



Beschwerdeentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied Mag. Gerda Pramhas des Finanzstrafsenates Senat Linz 1 in der Finanzstrafsache gegen die Bf. wegen Einleitung eines Finanzstrafverfahrens für die Jahre 2000 bis 2002 gemäß § 33 Abs. 2 lit.a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde der Beschuldigten vom 10. März 2003 gegen den Bescheid vom 10. Februar 2003 des Finanzamtes Freistadt, dieses vertreten durch Gottfried Buchroithner als Amtsbeauftragten, über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird insofern teilweise stattgegeben, als der strafrelevante Verkürzungsbetrag an Umsatzsteuer für die Monate 4-5/2002 insgesamt nur 1.601,76 € beträgt.

Der strafrelevante Verkürzungsbetrag an Umsatzsteuer für die Monate 10-11/2002 beträgt 11.195,46 €.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 10. Februar 2003 hat das Finanzamt Freistadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen die Beschwerdeführerin (Bf.) zur Str.Nr. 042/2003/00006-001 ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass diese als Geschäftsführerin der Fa. D GmbH im Amtsbereich des Finanzamtes Freistadt vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung an Umsatzsteuer für die Monate August bis Dezember 2000 in Höhe von 17.245,99 € (237.310,00 S), für den Monat Jänner 2001 in Höhe von 3.976,08 € (54.712,05 S), für den Monat April 2001 in Höhe von 3.166,28 € (43.568,96 S), für den Monat Jänner 2002 in Höhe

von 2.520,85 € (34.687,65 S), für die Monate April und Mai 2002 in Höhe von 2.569,40 €, für die Monate Juli bis September 2002 in Höhe von 23.877,20 € und für die Monate Oktober und November 2002 in noch zu bestimmender Höhe bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und hiemit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit.a FinStrG begangen habe.

Die D GmbH wurde gemäß § 122 Abs.1 FinStrG als Nebenbeteiligte dem Finanzstrafverfahren zugezogen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte, irrtümlich als Einspruch bezeichnete Beschwerde der Beschuldigten vom 10. März 2003, in welcher sie im Wesentlichen vorbrachte, dass von August 2000 bis Jänner 2002 das Steuerbüro L mit der Erstellung der Steuererklärungen der D GmbH betraut gewesen und nicht anzunehmen sei, dass sich dieses in der Berechnung geirrt habe. Von April bis Dezember 2002 seien die Erklärungen von der M Steuerberatungs GmbH, Herrn B, erstellt worden. Auch hier seien Berechnungsfehler nicht vorstellbar. Wenn auch der Saldo auf Grund der schlechten Wirtschaftslage nie ganz ausgeglichen gewesen sei, seien doch immer größere A-Kontozahlungen geleistet worden. Die Bw sei sich keines schuldhaften Verhaltens bewusst.

Über die Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde I. Instanz zu prüfen, ob genügende Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind.

Gemäß Abs. 3 leg. zit. 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.

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. Der Verdacht muss sich sowohl auf den objektiven als auch auf den subjektiven Tatbestand erstrecken. Nicht jedoch ist es in diesem Verfahrensstadium schon Aufgabe der Finanzstraßbehörde, das Vorliegen eines Finanzvergehens konkret nachzuweisen, weil diese Aufgabe dem Untersuchungsverfahren zukommt. Verdacht ist die Kenntnis von Tatsachen, aus denen nach der Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann. Bloße Vermutungen allein reichen für die Einleitung eines Finanzstraßverfahrens nicht aus.

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, wobei eine Abgabenverkürzung bei Selbstberechnungsabgaben (Umsatzsteuervorauszahlungen) bereits dann bewirkt gilt (objektive Deliktvollendung), wenn diese Abgaben zum gesetzlichen Fälligkeitstermin überhaupt nicht oder in zu geringer Höhe entrichtet werden.

Nach § 29 FinStrG wird derjenige, der sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, insoweit straffrei, als er seine Verfehlung der zur Handhabung der verletzten Abgabenvorschrift zuständigen Behörde oder einer sachlich zuständigen Finanzstraßbehörde darlegt (Abs. 1). War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung verbunden, so tritt die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung bedeutsamen Umstände offen gelegt und die sich daraus ergebenden Beträge, die der Anzeiger schuldet, den Abgabenvorschriften entsprechend entrichtet werden (Abs. 2). Straffreiheit tritt nicht ein, wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige Verfolgungshandlungen gegen den Anzeiger oder gegen andere an der Tat Beteiligte gesetzt waren (Abs. 3 lit. a), wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war (Abs. 3 lit. b) oder wenn bei einem vorsätzlich begangenen Finanzvergehen die Selbstanzeige anlässlich einer finanzbehördlichen Prüfung nicht schon bei Beginn der Amtshandlung erstattet wird (Abs. 3 lit. c).

Unter den Abgabenvorschriften entsprechender Entrichtung ist nach h.A. die umgehende Entrichtung zu verstehen. In den Fällen, in denen es daher zu keiner bescheidmäßigen Abgabenfestsetzung kommt, ist an dem Erfordernis der sofortigen Entrichtung der Vorauszahlung bei Erstattung der Selbstanzeige festzuhalten. Werden für die Entrichtung

Zahlungserleichterungen gewährt, so darf der Zahlungsaufschub zwei Jahre nicht überschreiten (§ 29 Abs. 2 FinStrG).

Im konkreten Beschwerdefall ist für die Rechtsmittelbehörde an Hand der Aktenlage und der Arbeitsbögen zu AB-Nrn. 1 und 2 folgender Sachverhalt nachvollziehbar:

Die Fa. D GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 26. Jänner 2001 gegründet. Auf dem vom Finanzamt übermittelten Fragebogen anlässlich der Betriebseröffnung wurde mitgeteilt, dass die D GmbH bereits seit August 2000 tätig sei.

Einem Aktenvermerk ist zu entnehmen, dass der zuständige Sachbearbeiter des Finanzamtes die Bf am 27. April 2001 telefonisch ersuchte, die seit August 2000 fehlenden Voranmeldungen einzureichen bzw. Umsatzsteuerzahlungen zu leisten. Die Bf gab im Zuge dieses Telefonates an, der Meinung gewesen zu sein, dass der Steuerberater "alles erledigt" habe.

Am 16. Mai 2001 langten die am 14. Mai 2001 vom Steuerbüro L unterfertigten Voranmeldungen für August bis Dezember 2000 beim Finanzamt Freistadt ein. Die Voranmeldung 8/2000 wies eine Vorauszahlung von 25.330,00 S, die Voranmeldung 9/2000 eine Vorauszahlung von 15.888,00 S, die Voranmeldung 10/2000 eine Vorauszahlung von 62.369,00 S, die Voranmeldung 11/2000 eine Vorauszahlung von 24.771,00 S und die Voranmeldung 12/2000 eine Vorauszahlung von 108.952,00 S aus. Die am 15. März 2001 fällige Umsatzsteuer 1/2001 in Höhe von 54.712,00 S wurde verspätet am 16. Mai 2001 entrichtet.

Darüber hinaus wurde die eine Vorauszahlung von 2.520,85 € ausweisende Voranmeldung 1/2002 verspätet am 11. April 2002 beim Finanzamt Freistadt eingereicht.

Für den Zeitraum 4/2001 und 4/2002 bis 9/2002 führte das Finanzamt eine USO-Prüfung durch (Niederschrift vom 16. Dezember 2002 zu AB-Nr. 1). Tz.1 der Niederschrift ist zu entnehmen, dass eine Voranmeldung für den Monat 4/2001 vorgelegt und die Umsatzsteuer entsprechend dieser Voranmeldung mit 3.166,28 € (entspricht 43.569,00 S) festgesetzt wurde. Für die Monate 4-9/2002 erstattete der zuständige Sachbearbeiter der M Steuerberatungs GmbH, Herr B, vor Prüfungsbeginn eine Selbstanzeige und erklärte, dass die Unterlagen für das Jahr 2002 nicht verbucht seien. Die Umsatzsteuerfestsetzung erfolgte einvernehmlich im Schätzungswege in Anlehnung an die Lösungsaufzeichnungen. Für 4/2002 ergab sich im Vergleich zur rechtzeitig vorangemeldeten Zahllast von 302,08 € ein Mehrbetrag von 598,33 € und für 5/2002 im Vergleich zur zeitgerecht offen gelegten Vorauszahlung von

665,56 € ein Mehrbetrag von 1.003,43 €. Für die Monate 7-9/2002, für die bisher weder Voranmeldungen eingereicht noch Vorauszahlungen geleistet worden waren, wurden Zahllasten von 9.164,68 €, 6.458,15 € und 8.254,37 € festgesetzt.

Unbestritten ist, dass die von der Selbstanzeige umfassten Abgabebeträge nicht rechtzeitig im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG entrichtet worden sind.

Die Bestimmungen des § 29 FinStrG sind eng zu interpretieren. Es müssen daher alle in § 29 geforderten Voraussetzungen für den Eintritt dieses Strafaufhebungsgrundes gegeben sein. Allfällige Mängel einer Selbstanzeige - aus welchen Gründen immer und ohne, dass insoweit ein Verschulden Voraussetzung wäre - gehen zu Lasten des Täters. Aus welchen Gründen daher die Zahlungen nicht rechtzeitig erfolgt sind, ist unerheblich. Die Selbstanzeige vermochte gegenständlich mangels rechtzeitiger Entrichtung keine strafbefreiende Wirkung zu entfalten.

Nicht im Einklang mit der Aktenlage steht hingegen der erhobene Vorwurf, die Bf habe für die Monate 4-5/2002 eine Verkürzung der gesamten für diese beiden Monate festgesetzten Umsatzsteuer in Höhe von 2.569,40 € zu verantworten. Die Bf hat für die genannten Monate spätestens zu den jeweiligen Fälligkeitstagen Zahllasten von 302,08 € bzw. 665,56 € bekannt gegeben, sodass nur die Mehrbeträge von 598,33 € bzw. 1.003,43 € (vgl. Tz. 1 der Niederschrift vom 16. Dezember 2002) vom objektiven Tatbestand des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG erfasst sind. Der Beschwerde war daher teilweise stattzugeben und diesbezüglich am Verdacht einer nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG bewirkten Abgabenverkürzung nicht weiter festzuhalten.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 11. Februar 2003 wurde über das Vermögen der D GmbH das Konkursverfahren eröffnet.

In einer im März 2003 und somit nach Ergehen des bekämpften Einleitungsbescheides durchgeführten UVA-Prüfung (AB-Nr. 2, Niederschrift vom 26. März 2003) für den Zeitraum 10/2002 bis 2/2003 stellte der Prüfer fest, dass für die D GmbH für die Zeiträume 10-11/2002 bislang keine Voranmeldungen eingereicht worden waren.

Die vom Prüfer benötigten und abverlangten Unterlagen wurden diesem vom zuständigen Sachbearbeiter der M Steuerberatungs GmbH, Herrn B, erst nach mehrfachen Urgenzen übermittelt (vgl. Aktenvermerke vom 7., 10., 17., 18., 21. und 25. März 2003). Die Buchhaltung war jedoch nur oberflächlich geführt und teilweise nicht nachvollziehbar (vgl. Prüfervermerk im Arbeitsbogen zu AB-Nr. B).

An Hand der zur Verfügung gestellten Buchhaltungsunterlagen wurde für 10/2002 eine Umsatzsteuer von 8.330,03 € und eine Vorsteuer von 1.749,88 € und für 11/2002 eine Umsatzsteuer von 9.807,57 € und eine Vorsteuer von 5.192,26 € ermittelt, sodass nunmehr der im bekämpften Einleitungsbescheid erhobene Verdacht dahin gehend zu konkretisieren ist, dass die Bf als Geschäftsführerin der D GmbH für die Monate 10-11/2002 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von 11.195,46 € begangen habe.

Abgesehen von der gegenüber dem Einleitungsbescheid vorgenommenen abweichenden Beurteilung besteht auf Grund dieser - im Übrigen nicht bestrittenen - Ermittlungsergebnisse der Verdacht der vorgeworfenen Tatbestände in objektiver Hinsicht daher zu Recht.

Die Bf bringt in ihrem gegen den Einleitungsbescheid erhobenen Rechtsmittel im Wesentlichen vor, sich nicht vorstellen zu können, dass sich eine der beiden Steuerberatungskanzleien bei der Berechnung geirrt habe und sie sich keines schuldhaften Verhaltens bewusst sei.

Zur subjektiven Tatseite ist anzumerken, dass nach § 8 Abs. 1 FinStrG vorsätzlich handelt, 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 (bedingter Vorsatz). Der Finanzstraftäter muss die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes nicht anstreben, nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verpönten Erfolges rechnen, den Eintritt des Erfolges jedoch für möglich halten und einen solchen Erfolg auch hinzunehmen gewillt sein. § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG erfordert für die subjektive Tatbestandsmäßigkeit für den Verkürzungserfolg jedoch Wissentlichkeit, während für die Pflichtverletzung bloß bedingter Vorsatz genügt.

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass ein Steuerberater auf Grund der vom Steuerpflichtigen überlassenen Unterlagen arbeitet und, sofern seine Honorare voll bezahlt sind und ihm die Aufzeichnungen zeitgerecht und vollständig übermittelt worden sind, für die rechtzeitige Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen Sorge trägt. Der Bf ist dahingehend beizupflichten, dass es als äußerst unwahrscheinlich einzustufen ist, dass sowohl das Steuerbüro L, welches für die Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen 8/2000 bis 1/2002 verantwortlich gewesen ist, als auch die M Steuerberatungs GmbH, welche für den Zeitraum 4-12/2002 bevollmächtigt gewesen ist, die Einreichung der Voranmeldungen oftmals übersehen haben bzw. letzterer nicht nur einmalig, sondern für mehrere Monate - nämlich 4-6/2002 - Berechnungsfehler unterlaufen sein sollen. Nicht ersichtlich ist nämlich, aus welchen Gründen ein Steuerberater, sofern er vollständig und zeitgerecht mit den nötigen

Unterlagen und Informationen versorgt wird, wiederholt wesentliche abgabenrechtliche Fristen ignorieren bzw. übersehen sollte.

Durchaus plausibel und überprüfenswert erscheint dagegen, dass der Bf auf Grund der auch dem Beschwerdevorbringen zu entnehmenden schlechten Wirtschaftslage der D GmbH, welche letztendlich auch zur Eröffnung des Konkursverfahrens geführt hat, die vollständige Begleichung der Honoraransprüche der Steuerberatungskanzlei nicht möglich gewesen ist, sodass diese wegen rückständiger Honorare zumindest zeitweise untätig geblieben ist. Dafür spricht, dass zwischenzeitig immer wieder zeitgerecht bis zum jeweiligen Fälligkeitstag Voranmeldungen beim Finanzamt eingebracht worden sind.

Logisch erscheint aber auch, dass die Bf den (ehemaligen) Steuerberater nur mangelhaft mit Unterlagen versorgt hat, um die Verbuchung von Belastungen auf dem Abgabenkonto der D GmbH zu vermeiden, da dies die ohnehin drohende Insolvenzgefahr entscheidend vergrößert hätte.

Die von der Bf in der Beschwerde angesprochenen Fehlberechnungen betreffen die Monate 4-5/2002 und sind daher von vergleichsweise untergeordneter Bedeutung. Gründe dafür, dass die Einreichung von Voranmeldungen für viele Monate gänzlich unterblieben ist, wurden von der Bf nicht dargelegt. Von ihr wurde auch nicht behauptet, dass sie davon keine Kenntnis gehabt hätte.

Bei einer derartigen Akten- und Beweislage ist aber nach der allgemeinen Lebenserfahrung sehr wohl der Verdacht gegeben, die Bf habe die gegenständlichen Finanzvergehen - offenbar verleitet durch die schwierige betriebliche und finanzielle Situation - auch in subjektiver Hinsicht begangen.

Zu Gunsten der Bf ist allerdings die an sich denkmögliche Qualifizierung der Umsatzsteuervorauszahlungsverkürzungen als Versuch, eine Abgabenhinterziehung an Jahresumsatzsteuer nach § 33 Abs. 1 FinStrG für die Veranlagungsjahre 2000 bis 2002 zu begehen, auf Grund nachfolgender Überlegungen auszuschließen:

Zwar langte die Umsatzsteuerjahreserklärung 2000 verspätet am 30. August 2001 beim Finanzamt ein, doch waren die urgierten, fehlenden Voranmeldungen 8-12/2000 bereits am 16. Mai 2001 bei der Abgabenbehörde eingelangt und die Zahllasten offen gelegt, sodass die Bf nicht ernstlich mit einer dauerhaften Umsatzsteuerverkürzung rechnen konnte. Die Abberufung der Umsatzsteuererklärung 2001 erfolgte mit Bescheid vom 17. Februar 2003 zu einem Zeitpunkt, als die Bf wegen des am 11. Februar 2003 eröffneten Konkursverfahrens für die D GmbH nicht mehr vertretungsbefugt war. Die Einreichung der Steuererklärungen 2002

fiel demnach ebenfalls nicht mehr in den Aufgabenbereich der Bf. Darüber hinaus waren im Zuge der UVA-Prüfungen vom Dezember 2002 und vom März 2003 dem jeweiligen Betriebsprüfer die Buchhaltungsunterlagen bzw. Lösungsaufzeichnungen zur Verfügung gestellt worden. Die sich für das Jahr 2002 zusätzlich ergebenden Beträge wurden der Abgabenbehörde gegenüber durch Vorlage einer Saldenliste offen gelegt.

Abgesehen von der gegenüber dem Einleitungsbescheid vorgenommenen abweichenden Beurteilung erachtet auch die Rechtsmittelbehörde, dass die Einleitung des Finanzstrafverfahrens gegen die Bf zu Recht erfolgt ist und die im Beschwerdevorbringen dargelegten Gründe nicht geeignet sind, die Rechtmäßigkeit des Bescheidspruches zu erschüttern. Mit den von der Bf dem behördlichen Verdacht entgegengesetzten Sachverhaltsbehauptungen wird sich die Finanzstrafbehörde I. Instanz im Zuge des nach den §§ 114 f FinStrG durchzuführenden Untersuchungsverfahrens bzw. bei Erlassung ihrer das Finanzstrafverfahren abschließenden Erledigung auseinander zu setzen haben.

Anlässlich der Klärung der Frage, ob genügende Verdachtsgründe im Sinne des § 82 Abs. 1 FinStrG für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind, geht es jedoch nicht schon darum, die Ergebnisse eines noch abzuführenden Finanzstrafverfahrens vorwegzunehmen, sondern lediglich darum, ob nach der bestehenden Aktenlage ein Verdacht vorliegt. Von einer Verfahrenseinleitung wäre auch nicht abzusehen, solange nicht wirklich *sicher* ist, dass ein Grund für eine Abstandnahme von der Einleitung des Finanzstrafverfahrens vorliegt.

Die abschließende Beurteilung, ob die Bf das ihr zur Last gelegte Finanzvergehen tatsächlich begangen hat, ist dem Ergebnis des Untersuchungsverfahrens der Finanzstrafbehörde I. Instanz vorbehalten, worin durch Aufnahme geeigneter Beweise – wie beispielsweise durch Befragung der (ehemaligen) Steuerberater der D GmbH - das strafbare Handeln der Bf nachzuweisen sein wird. In diesem Verfahren wird ihr auch Gelegenheit gegeben werden, sich umfassend - auch in subjektiver Hinsicht - zu rechtfertigen und zur restlichen Klärung des Sachverhaltes beizutragen.

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 oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

Linz, 7. Oktober 2003