

GZ. FSRV/0041-I/02

Beschwerdeentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat in der Finanzstrafsache gegen die Bf., vertreten durch die B&O Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatung-GmbH, wegen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde der Beschuldigten vom 2. Mai 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 2. April 2002 betreffend die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG

zu Recht erkannt:

- I Der Beschwerde wird teilweise und insoweit stattgegeben, als der strafbestimmende Wertbetrag auf € 12.492,90 (entspricht S 171.906,00) herabgesetzt wird.
- II. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 2. April 2002 hat das Finanzamt Innsbruck als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen die Beschwerdeführerin (Bf.) zur SNxxxx ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass diese im Amtsbereich des Finanzamtes Innsbruck vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen für die Monate 01-12/1999, 12/2000, 02-03/2001, 06-07/2001, 09-10/2001 und 12/2001 eine Abgabenverkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von € 13.348,76 (S 183.683,00) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und hiemit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen habe.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde der Beschuldigten vom 2. Mai 2002, in welcher im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Im Zuge einer am 8. März 2002 durchgeföhrten U-Sonderprüfung seien am Beginn der Prüfung dem Prüfer die Umsatzsteuervoranmeldungen für 06-12/2001 im Rahmen einer Selbstanzeige übergeben worden. Im Zuge der Prüfung der UVAs 05-12/2001 hätten sich keine Änderungen der Bemessungsgrundlagen ergeben. Die Einbuchung der bis dahin fehlenden UVAs hätte ohne Säumniszuschläge zu einem Rückstand von € 3.906,31 geföhrkt. Weiters habe die Verbuchung der U 2000 zu einem weiteren Rückstand von € 5.097,71 geföhrkt. Damit sei aber die im Bescheid genannte Abgabenverkürzung von € 13.348,76 unrichtig. Weiters sei dem Prüfer mitgeteilt worden, dass die Bf. den Rückstand nach Möglichkeit einzahlen werde. Dies werde als Antrag um Zahlungserleichterung gesehen, auch wenn dies formell vielleicht zu wenig zum Ausdruck gekommen sei. Dass dies jedoch die eindeutige Absicht gewesen sei, gehe aus dem Umstand hervor, dass am 4. April und am 9. April 2002, also bereits innerhalb kürzester Zeit nach der Prüfung, Teilzahlungen erfolgt seien. Bei entsprechender Berücksichtigung der tatsächlichen Vorgangsweise sei daher zu berücksichtigen, dass im Rahmen der Selbstanzeige implizit auch eine Stundung der Rückstände beantragt worden sei. Die Bf. sei infolge betrieblicher und familiärer Schwierigkeiten in den letzten Jahren finanziell dermaßen in Bedrängnis gekommen, dass sie die laufenden Zahlungen kaum noch zu leisten imstande gewesen sei. Da mangels Bezahlung die Steuerberatungsgesellschaft die Buchhaltungsarbeiten eingestellt habe, habe sich die Angelegenheit noch zusätzlich verschärft. Nunmehr sei die Bf. bemüht, ihre finanziellen Angelegenheiten zu regeln. Sie habe am 4. April und am 9. April 2002 jeweils eine Abschlagszahlung von € 1000,00 an das Finanzamt geleistet. Auch seien zwischenzeitlich die Jahreserklärungen für 1999 und 2000 eingereicht worden. Der Einleitungsbescheid habe somit den Betrag der Abgabenverkürzung unrichtig wiedergegeben und den Umstand außer Acht gelassen, dass auch indirekt eine Stundung beantragt worden sei.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde I. Instanz die ihr zukommenden Mitteilungen und Verständigungen daraufhin zu prüfen, ob genügende Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind. Das Gleiche gilt, wenn sie z.B. aus eigener Wahrnehmung vom Verdacht eines Finanzvergehens Kenntnis erlangt. Ergibt diese Prüfung, dass die Durchführung des Strafverfahrens nicht in die Zuständigkeit des Gerichtes fällt, so hat die Finanzstrafbehörde das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren einzuleiten. Gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG ist die Einleitung des Strafverfahrens aktenkundig zu machen und der Verdächtige von der Einleitung unter Bekanntgabe der ihm zur Last gelegten Tat sowie der in Betracht kommenden Strafbestimmung zu verständigen (§ 83 Abs. 2 FinStrG).

Aus dem Vorgesagten ergibt sich, dass anlässlich der Einleitung des Finanzstrafverfahrens keine endgültigen Lösungen, sondern nur Entscheidungen im Verdachtsbereich zu treffen sind. Die endgültige Sachverhaltsklärung und abschließende rechtliche Beurteilung sind vielmehr dem Untersuchungsverfahren und der abschließenden Entscheidung (Strafverfügung, Erkenntnis, Einstellungsbescheid) vorbehalten (siehe z.B. VwGH 26.1.1995, 94/16/0226).

Hinsichtlich des Begriffes Verdacht hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass ein Verdacht nur aufgrund von Schlussfolgerungen aus Tatsachen entstehen kann. Ein Verdacht

bestehe sohin, wenn hinreichende tatsächliche Anhaltspunkte die Annahme der Wahrscheinlichkeit des Vorliegens von bestimmten Umständen rechtfertigen (VwGH 25.5.1992, 92/15/0061).

Die Bf. ist seit 1996 unternehmerisch tätig und betreibt einen Textilhandel in W. Sie ist für die Einhaltung der abgabenrechtlichen Vorschriften verantwortlich.

Die Bf. hat die Umsatzsteuervoranmeldungen für 05/99 und 06/99 am 15. November 1999 und jene für 07/99 am 28. September 1999 und damit verspätet abgegeben. Die Zahllasten aus diesen drei Umsatzsteuervoranmeldungen betragen insgesamt S 53.291,00 (entspricht € 3.872,81). Weiters ergab sich für 1999 aus der von der Bf. am 1. März 2001 eingereichten Jahresumsatzsteuererklärung eine Restschuld von S 25.596,00 (entspricht € 1.860,13). Auch in diesem Umfang wurden daher Umsatzsteuervorauszahlungen für 1999 nicht erklärt bzw. entrichtet.

Die Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum 12/2000 hat die Bf. am 26. Februar 2001 und damit wiederum verspätet abgegeben. Die Zahllast betrug S 14.985,00 (dies entspricht € 1.089,00).

Die Bf. hat weiters die Umsatzsteuervoranmeldungen für 02/2001 (Zahllast S 2.578,00) und 03/2001 (Zahllast S 7.955,00) am 18. Juni 2001 und damit abermals verspätet abgegeben. Zum strafbestimmenden Wertbetrag ist zu bemerken, dass die Umsatzsteuervorauszahlungen für 2-3/2001 insgesamt nicht – wie von der Vorinstanz festgestellt – S 13.176,00, sondern tatsächlich S 10.533,00 betragen, sodass sich der strafbestimmende Wertbetrag aus diesem Grund um S 2.643,00 vermindert.

Schließlich wurde bei der Bf. am 8. März 2002 zu Ab-Nr. UVA 202029/02 eine USt-Sonderprüfung für 5-12/2001 durchgeführt. Dabei hat die Bf. zu Beginn der Prüfung die Umsatzsteuervoranmeldungen für 6-12/2001 dem Prüfer als Selbstanzeige übergeben; für diese Zeiträume wurden bislang keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben oder Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet. Bei der Prüfung dieser Umsatzsteuervoranmeldungen ergaben sich keine Feststellungen, die zu einer Änderung der Bemessungsgrundlagen führten. Die Zahllast für 6/01 betrug S 17.826,00 (entspricht € 1.295,47), für 7/01 S 10.598,00 (entspricht € 770,19), für 9/01 S 14.316,00 (entspricht € 1.040,38), für 10/01 S 14.049,00 (entspricht € 1.020,98) und für 12/01 S 19.846,00 (entspricht € 1.442,27).

Diese Feststellungen ergeben sich aus dem Strafakt sowie aus dem Veranlagungsakt und dem Abgabenkonto der Bf., StNr. X, insbesondere aus der Niederschrift gemäß § 151 Abs. 3 BAO über das Ergebnis der USt-Sonderprüfung vom 8. März 2002, Ab-Nr. UVA 202029/02.

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält. Die Verkürzung einer Abgabe ist schon dann bewirkt, wenn die Abgabe dem anspruchsberechtigten Abgabengläubiger, von den Fällen der Zahlungserleichterung abgesehen, nicht oder nicht zu dem Zeitpunkt zufließt, in dem sie dieser nach den Abgabenvorschriften zu erhalten hat. Der Begriff der Verkürzung umfasst daher grundsätzlich jede Beeinträchtigung einer Abgabe in Bezug auf Höhe und Fälligkeit. Die Abgabenverkürzung braucht zur Tatbestandsverwirklichung keine dauernde zu sein (vgl. dazu Fellner, Finanzstrafgesetz, Rz. 26 zu § 33 FinStrG mit weiteren Nachweisen). Indem die Bf. für die oben angeführten Zeiträume die Umsatzsteuervoranmeldungen nicht rechtzeitig abgegeben und Umsatzsteuervorauszahlungen nicht geleistet hat, hat sie eine Abgabenverkürzung bewirkt. Eine nachträgliche Bekanntgabe bzw. Entrichtung der geschuldeten Abgaben vermag den Tatbestand nicht mehr zu beseitigen.

Aufgrund obiger Feststellungen ergibt sich damit auch nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde der Verdacht, dass die Bf. durch die verspätete Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen für die im Spruch des angefochtenen Bescheides dargestellten Zeiträume den objektiven Tatbestand des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG verwirklicht hat.

Gemäß § 29 Abs. 1, 1. Satz FinStrG wird, wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, insoweit straffrei, als er seine Verfehlung der zur Handhabung der verletzten Abgaben- oder Monopolvorschriften zuständigen Behörde oder einer sachlich zuständigen Finanzstrafbehörde darlegt (Selbstanzeige). War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt gemäß § 29 Abs. 2 FinStrG die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offengelegt und die sich daraus ergebenden Beträge, die der Anzeiger schuldet oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, den Abgaben- oder Monopolvorschriften entsprechend entrichtet werden. Werden für die Entrichtung Zahlungserleichterungen gewährt, so darf der Zahlungsaufschub zwei Jahre nicht überschreiten; diese Frist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO) mit der

Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des Betrages an den Anzeiger zu laufen.

Die verspäteten Abgaben der Umsatzsteuervoranmeldungen für 5-7/1999, für 12/2000 und (im Zuge der USt-Sonderprüfung zu Ab-Nr. UVA 202029/02) für 6/01, 7/01, 9/01, 10/01 und 12/01 sind zwar als Selbstanzeigen im Sinne des § 29 FinStrG anzusehen, diese können jedoch keine strafbefreiende Wirkung entfalten, weil die geschuldeten Beträge nicht rechtzeitig im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG entrichtet wurden: da für diese Zeiträume keine bescheidmäßigen Festsetzungen (§ 21 Abs. 3 UStG 1994) der bereits fälligen Vorauszahlungen erfolgten, sind hier keine besonderen gesetzlichen Entrichtungszeitpunkte gegeben, weshalb – um dem Erfordernis der rechtzeitigen Entrichtung im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG zu entsprechen – die sofortige Entrichtung der geschuldeten Vorauszahlungen bei der Erstattung der Selbstanzeigen erforderlich gewesen wären. Solche sofortige Entrichtungen sind jedoch nicht erfolgt. Auch die in der Beschwerdeschrift angesprochenen Zahlungen vom 4. April 2002 und 9. April 2002 von jeweils € 1.000,00 stellen demnach keine (sofortige) Entrichtung der anlässlich der UVA-Prüfung abgegebenen Selbstanzeige (8. März 2002) geschuldeten Beträge dar.

Hingegen entfaltet die in Form der Abgabe der Umsatzsteuererklärung für 1999 am 1. März 2001 erstattete Selbstanzeige teilweise strafbefreiende Wirkung. Zum Zeitpunkt der Abgabe der Selbstanzeige bestand auf dem Abgabenkonto der Bf., StNr. X, ein Guthaben in Höhe von S 3.570,00; dies ist als rechtzeitige Entrichtung anzusehen. Als Entrichtungstermin wurde der 17. April 2001 festgesetzt. Daher sind auch die Zahlungen vom 21. März 2001 von S 300,00 und S 5.000,00 rechtzeitig erfolgt, sodass sich der strafbestimmende Wertbetrag für die Umsatzsteuer 1999 um insgesamt S 8.870,00 vermindert.

Auch bei der Erstattung der Selbstanzeige für 2-3/2001 am 19. Juni 2001 bestand auf dem Abgabenkonto der Bf. ein Guthaben, diesfalls in Höhe von S 264,00. Auch dies ist als rechtzeitige Entrichtung anzusehen, sodass sich der strafbestimmende Wertbetrag auch um diesen Betrag vermindert.

Weitere strafbefreiende Wirkungen der Selbstanzeigen kommen nicht in Betracht. Insbesondere kann dem Beschwerdevorbringen nicht gefolgt werden, dass bei der USt-Sonderprüfung ein "impliziter Antrag" auf Zahlungserleichterungen (Stundung) eingebracht wurde. Zahlungserleichterungsbescheide sind antragsgebundene Verwaltungsakte. Gemäß § 85 Abs. 1 BAO sind Anbringen grundsätzlich schriftlich bzw. nur unter den (hier nicht zutreffenden Vorausset-

zungen) des § 85 Abs. 3 BAO mündlich einzureichen. Ein "implizites" Zahlungserleichterungsansuchen ist hingegen nicht vorgesehen. Im gegenständlichen Fall ist zudem in keiner Weise ersichtlich, welche Art (Stundung, Ratenzahlung) und welches Ausmaß der Zahlungserleichterung beantragt sein sollte und auf welche Umstände diese abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden könnte. Auch die beiden Zahlungen vom 4. April 2002 und 9. April 2002 können an der Betrachtung nichts ändern, dass kein Zahlungserleichterungsansuchen eingereicht wurde.

Zum strafbestimmenden Wertbetrag ist im Hinblick auf das Beschwerdevorbringen noch zu bemerken, dass bei dessen Ermittlung Säumniszuschläge nicht berücksichtigt wurden. Wenn vorgebracht wird, die Verbuchung der Umsatzsteuervoranmeldungen für 5-12/2001 ergebe einen Rückstand von € 3.906,31, so ist dazu zu bemerken, dass die Bw. diesen Betrag dadurch ermittelt hat, dass sie die für die Zeiträume 8/01 und 11/01 angefallenen Gutschriften von den für die übrigen Monate entstandenen Zahllasten abgezogen hat. Bei der Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages kommt jedoch eine Aufrechnung von Zahllasten mit in anderen Monaten entstandenen Gutschriften nicht in Betracht. Der sich aus den Prüfungsfeststellungen (Ab-Nr. UVA 202029/02) ergebende strafbestimmende Wertbetrag für die Zeiträume 6-7/2001, 9-10/2001 und 12/2001 beträgt daher S 76.635,00 (entspricht € 5.569,28). Zum Vorbringen hinsichtlich der Jahresumsatzsteuererklärung für 2000 (€ 5.097,71) ist schließlich zu bemerken, dass die sich aus dieser Jahresumsatzsteuererklärung ergebende Zahllast nicht Gegenstand des angefochtenen Bescheides war.

Der von der Vorinstanz festgestellte strafbestimmende Wertbetrag in Höhe von € 13.348,76, (entspricht S 183.683,00) reduziert sich somit aufgrund der Selbstanzeigen vom 1. März 2001 und 19. Juni 2001 um S 9.134,00 und aufgrund der Änderung hinsichtlich der Zeiträume 2-3/2001 um S 2.643,00. Insgesamt vermindert sich der strafbestimmende Wertbetrag daher um S 11.777,00 (entspricht € 855,87) und beträgt S 171.906,00 (entspricht € 12.492,90). Es besteht daher der Verdacht, dass die Bw. eine Abgabenverkürzung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG in diesem Ausmaß bewirkt hat.

Für die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG wird bezüglich der Pflichtverletzung Vorsatz (bedingter Vorsatz im Sinne des § 8 Abs. 1, 2. Halbsatz FinStrG genügt) und betreffend den Verkürzungserfolg Wissentlichkeit vorausgesetzt. 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.

Es ist in Unternehmerkreisen allgemein bekannt, dass Umsatzsteuervoranmeldungen rechtzeitig abzugeben bzw. Umsatzsteuervorauszahlungen entsprechend zu entrichten sind. Hierbei handelt es sich hier um Bestimmungen, die kein steuerliches Spezialwissen voraussetzen. Auch der Bf., die bereits seit 1996 unternehmerisch tätig ist, war dies schon aufgrund ihrer einschlägigen Erfahrungen zweifelsfrei bekannt. Für den Vorsatzverdacht spricht auch, dass sich das steuerliche Fehlverhalten über einem Zeitraum von drei Jahren hinzogen. Aufgrund der unternehmerischen Erfahrungen der Bf. besteht auch der Verdacht, dass sie gewusst hat, dass durch die verspätete Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. Nichtentrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen eine Abgabenverkürzung eintritt.

Die in der Beschwerdeschrift dargestellten wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Bf. vermögen sie nicht zu rechtfertigen, weil sich die Frage einer (allfälligen) Zahlungsunfähigkeit des Abgabenschuldners auf die Frage der Einbringlichkeit der Abgabenschuld reduziert, die in diesem Zusammenhang unbeachtlich ist; von der strafrechtlichen Haftung hätte sich die Bf. durch Erfüllung ihrer Offenlegungspflichten befreien können (vgl. VwGH 22.10.1997, 97/13/0113, mit Hinweis auf OGH 31.7.1986, 13 Os 90/86).

Es bestehen damit nach Ansicht der Beschwerdebehörde auch ausreichende Verdachtsmomente hinsichtlich der subjektiven Tatseite.

Abschließend wird festgehalten, dass im Rahmen der gegenständlichen Rechtsmittelentscheidung nur zu untersuchen war, ob für die Einleitung des Strafverfahrens ausreichende Verdachtsmomente gegeben waren. Die endgültige Beantwortung der Frage, ob die Bf. das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen hat, bleibt dem Ergebnis des Untersuchungsverfahrens nach den §§ 115 ff FinStrG vorbehalten.

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.

Innsbruck, 25. März 2004