



Beschwerdeentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 3, HR Dr. Michaela Schmutzer, in der Finanzstrafsache gegen M.D., (M.D.) vertreten durch Mag. Erich Halbartschlager Steuerberatung GesmbH, 4400 Steyr, Stelzhammerstr. 1 A, über die Beschwerde des Beschuldigten vom 21. Oktober 2004 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, vertreten durch Dr. Edith Freynschlag- Jarz, vom 14. Oktober 2004, SN 1,

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und der bekämpfte Einleitungsbescheid zu Punkt b aufgehoben.

II. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Aus Anlass der Beschwerde wird der Einleitungsbescheid zu Punkt a wegen Eintrittes der Verfolgungsverjährung aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 14. Oktober 2004 hat das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer (Bf.) zur SN 1 ein Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser im Amtsbereich des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vorsätzlich a)unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Einbringung unrichtiger Abgabenerklärungen für die Jahre 1994 bis 1997 – unvollständige Erklärung der

Einnahmen lt. Bp- Bericht vom 30. Juni 2000 – eine Abgabenverkürzung an Umsatzsteuer und Einkommensteuer in noch festzusetzender Höhe bewirkt

b) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes entsprechenden Voranmeldungen für den Zeitraum Juni bis Dezember 1999 eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von S 36.335,00 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und dadurch zu a) ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG und zu b) nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen hat.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 21. Oktober 2004, in welcher vorgebracht wird, dass es richtig sei, dass die Betriebsprüfung zu Steuernachforderungen geführt habe. Die Bescheide seien jedoch mit Berufung bekämpft worden, aus den Berufungsausführungen ergebe sich, dass kein vorsätzliches oder grob fahrlässiges Verhalten vorliege.

Es sei zudem richtig, dass für Juni bis Dezember 1999 keine Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht worden seien. Der Bf. habe mit einem Umsatz weit unter S 300.000,00 gerechnet und es sei ihm nicht mehr Erinnerung gewesen, dass er Jahre zuvor einen Regelbesteuerungsantrag unterfertigt habe und dieser – trotz Einstellung der beruflichen Tätigkeit – noch aufrecht gewesen sei.

Er habe sich extra beim Finanzamt erkundigt, ob man bei einem Jahresumsatz unter S 300.000,00 Umsatzsteuervoranmeldungen einreichen müsse und es sei ihm damals nicht mitgeteilt worden, dass der Regelbesteuerungsantrag noch gültig sei, daher liege kein vorsätzliches Vorgehen vor.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Absatz 1 oder 2 bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches nicht innerhalb eines Jahres ab dem Ende der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) festgesetzt wurden (gültige Bestimmung bis 13. Jänner 1999).

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Absatz 1 oder 2 bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist nicht festgesetzt werden konnten.

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.

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 Finanzstrafbehörde erster Instanz nahm die Feststellungen der Betriebsprüfung, die im Bericht vom 30. Juni 2000 dokumentiert sind, zum Anlass, um gegen den Bf., ein Finanzstrafverfahren einzuleiten.

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr gemäß §§ 80 oder 81 zukommenden Verständigungen und Mitteilungen darauf zu prüfen, ob genügend 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.

Gemäß § 82 Abs. 1 in Verbindung mit § 83 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz, sofern genügend Verdachtsgründe für die Einleitung wegen eines Finanzvergehens gegeben sind, das Finanzstrafverfahren einzuleiten.

Unter Tz 15 des Prüfungsberichtes führt der Prüfer aus, dass keine Einnahmenaufzeichnungen vorliegen. Nach Tz 16 wurden in den Prüfungsjahren Einnahmen nicht erklärt, konkret sind dies:

1994 Provisionen von der Firma A. in Höhe von S 222.638,20.

1996 Provision von der Firma P. in der Höhe von S 8.333,00.

1997 Umsätze mit der Firma H. in der Höhe von S 324.362,16.

In den Jahren 1995 und 1996 wurden zudem mehr bare Einlagen auf die Bankkonten getätigt, als Einnahmen verzeichnet wurden. Auf Grund dieser Mängel wurde für die Jahre 1995 bis 1997 eine Umsatzzuschätzung von brutto jeweils S 200.000,00 vorgenommen.

Unter Tz 19 wird ausgeführt, dass die beanspruchten Vorsteuerbeträge um die Privatnutzung des Telefones, PKW Kosten, Kosten für Kleidung und Repräsentation und wegen einer falschen Rechnungsbezeichnung zu kürzen seien.

Unter Tz 21 und 22 wird ausgeführt, dass für 1999 bisher keine Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht und keine Vorauszahlungen geleistet worden seien, woraus sich bei erzielten Erlösen von S 302.356,00 (8 Einzelbeträge) und Vorsteuern im Ausmaß von S 24.136,42 ein Nachforderungsbetrag in der Höhe von S 36.335,00 ergibt.

Die Umsatzzurechnungen und Zuschätzungen führten auch zu einer Gewinnerhöhung für die Jahre 1994 bis 1997, zudem wurde laut Tz 30 im Jahr 1996 eine Provision von der Firma VFG in der Höhe von S 15.054,41 nicht erklärt und von erfassten Honoraren der Fahrtkostenanteil nicht der Besteuerung unterzogen (1995 S 2.046,00, 1996 S 5.566,00, 1997 S 8.621,00).

Weitere Gewinnerhöhungen für die Jahre 1995 bis 1998 ergeben sich aus einer Berichtigung der Kilometergelder von amtlichem Kilometergeld auf tatsächlich ermittelte Kosten.

Als sonstige Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten bezeichnete Ausgaben für PKW- Kosten, Bekleidung, Strafen und Repräsentation in den Jahren 1996 und 1997 wurden nicht anerkannt und ein Telefonprivatanteil in der Höhe von S 3.000,00 pro Jahr angesetzt.

Gegen die Bescheide nach der Betriebsprüfung wurde fristgerecht Berufung erhoben und dazu – nach Mängelbehebung – mit Schreiben vom 13. September 2000 ausgeführt:

Die Provisionen von der Firma A. seien in Unkenntnis der Rechtslage nicht in die Jahreserklärungen 1994 aufgenommen worden. Der Bf. sei der Meinung gewesen, es handle sich um Einkünfte aus einem Dienstverhältnis. Nach der Berechnung des steuerlichen Vertreters ergebe sich bei Vorsteuerpauschalierung nach § USt-VO 627 eine Umsatzsteuerrestschuld von S 33.040,00 und ein steuerlicher Gewinn in der Höhe von S 173.432,20.

Die Umsatzzuschätzung für die Jahre 1995 bis 1997 in der Höhe von jeweils S 166.667,00 sei zu Unrecht vorgenommen worden. Der Kontoeingang in der Höhe von S 168.000,00 im Jahr 1995 resultiere aus dem Verkauf eines Privathauses. Damit sei der Neubau des nunmehrigen Wohnhauses finanziert worden, wobei in diesem Zusammenhang mehrere Transaktionen über das Konto gelaufen seien.

Zur möglichst kostengünstigen Schaffung des neuen Wohnraumes seien dem Bf. und seiner Gattin von seinen Eltern und Schwiegereltern Geldbeträge leihweise zur Verfügung gestellt worden. Diese Beträge seien bisher noch nicht zurückbezahlt worden.

In seinem Beruf als Vertreter sei es dem Bf. nicht möglich Einmalbeträge in dieser Höhe zu lukrieren, auch daraus sei ersichtlich, dass es sich nicht um verschwiegene Umsätze handeln könne sondern tatsächlich nur im Jahr 1995 ein einzelner Eingang eines Betrages in dieser Höhe auf dem Konto erfolgen konnte.

Die Umsätze seien nach vereinnahmten Entgelten zu versteuern, daraus ergebe sich, dass ein Nettobetrag in der Höhe von S 70.905,24 aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden sei. Unter Berücksichtigung dieser Korrektur und dem Absehen von einer Zuschätzung ergebe sich 1995 ein Umsatzsteuerguthaben in der Höhe von S 23.747,00.

Betreffend die Jahre 1996 und 1997 verweist der Bf. auf die Ausführungen zum Jahr 1995.

Am 6. Oktober 2000 erstattete die Betriebsprüfung folgende Stellungnahme:

Für das Jahr 1994 werde dem Berufungsbegehren insoweit Folge zu geben sein, dass die Vorsteuerpauschalierung beansprucht werden könne, es ergebe sich jedoch ein Betrag von lediglich S 9.573,44.

Bei den Ausführungen zur Einkommensteuer 1994 unterliege der Bf. einem Irrtum, da die nicht geänderten gewerblichen Einkünfte nicht in die Berechnung aufgenommen worden seien, bei denen auch die begehrten Telefonkosten bereits Berücksichtigung gefunden hätten. Eine Korrekturmöglichkeit verbleibe demnach lediglich hinsichtlich eines weiteren Abzuges für die Diäten in der Höhe von S 2.880,00.

Zur Umsatzsteuer 1995 werde ausgeführt, dass die noch nicht bezahlten Rechnungen in der Höhe von S 70.905,24 bereits beim Umsatz laut Erklärung abgezogen worden seien und somit eine Doppelabsetzung begehrt werde. Der Inanspruchnahme einer Vorsteuerpauschalierung stehe nichts entgegen.

Zur Frage einer Umsatzzuschätzungsberechtigung führt der Prüfer 12 Bankeingänge auf dem Konto X der Bank und der Bank1 an, die in Summe S 483.000,00 ausmachen.

Irrtümlich seien die gesamten Bruttoeinnahmen den Bareinlagen gegenübergestellt worden. In den Bareinnahmen seien 3 Bankeingänge enthalten, demnach sei die Zuschätzung im Rahmen der Berufung auf S 300.000,00 zu erhöhen.

Die im Zuge der Schlussbesprechung zugesicherte Vorlage eines Nachweises über die Herkunft der Geldmittel für die Einzahlung von S 168.000, 00 am 20. Juli 1995 sei nicht erfolgt. Eine Bestätigung des Vaters des Bf. reiche zum Nachweis nicht aus, da üblicherweise ein Betrag dieser Größenordnung nicht zu Hause aufbewahrt werde, sei diese unbelegte Angabe eines nahen Verwandten kein taugliches Beweismittel.

Von der Gattin des Bf. seien lediglich Überweisungen (S 60.000,00 in vier Teilbeträgen und S 1.000.000 am 31.8.1995 aus dem Hausverkauf) jedoch keine Barzahlungen auf die verfahrensgegenständlichen Konten vorgenommen worden.

Auch für das Jahr 1996 lägen 7 Bareinlagen auf den beiden Konto im Gesamtausmaß von S 172.900,00 vor, wobei vom Konto der Bank1 nur vereinzelt Kontoauszüge vorgelegt worden seien und vom Konto der Bank die ersten 10 Auszüge gefehlt hätten.

Im Jahr 1996 seien lediglich 3 Ausgangsrechnungen gelegt und mit diesen insgesamt fünf Vermittlungsgeschäfte abgerechnet worden. Dem stünden hohe Kosten und Kilometerleistungen gegenüber, sodass sich auch die Frage ergebe, wie der Lebensunterhalt bei der erklärten Einkommenslage gedeckt werde.

Für das Jahr 1997 sei die Berechnung des Bf. nicht nachvollziehbar, die Aufstellungen könnten lediglich als Kalkulationsgrundlage betrachtet werden. Die Differenz von S 320.000,00 könne damit nicht aufgeklärt werden, die Berufung sei daher auch in diesem Punkt abzuweisen.

Am 28. November 2000 ergänzte der Prüfer seine Stellungnahme und führte aus, dass Teilbeträge der Eingänge auf den Konten nunmehr im Rechtsmittelverfahren durch den Bf. aufgeklärt werden konnten.

Es verbleibe 1995 ein Nettobetrag von S 66.666,67, 1996 ein Betrag von S 85.750,00 und 1997 ein Betrag von S 83.333,00 wenn man die Zuschätzung für 1997 wiederum an die Vorjahre 1995 und 1996 anpasse.

Am 5. Dezember 2000 ergingen teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidungen, gegen die am 8. Jänner 2001 wiederum Berufung erhoben wurde. Es wurde Vorlage an die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Das abgabenrechtliche Berufungsverfahren ist bisher nicht abgeschlossen.

Nach ständiger 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 (s. Erk. vom 8.2.1990, Zl. 89/16/0201, Erk. v. 5.3.1991, Zl. 90/14/0207 und Erk. v. 18.3.1991, Zl. 90/14/0260).

Geht es doch bei der Prüfung, ob tatsächlich genügend Verdachtsgründe gegeben sind, nicht darum, schon jetzt die Ergebnisse des förmlichen Untersuchungsverfahrens gleichsam vorwegzunehmen, sondern lediglich darum, ob die bisher der Finanzstrafbehörde bekannt gewordenen Umstände für einen Verdacht ausreichen oder nicht.

Die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz ist zu folgendem Schluss gekommen. Wie in der Folge näher zu begründen sein wird, steht und fällt der gesamte Einleitungsbescheid mit der Frage des Vorliegens einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für das Jahr 1999.

Der Bf. hat unbestritten am 6. Dezember 1995 einen Regelbesteuerungsantrag unterfertigt. Der Antrag enthält die Erläuterung, dass er für mindestens fünf Kalenderjahre bindend ist. In den Jahren 1996 und 1998 erzielte der Bf. weniger als S 300.000,00 Umsatz und er hat in den Jahren 1996 bis 1999 niemals Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht oder Vorauszahlungen entrichtet.

Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass der Bf. auch in den Vorzeiträumen keine Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht hat und der erzielte Umsatz nur ganz geringfügig den Betrag von S 300.000,00 und dies erst mit 31.12. des Jahres überschritten hat, erscheint die Schuldform der Wissentlichkeit im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG nicht als erweisbar.

Die Betriebsprüfung hat fast unmittelbar nach dem Fälligkeitstermin der Umsatzsteuervorauszahlung für Dezember 1999 begonnen, daher ist eine Deliktskonstellation eines versuchten Jahressteuerdeliktes (in diesem Fall wäre dolus eventualis ausreichend) nicht denkmöglich.

Damit ist in der Folge betreffend die Anschuldigungen nach Punkt a des Einleitungsbescheides auf Verjährungsfragen einzugehen.

Gemäß § 31 Abs. 1 FinStrG erlischt die Strafbarkeit eines Finanzvergehens durch Verjährung. Die Verjährungsfrist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, so beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt zu laufen. Sie beginnt aber nie früher zu laufen als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe, gegen die sich die Straftat richtet.

Abs. 2 Die Verjährungsfrist beträgt für Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 drei Jahre, für andere Finanzordnungswidrigkeiten ein Jahr, für die übrigen Finanzvergehen fünf Jahre.

Abs. 3 Begeht der Täter während der Verjährungsfrist neuerlich ein Finanzvergehen, so tritt die Verjährung nicht ein, bevor auch für diese Tat die Verjährungsfrist abgelaufen ist. Dies gilt nicht für fahrlässig begangene Finanzvergehen und für Finanzvergehen, auf die § 25 anzuwenden ist.

Abs. 4 In die Verjährungsfrist werden nicht eingerechnet: a) die Zeit, während der nach einer gesetzlichen Vorschrift die Verfolgung nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden kann; b) die Zeit, während der wegen der Tat gegen den Täter ein Strafverfahren bei Gericht oder bei einer Finanzstrafbehörde anhängig ist; c) die Zeit, während der bezüglich des Finanzstrafverfahrens oder der mit diesem im Zusammenhang stehenden Abgaben- oder Monopolverfahren ein Verfahren beim Verfassungsgerichtshof oder beim Verwaltungsgerichtshof anhängig ist; d) die Probezeit nach § 90f Abs. 1 StPO sowie die Fristen zur Zahlung eines Geldbetrages samt allfälliger Schadensgutmachung und zur Erbringung gemeinnütziger Leistungen samt allfälligem Tatfolgenausgleich (§§ 90c Abs. 2 und 3, 90d Abs. 1 und 3 StPO).

Abs. 5 Bei Finanzvergehen, für deren Verfolgung die Finanzstrafbehörde zuständig ist, erlischt die Strafbarkeit jedenfalls, wenn seit dem Beginn der Verjährungsfrist zehn Jahre und gegebenenfalls die im Absatz 4 lit. c genannte Zeit verstrichen sind.

Gehört zum Tatbestand eines Finanzvergehens ein Erfolg (das Bewirken einer Abgabenverkürzung, die Nichtentrichtung einer Selbstbemessungsabgabe), beginnt die Verjährung nicht schon mit der letzten Tathandlung, sondern erst mit dem Eintritt des Erfolges zu laufen.

Bei fortgesetzten Finanzvergehen beginnt die Verjährungsfrist mit dem Abschluss der letzten Teilhandlung zu laufen. Bei der vollendeten Abgabenhinterziehung ist das der Tag, an dem der Steuerbescheid für das letzte Deliktsjahr zugestellt wird (VwGH 25.6.1998, 96/15/016).

Das Finanzstrafgesetz kennt Ablaufhemmung (§ 31 Abs. 3 FinStrG) und Fortlaufhemmung (§ 31 Abs. 4 FinStrG). Ablaufhemmung bewirkt jedes weitere vorsätzliche Finanzvergehen, das innerhalb der Verjährungsfrist des früher begangenen Finanzdeliktes gesetzt wird. Das heißt die Verjährung der früheren Tat tritt nicht ein, solange nicht auch die Verjährungsfrist für die nachfolgende Tat (je nach Vergehen ein, drei, fünf Jahre) abgelaufen ist.

Die Bestimmung bezieht sich nur auf vorsätzlich begangene Finanzdelikte, fahrlässige Abgabenverkürzungen und andere Straftaten haben keine ablaufhemmende Auswirkung.

Selbst wenn man von Ablaufhemmung und/ oder Fortsetzungszusammenhang in Folge vorsätzlicher Verschweigung von Erlösen über mehrere Veranlagungsjahre ausgehen sollte, so führte dennoch die letzte unvollständige Jahreserklärung 1997 zu einem unrichtigen Erstbescheid vom 23. Februar 1999, daher war die Verfolgungsverjährung für sämtliche allenfalls verbleibenden Delikte am 14. Oktober 2004, (die Erlassung des Einleitungsbescheides stellt im gegenständlichen Verfahren die erste Verfolgungshandlung dar) bei Wegfall der Anschuldigung für das Jahr 1999, (Wegfall der Ablaufhemmung für die Delikte nach § 33 Abs.1 lit. a FinStrG) bereits eingetreten.

Der Bescheid war daher im Punkt a wegen Verfolgungsverjährung aufzuheben.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. August 2006