



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Finanzstrafsenat 2

GZ. FSRV/0047-L/08

Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates Linz 2, Hofrat Dr. Peter Binder, in der Finanzstrafsache gegen RH, Einzelhandel, geb. 19XX, whft. in N, vertreten durch die Mag. Kneidinger KEG Steuerberatung & Unternehmensberatung, 5020 Salzburg, Anton-Hall-Straße 5c, wegen des Finanzvergehens der Abgaben-hinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde der Beschuldigten vom 30. Juni 2008 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstraf-verfahrens gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch AR Brigitte Burgstaller, als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 6. Juni 2008, StrNr. 054-2008/00000-001,

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben und der bekämpfte Einleitungsbescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 6. Juni 2008 hat das Finanzamt Grieskirchen Wels als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen die Beschwerdeführerin (Bf.) zur StrNr. 054-2008/00000-001 ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass sie im Amtsbereich des genannten Finanzamtes vorsätzlich für das Jahr 2004 die Erwerbsteuer für den in der BRD erworbenen PKW BMW X 5 nicht entrichtet, in der Folge in der eingereichten Umsatzsteuererklärung den daraus erwachsenden Umsatz nicht angeführt und dadurch unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine

Verkürzung an Umsatzsteuer 2004 iHv. 4.032,00 € bewirkt habe und dadurch ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen zu haben.

Begründend wurde auf die (im Einzelunternehmen der Beschuldigten, StNr. 12) unter ABNr. 34 durchgeführte abgabenrechtliche Außenprüfung verwiesen, derzufolge die (innergemeinschaftliche) Lieferung eines im Jahr 2004 von der Abgabepflichtigen in Deutschland erworbenen PKWs nicht als umsatz- bzw. erwerbsteuerpflichtig behandelt und somit keine Erwerbsteuer iSd. Umsatzsteuergesetzes 1994 (UStG 1994) abgeführt worden war.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die form- und fristgerechte Beschwerde der Beschuldigten vom 30. Juni 2008, in welcher im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Entgegen der Darstellung im angefochtenen, im Übrigen den Umstand, dass es sich beim gegenständlichen PKW um ein Gebrauchtfahrzeug gehandelt habe, nicht anführenden, Bescheid habe die Bf. keinesfalls vorsätzlich gehandelt.

So sei vor dem Fahrzeugerwerb (dem sich diesbezüglich erkundigenden Ehegatten der Bf.) vom zuständigen Finanzamt mitgeteilt worden, dass beim Import eines in einem anderen Mitgliedsstaat entgeltlich erworbenen Gebrauchtfahrzeuges hinsichtlich der Umsatzsteuer das Ursprungslandprinzip gelte und nach den geltenden Regelungen lediglich beim Erwerb eines Neuwagens österreichische Umsatzsteuer anfalle.

Erst bei der Betriebsprüfung sei die Bf. bei der Aufnahme des Sachverhaltes im Zusammenhang mit der Fahrzeuganschaffung auf die (inländische) Erwerbssteuerpflicht bzw. darauf hingewiesen worden, dass sie sich infolge des hiefür geltenden Bestimmungslandprinzips die (im Ursprungsland entrichtete) deutsche Umsatzsteuer zurückholen könne. Tatsächlich sei aber letzteres nicht erfolgt und habe sich die Qualifikation des Erwerbsvorganges einerseits als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung (im Ursprungsland) bzw. andererseits als steuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb (im Bestimmungsland) erst im Nachhinein herausgestellt. Aus Vereinfachungs- bzw. Wirtschaftlichkeitsgründen sei aber gegen die betreffenden abgabenrechtlichen Feststellungen bzw. die sich daraus ergebende Abgabenvorschreibung (Nachforderung an Umsatzsteuer: 4.032,00 €) seitens der Bf. kein Rechtsmittel erhoben worden.

Die Bf. habe aber von sich aus alle Bemühungen zur Klärung der Rechtslage unternommen und seien die diesbezüglichen (dem Ehegatten der Bf. erteilten) Finanzamtsauskünfte auch logisch erschienen. Der Umstand, dass zwar nach dem UStG 1994 grundsätzlich beim PKW-Ankauf Privatpersonen und Unternehmer weitestgehend gleichgestellt seien (gemeint offenbar hinsichtlich des Vorsteuerabzuges), sofern es sich aber um einen Gebrauchtwagenkauf in

Deutschland handle, dies plötzlich nicht mehr gelten solle, sei für die Bf. nicht nachvollziehbar bzw. einsichtig und schließe einen entsprechenden Tatvorsatz ihrerseits jedenfalls aus. Im Übrigen sei es rechtsstaatlich bedenklich und äußerst verwirrend, wenn ein PKW einerseits (für die Binnenmarktregelung) als für das Unternehmen angeschafft, andererseits aber (für Zecke des Vorsteuerabzuges) als nicht für das Unternehmen angeschafft gelte.

Da eine Umsatzsteuerhinterziehung einen entsprechenden Tatvorsatz, damit aber eine zumindest latente Kenntnis der Abgabepflicht, voraussetze, derartiges der Bf. bei der gegebenen Sachlage aber nicht unterstellt werden könne, sei das völlig zu Unrecht eingeleitete Finanzstrafverfahren gegen die Bf. jedenfalls einzustellen.

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 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 unverzüglich zu verständigen, wobei bei vorsätzlichen Finanzvergehen, ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten, diese Verständigung in Form eines Bescheides zu ergehen hat.

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 bzw. wahrscheinlich ist, dass einer der im Abs. 3 lit. a bis e taxativ angeführten Gründe für die Abstandnahme von der Einleitung des Strafverfahrens vorliegt (vgl. zB VwGH vom 31. März 2004, 2003/13/0152).

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.

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 seinen groben Umrissen zu beschreiben; die einzelnen Fakten müssen nicht "bestimmt", dh. schon in einer für eine (spätere) Subsumtion relevanten Einzelheiten beschrieben werden. Der allenfalls auszusprechende Verdacht muss sich aber dabei sowohl auf den objektiven als auch auf den subjektiven Tatbestand beziehen (vgl. zB VwGH vom 28. November 2007, 2007/15/0228).

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich ua. einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht, beispielsweise indem er entgegen dem § 119 Bundesabgabenordnung (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.

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 (vgl. § 8 Abs. 1 leg.cit.). Unter Möglichkeit ist aber dabei nicht das Bestehen eines abstrakten, in Anbetracht der allgemeinen Unsicherheit der menschlichen Erkenntnis zumeist möglichen letzten Zweifels an der Richtigkeit des Verhaltens zu sehen, sondern die Möglichkeit in einem konkreten Sinn, wie sie etwa einem durch Bedenken erweckten Zweifel entspricht. Dem (vorsätzlich handelnden) Täter muss also die Verwirklichung eines (gesetzlichen) Tatbildes nahe liegend erscheinen. Ein bloßes "Rechnenmüssen" reicht ebenso wie bloßer Unbedacht oder Leichtsinn hierfür nicht aus (vgl. zB Reger/Hacker/Kneidinger, FinStrG³, K 8/10).

Bezogen auf § 33 Abs. 1 FinStrG heißt das, dass derjenige vorsätzlich handelt, der sowohl die abgabenrechtliche Pflichtverletzung (Offenlegungs- und Wahrheitspflicht) als auch die Abgabenverkürzung (vgl. dazu insbesondere Abs. 3 lit. a leg.cit.) zumindest ernstlich für möglich, dh. für nahe liegend hält und sich jeweils mit dieser ernsthaft zu veranschlagenden Möglichkeit auch abfindet.

Nach § 33 Abs. 3 lit. a leg.cit. ist eine Abgabenverkürzung ua. dann bewirkt, wenn bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden.

Gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG macht sich derjenige, der die in § 33 Abs. 1 genannte Tat fahrlässig begeht, der fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig.

Fahrlässig handelt, wer die 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).

§ 9 Abs. 1 FinStrG zufolge wird dem Täter weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei einer Tat ein entschuldbarer Irrtum unterlief, der ihn das Vergehen bzw. das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ; ist der Irrtum unentschuldbar, so ist dem Täter Fahrlässigkeit zuzurechnen. Unentschuldbar ist ein Irrtum dann, wenn der Täter die objektiv gebotene, pflichtgemäße, ihm nach seinen subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen hat.

Anhaltspunkte für eine entweder den jeweiligen Schuldtypen bzw. -formen (Vorsatz, Fahrlässigkeit) entsprechende oder schuldlose (zB entschuldbarer Irrtum) Vorgangsweise ergeben sich, sofern nicht schon die Tat selbst darauf schließen lässt (dolus ex re), regelmäßig aus einer Erforschung des (inneren) Willensbildungsprozesses des Täters. Auf eine entsprechende Einstellung des objektiv tatbildlich Handelnden kann nämlich in aller Regel aus

der Gesamtheit des nach außen in Erscheinung getretenen Täterverhaltens geschlossen werden (vgl. zB VwGH vom 29. Juni 2005, 2000/14/0135).

Im Anlassfall stellt sich der bisherige, der gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG zu treffenden Beschwerdeentscheidung zugrundezulegende Sachverhalt anhand der bisherigen Erhebungsergebnisse bzw. der Aktenlage, insbesondere zur StNr. 12 (einschließlich der ABNr. 34), bzw. zur verfahrensgegenständlichen StrNr. zusammengefasst wie folgt dar:

Im September 2009 erwarb die im genannten Finanzamtsbereich seit 1999 ein Einzelhandelsunternehmen (Kaufhaus) betreibende und abgabenrechtlich (durch den nunmehrigen Verteidiger) vertretene Bf. bei einem deutschen Unternehmer den verfahrensgegenständlichen (gebrauchten) PKW gegen Entrichtung des laut auf die Unternehmensanschrift des Käufers ausgestellten Rechnung sofort fälligen Verkaufspreises iHv. 20.160,00 € zuzüglich (16 %) Mehrwertsteuer von 3.840,00 €, insgesamt somit 24.000,00 €, und verbrachte anschließend das, ab dem Erwerb zu mehr als 10 % unternehmerischen Zwecken dienende und seit 10/2004 auch in Österreich kraftfahrrechtlich auf die Bf. zugelassene Fahrzeug in das Inland. Das Fahrzeug wurde zwar in das kaufmännische Rechenwerk des Unternehmens aufgenommen (Aktivierung in Höhe der Bruttoanschaffungskosten zuzüglich entrichteter Normverbrauchsabgabe = 27.600,00 €), der Erwerbsvorgang selbst jedoch (in den dem Finanzamt zugekommenen Umsatzsteuer-erklärungen) nicht ausgewiesen bzw. von der Bf. als nicht umsatz- bzw. erwerbsteuerpflichtig behandelt.

Auch für das Finanzstrafverfahren kann, entsprechend den Feststellungen im Abgabenverfahren (vgl. ABNr. 34 bzw. der nach der Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO ergangene Jahresumsatzsteuerbescheid 2004 vom 15. Jänner 2008) und diesbezüglich auch von der Bf. unbestritten, davon ausgegangen werden, dass der oben dargestellte Vorgang einen im Rahmen der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (vgl. §§ 119 BAO und 21 UStG 1994) unterliegenden melde- und steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb iSd. Art. 1 ff UStG 1994 darstellte. Obwohl die im UStG 1994 enthaltene diesbezügliche Binnenmarktreglung (BMR) vom Prinzip der Wechselwirkung zwischen der Steuerbarkeit des innergemeinschaftlichen Erwerbes (im Bestimmungsland) und der Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung (im Ursprungsland) getragen wird, ist es für die einzelnen Steuertatbestände der BMR irrelevant, ob beispielsweise bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung iSd. Art. 1 Abs. 2 UStG 1994 der ausländische Lieferant seine (innergemeinschaftliche) Lieferung steuerfrei belassen hat bzw. belassen hätte können oder ob der Abnehmer (= Erwerber) die ihm im Ursprungsland trotz Art. 6 f leg.cit. vom Lieferanten in Rechnung gestellte (ausländische) Umsatzsteuer entrichtet hat oder nicht (vgl. zB Ruppe, UStG 1994², Einf-BMR 1 ff). Damit kann aber der objektive Tatbestand

(Verkürzungsbetrag = Nachforderungsbetrag laut oa. Bescheid) des § 33 Abs. 1 auch für den vorliegenden Beschwerdefall FinStrG als hinreichend erwiesen angesehen werden.

Im Übrigen handelt es sich bei den abgabenrechtlichen Konsequenzen des dargestellten (unternehmerischen) Erwerbsvorganges um eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage, die eben den innergemeinschaftlichen Erwerb eines ausländischen Gebrauchtfahrzeuges durch einen Unternehmer anders regelt (Bestimmungslandprinzip), als den Erwerb durch einen Nichtunternehmer (Ursprungslandprinzip). Auf die Unterschiedlichkeit der Regelungsbereiche der § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b (nur für Zwecke des inländischen Rechtes auf Vorsteuerabzug gelten PKWs als nicht für das Unternehmen angeschafft) bzw. der Art. 1 ff (gemeinschaftliche Regelung des grenzüberschreitenden Warenverkehrs zwischen den Mitgliedsstaaten des Binnenmarktes, wonach ua. im innergemeinschaftlichen Handel zwischen Unternehmern nach wie vor die Umsatzsteuer im Bestimmungsland anfällt) UStG 1994 und die sich daraus ergebende Rechtfertigung einer sachlichen Differenzierung wird hingewiesen.

Für die subjektive Tatseite macht die Bf. sowohl im Hinblick auf die abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht als auch die Abgabepflicht einen Irrtum (in der Form des Tatbildirrtums) geltend, indem sie darauf hinweist, dass sie – ob ihrer Kenntnis des österreichischen Steuersystems bzw. des UStG 1994 – davon ausging bzw. ausgehen konnte, dass der dargestellte Erwerbsvorgang im Inland keine umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen nach sich ziehen werde.

Dieser Darstellung kann anhand der bisherigen Ermittlungssituation, derzufolge die seit Juli 1999 grundsätzlich über die Voraussetzungen iSd. Art. 7 Abs. 3 UStG 1994 (Umsatzsteuer-Identifikationsnummer) verfügende Bf. die ihr vom deutschen Lieferanten in Rechnung gestellte Umsatz- bzw. Mehrwertsteuer tatsächlich bezahlt hat (Anhaltspunkte für eine grundsätzlich auch noch nachträglich möglich erscheinende nachträgliche Rechnungsberichtigung vor der Außenprüfung liegen ebenfalls nicht vor), nicht entgegengetreten werden, zumal sich auch die aus den unterschiedlichen Steuersätzen ergebende "Abgabenersparnis" (von lediglich 192,00 €) in Anbetracht des Verhältnisses zwischen dem wirtschaftlichen Nutzen und dem dadurch eingegangenen Risiko keine ausreichenden Hinweise auf ein besseres Wissen der Bf. gewinnen lässt, weshalb sich der angefochtene, diesen Umstand nicht berücksichtigende Bescheid als rechtswidrig erweist.

Dem steht auch nicht die derzeitige Sachlage, derzufolge die jahrelang als selbständige Unternehmerin tätige und spätestens seit Juni 1999 (Antrag auf Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer vom 28. Juni 1999, da "voraussichtlich Umsätze aus innergemeinschaftlichen Lieferungen bzw. innergemeinschaftlichen Erwerben" erzielt werden würden) nicht nur mit der grundlegenden Systematik des österreichischen Umsatzsteuer-rechtes,

sondern wohl grundsätzlich auch mit den BMR-Regelungen des UStG 1994 vertraute Bf. sich weder (selbst) beim zuständigen Finanzamt noch bei ihrem steuerlichen Vertreter über mögliche Folgewirkungen des Gebrauchtwagenkaufes für das Unternehmen erkundigt hat – entgegen. Da der bisherige Akteninhalt auch keine Hinweise dafür, dass der auskunfts-einholende Ehegatte, ein Nichtunternehmer, der befassten Auskunftsstelle des Finanzamtes auch mitgeteilt hat, dass es sich um einen Fahrzeugerwerb für ein Unternehmen handeln solle, enthält, ergeben sich aber, zumindest auf der Verdachtsebene, insgesamt deutliche Anhaltspunkte in Richtung einer fahrlässigen Vorgangsweise der Bf. iSd. § 34 Abs. 1 FinStrG (vgl. zB VwGH vom 25. April 1996, 96/16/0059).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 28. Juli 2009