell durch die Verbuchung der im Februar ausgestellten Jahresrechnung 2008 habe beantragt werden können und dass der Umbuchungsantrag erst in Kürze gestellt werden könne, doch werde ersucht, auch die besondere Situation zu werten, in der sich der Bf. befunden habe.

Zur Fa. O GmbH wurde angeführt, dass es zugegebenermaßen zu einer verspäteten Einreichung der Voranmeldungen 06/2008, 07/2008, 08/2008 und 11/2008 gekommen sei. Es sei niemals beabsichtigt gewesen, der Abgabenbehörde die Umsatzsteuern vorzuhalten. 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 Anlaufs Schwierigkeiten sei die Buchhaltung sowohl des Einzelunternehmens ED als auch der O GmbH aktualisiert, die Belege würden nun stets rechtzeitig und vollständig übermittelt. ED komme daher sowohl als Vertreter der O GmbH als auch als Einzelunternehmer seinen abgabenrechtlichen Pflichten nunmehr 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 § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz zu prüfen, ob genügende Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind.

Gemäß Abs. 3 leg.cit. ist von der Einleitung eines Strafverfahrens 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 Rechtfertigungsgründe, Schuldausschließungsgründe, Strafausschließungsgründe oder Strafaufhebungsgründe vorliegen,
- 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 würde.

Für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens genügt es somit, wenn gegen den Beschwerdeführer 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.

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

Demnach genügt es, wenn gegen den Beschwerdeführer ein Verdacht besteht, das heißt, es müssen hinreichende Gründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass der Verdächtige als Täter eines Finanzvergehens in Frage kommt.

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.

Nach § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG entsteht die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen in der Regel mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind (Sollbesteuerung); dieser Zeitpunkt verschiebt sich um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist.

Die Steuerschuld entsteht für Lieferungen und sonstige Leistungen in den Fällen der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (§ 17) mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind [(Istbesteuerung), § 19 Abs. 2 Z 1 lit. b UStG].

Einer 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 (zum Fälligkeitstag) 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 Umsatzsteuerverkürzung bewirkt.

Eine Abgabenhinterziehung ist nicht nur dann bewirkt, wenn eine Steuereinnahme 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 hätte (vgl. Fellner, FinStrG, 6. Aufl., 7. Lfg., § 33 Tz 26).

Eine nachträgliche Bezahlung oder Entsprechung der Voranmeldungspflicht kann die formelle Deliktsvollendung weder verhindern noch aufheben.

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.

Nach § 5 Abs. 3 Strafgesetzbuch (StGB) handelt jemand wissentlich, der den Umstand oder Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern ein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält.

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

Bei einer Wissentlichkeit bezweckt der Täter nicht den tatbildmäßigen Erfolg, sein Ziel ist nicht dieser, sondern ein anderer, allenfalls sogar rechtlich unbedenklicher Erfolg, aber er weiß, dass der verlönte Erfolg sicher mit seiner Handlung verbunden ist (vgl. Fellner, FinStrG, 6. Aufl., 11. Lfg., § 8, Tz 13).

Wissentlichkeit ist nicht für den gesamten Tatbestand des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG gefordert, sondern nur für die Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlungen. In Bezug auf die Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen genügt dagegen bedingter Vorsatz im Sinne des § 8 Abs. 1, zweiter Halbsatz FinStrG.

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.

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 bescheidmäßig 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 überhaupt 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.

Auf Grund der dargestellten Gesetzeslage ergeben sich für den vorliegenden Sachverhalt folgende Schlussfolgerungen:

Zu der bei der Fa. O GmbH durchgeführten Außenprüfung, die den Zeitraum 01/2008 bis 11/2008 umfasste, ergab sich aus dem Bericht vom 4. Februar 2009 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 in Punkt a) des bekämpften Einleitungsbescheides 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 entrichtet.

In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass im Spruch des bekämpften Einleitungsbescheides in Punkt a) die Umsatzsteuer 08/2008 irrtümlich mit einem Betrag von 1.417,66 € anstatt richtig 11.417,66 € angeführt wurde. Da der Verkürzungsbetrag jedoch zutreffend berechnet wurde, beruhte der Irrtum zweifelsohne lediglich auf einem Schreibfehler, der im Rahmen der Beschwerdeentscheidung zu berichtigen war.

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 Abgabenkonto 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.

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

Dass der Bf. als Geschäftsführer der Fa. O GmbH, wie in der Beschwerde ausgeführt, niemals die Absicht hatte, der Abgabenbehörde die Umsatzsteuern vorzuenthalten oder eine strafbare Handlung zu begehen, war daher nicht entscheidend.

Nach der Aktenlage (vgl. die im Arbeitsbogen zu ABNr. 3 erfassten Grunddaten) betreibt der Bf. zumindest seit September 2000 ein Einzelunternehmen und war Geschäftsführer der 1989 gegründeten A GmbH sowie unbeschränkt haftender Gesellschafter der 2003 gegründeten D KEG, sodass davon auszugehen ist, dass er sich im Zuge dieser Tätigkeiten das erforderliche Wissen der einschlägigen umsatzsteuerrechtlichen Bestimmungen angeeignet hat. Die Kenntnis der im Zusammenhang mit der Einreichung von Voranmeldungen und der Entrichtung der Vorauszahlungen relevanten Gesetzesbestimmungen stellte der Bf. 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 ED als auch der O GmbH.

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 den Bf. 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 oder bei Erreichen eines entsprechenden Jahresumsatzes – die Notwendigkeit der Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen nicht zuletzt durch diese Vorstrafe vor Augen geführt worden sind.

Die Umsatzsteuerjahreserklärung 2008 wurde für die Fa. O GmbH 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 Bf. als Geschäftsführer der O GmbH 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.

Zu den für das Einzelunternehmen des Bf. getroffenen Feststellungen [Punkt b) des Spruches des angefochtenen Einleitungsbescheides] ist der Niederschrift über die Außenprüfung vom 2. Februar 2009, die ebenfalls die Zeiträume 01/2008 bis 11/2008 umfasste, zu entnehmen, dass im Zusammenhang mit den angeführten Eingangsrechnungen betreffend den Einkauf von Solarkollektoren aus China die Verkäufe über die Fa. O GmbH erfolgt seien. Die Eingangsrechnungen seien über das Bankkonto des Einzelunternehmens bezahlt worden. Zur Abdeckung des Bankkontos seien laufend Bareinzahlungen bzw. Überweisungen vom Bankkonto der GmbH erfolgt. Ausgangsrechnungen seien bis dato nicht erstellt worden. Die Eingänge am Bankkonto seien nicht erfasst worden. Diese Erlöse seien bereits laufend zugeflossen und daher der Umsatzsteuer zu unterziehen (Tz 1 der Niederschrift zu ABNr. 3). Aus dem Arbeitsbogen ergibt sich ferner, dass das Einzelunternehmen seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten besteuert.

Dem Motiv für das Verhalten des Täters kommt, wie o.a., keine Bedeutung zu. Im vorliegenden Fall war es daher nicht entscheidend, welche Überlegungen den Bf. zu dieser – in der Beschwerde selbst als "eigenwillige Gebarung" bezeichneten – Vorgangsweise veranlassten. Unmaßgeblich war daher, ob der Bf. dadurch einen Leistungsaustausch zwischen dem Einzelunternehmen und der GmbH (am 1. Februar 2009 erstellte das Einzelunternehmen eine Rechnung an die GmbH über die Lieferung von Röhrenkollektoren für einen Leistungszeitraum von 29. April bis 31. Dezember 2008) vorerst im Wege von

Entnahmen und Einlagen zu verschleiern und dadurch die Entrichtung der Umsatzsteuer hinauszögern versuchte oder ob andere Beweggründe für dieses Verhalten ursächlich waren.

Gegenüber dem Prüfer äußerte der Bf., dass die Erstellung einer Ausgangsrechnung an die GmbH erst im Zuge der Inventur geplant gewesen sei, weil die GmbH bei ihrer Gründung außer der Stammeinlage über keine Geldmittel verfügt habe, weshalb die Importe durch das Einzelunternehmen bezahlt worden seien (Arbeitsbogen zu ABNr. 3, Aktenvermerk vom 28. Jänner 2009).

In der Beschwerde wurde als Erklärung für diese Vorgangsweise lediglich angegeben, dem Bf. sei nicht gelungen, seine finanziellen Transaktionen völlig im Griff zu haben.

Entscheidend ist, dass der Bf. durch die Nichterfassung der an sich durch die GmbH geleisteten Zahlungen als Erlöse in seinem Einzelunternehmen in Kauf nahm, zu niedrige Umsätze in die entsprechenden Umsatzsteuererklärungen aufzunehmen und wusste, dass dadurch die Umsatzsteuer nicht vollständig zu den gesetzlichen Fälligkeitsterminen entrichtet werden würde.

Mag der Bf. auch ursprünglich beabsichtigt haben, die aus der GmbH entnommenen Gelder privat zu verwenden, so kann doch nach den Erfahrungen des täglichen Lebens davon ausgegangen werden, dass ihm auf Grund seiner langjährigen unternehmerischen Erfahrung spätestens bei Einlage der entnommenen Gelder in sein Einzelunternehmen bewusst war, dass dadurch in Wahrheit die der GmbH entzogenen Gelder dem Einzelunternehmen zugeführt wurden und diese Vorgänge als Leistungsaustausch zwischen den beiden Unternehmen anzusehen waren. Die Annahme, dass dem Bf. der zwischen der von ihm beherrschten GmbH und seinem Einzelunternehmen stattfindende Leistungsaustausch – und die damit verbundene Notwendigkeit, Umsatzsteuer zu entrichten – nicht bewusst gewesen wäre, erscheint insbesondere auf Grund der langjährigen Teilnahme des Bf. am wirtschaftlichen Verkehr lebensfremd, sodass der seitens der Finanzstrafbehörde erhobene Verdacht, der Bf. habe, indem er die dem Einzelunternehmen zugeflossenen Erlöse nicht in den betreffenden Umsatzsteuervoranmeldungen erfasste, gewusst, dass er dadurch Umsatzsteuerverkürzungen bewirken würde, zu bestätigen war.

Der Vollständigkeit halber sei darauf verwiesen, dass selbst der Einwand, dass durch die Erfassung der dargestellten Zahlungen als Erlöse im Einzelunternehmen des Bf. der leistenden GmbH ein Vorsteuerabzug in gleicher Höhe zu gewähren gewesen wäre und die zu gering erhobene Umsatzsteuer der zu gering geltend gemachten Vorsteuer entsprochen und letztlich keine finanzielle Auswirkung gehabt hätte, nicht geeignet wäre, den erhobenen Verdacht zu

entkräften, weil eine Aufrechnung von Abgabenverkürzungen mit Abgabenmehrleistungen zwischen zwei verschiedenen Steuerrechtssubjekten nicht möglich ist (vgl. Fellner, FinStrG, 6. Aufl., 9. Lfg., § 33 Tz 72 und die dort angeführte Judikatur).

Auch im Hinblick auf Punkt b) des Bescheidspruches war jedoch zu Gunsten des Bf. davon auszugehen, dass der Verdacht einer allfälligen versuchten Jahressteuerhinterziehung im Sinne der §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG zu Recht nicht erhoben wurde. Der auch mit seinem Einzelunternehmen in die Quotenvereinbarung seines steuerlichen Vertreters aufgenommene Bf. konnte – nicht zuletzt auch wegen der durchgeführten Außenprüfung – nicht ernsthaft damit rechnen, dass Umsatzsteuerverkürzungen auf Dauer unentdeckt bleiben würden.

Genügende Verdachtsgründe im Sinne des § 82 Abs. 1 FinStrG liegen schon dann vor, wenn nicht wirklich sicher ist, dass ein in § 82 Abs. 3 lit. a bis e FinStrG angeführter Grund für die Abstandnahme von der Einleitung des Strafverfahrens vorliegt.

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. Erst in einem allfälligen Straferkenntnis ist dagegen zu begründen, dass der Beschuldigte die Tat begangen hat.

Es wird Sache der Finanzstrafbehörde erster Instanz sein, im weiteren Untersuchungsverfahren die Verantwortlichkeit des Bf. weiter zu prüfen.

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

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 22. Juni 2010