



## Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates Wien 2, HR Mag. Gerhard Groschedl, in der Finanzstrafsache gegen P.W., vertreten durch HHP Hammerschmied Hohenegger & Partner, Wirtschaftsprüfungs GmbH, 1030 Wien, Heumarkt 13, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 7. Februar 2007 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG des Finanzamtes Waldviertel als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 9. Jänner 2007, Strafnummer-1,

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 9. Jänner 2007 hat das Finanzamt Waldviertel als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer (Bf.) zur Strafnummer-1 ein Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass er im Bereich des Finanzamtes Waldviertel vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für

1-12/2005 in Höhe von € 1.024,00 und 1-06/2006 in Höhe von € 4.826,00, Summe € 5.850,00, bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und hiemit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen habe.

Als Begründung wurde ausgeführt, dass sich der Verdacht des angelasteten Finanzvergehens auf die Feststellung der durchgeführten abgabenbehördlichen Umsatzsteuerprüfung vom 4. Oktober 2006 gründe. Trotz Vorliegens einer Selbstanzeige könne ein Finanzstraßverfahren eingeleitet werden, wenn deren strafbefreiende Wirkung nicht zweifelsfrei feststehe (VwGH 29.1.1997, 96/16/0234).

Es fehle an der Rechtzeitigkeit der Selbstanzeige, da diese erst bei Prüfungsbeginn erstattet worden sei. Da somit die Tat zum Zeitpunkt der Selbstanzeige bereits entdeckt gewesen sei und dies dem steuerlichen Vertreter im Zuge der Anmeldung zur UVA/Betriebsprüfung auch bekannt gewesen sei, trete die Straffreiheit nach § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG nicht ein.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 7. Februar 2007, in welcher beantragt werde, das Strafverfahren einzustellen.

Die Selbstanzeige zu Prüfungsbeginn sei jedenfalls rechtzeitig gewesen, da zum einen die bloße Anordnung einer Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG keine Verfolgungshandlung darstelle, da diese lediglich mit der „Nichtabgabe“ von Umsatzsteuervoranmeldungen begründet worden sei. Daraus ergebe sich keine Absicht der Finanzstraßbehörde eine bestimmte Person wegen einer bestimmten Tat zu verfolgen.

Zum anderen sei zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat weder ganz noch teilweise entdeckt noch sei dies bekannt gewesen. Als „Tat“ gemäß § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG sei ein tatbestandsmäßiges, rechtswidriges, schuldhaftes und mit Strafe bedrohtes Verhalten zu verstehen (VwGH 28.9.1998, 98/16/0142 ÖStZB 1999, 166). Deshalb müsse sich die Entdeckung nicht nur auf den objektiven Tatbestand, sondern auch auf die subjektive Tatseite und auf das Verschulden – insbesondere ob Anhaltspunkte auf einen entschuldbaren Irrtum oder eine entschuldbare Fehlleistung vorliegen – erstrecken. Aus der bloßen Nichtabgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung allein oder dem Unterbleiben einer Umsatzsteuervorauszahlung könne die Verwirklichung eines Finanzvergehens nicht erschlossen werden. Somit könne ohne wirkliche Kenntnis der Finanzstraßbehörde von weiteren konkreten Tatumständen auch von einer nur teilweisen Tatentdeckung im Sinne des § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG keine Rede sein. Somit sei die zu Prüfungsbeginn erstattete Selbstanzeige als rechtzeitig zu werten.

Weiters sei in der bezeichneten Selbstanzeige der Prüferin – P.A. – mitgeteilt worden, dass die Umsatzsteuer 10-12/2005 vom Bf. mit Zahlung und Verrechnungsanweisung gemeldet worden sei. Bedauerlicherweise habe sich der Bf. mit der Verrechnungsanweisung geirrt und die Umsatzsteuer 10-12/2005 fälschlicherweise mit 01-12/2005 bezeichnet. Aufgrund des schlechten Gesundheitszustandes des Bf. – partielle Lähmungserscheinungen, Behandlungen, Rehabilitation mit anschließendem Kuraufenthalt etc. – sei der Bf. in weiterer Folge nicht in

der Lage gewesen, die Umsatzsteuervoranmeldungen für 1-3/2006 und 04-06/2006 zu erstellen bzw. zu entrichten. Diese gesundheitsbedingte Verhinderung stelle jedenfalls eine entschuldbare Fehlleistung dar. Bereits vor Prüfungsbeginn sei der entstandene Schaden durch die Entrichtung der fehlenden Umsatzsteuer wieder gut gemacht worden.

Aufgrund der Umsatzsteuersonderprüfung sei die Umsatzsteuer 2005 vorläufig bescheidmäßig festgesetzt worden. Dies habe eine vorläufige Nachforderung aus der Umsatzsteuersonderprüfung in Höhe von € 1.024,91 ergeben. Die Umsatzsteuerjahreserklärung 2005, eingereicht am 27. November 2006, habe jedoch eine Gutschrift in Höhe von € 1.964,58 ergeben. Somit sei die Höhe der Vorauszahlungen im bekämpften Bescheid falsch.

Abschließend werde nochmals ersucht, das Strafverfahren einzustellen.

### ***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

*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.*

*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 § 29 Abs. 1 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). Eine Selbstanzeige ist bei Betretung auf frischer Tat ausgeschlossen. § 29 Abs. 2 FinStrG: War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt 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.*

*§ 29 Abs. 3 FinStrG: Straffreiheit tritt nicht ein,*

- a) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3) gegen den Anzeiger, gegen andere an der Tat Beteiligte oder gegen Hehler gesetzt waren,*
- b) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war oder die Entdeckung einer Tat, durch die Zollvorschriften verletzt wurden, unmittelbar bevorstand und dies dem Anzeiger bekannt war, oder*
- c) wenn bei einem vorsätzlich begangenen Finanzvergehen die Selbstanzeige anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nicht schon bei Beginn der Amtshandlung erstattet wird.*

*§ 29 Abs. 5 FinStrG: Die Selbstanzeige wirkt nur für die Personen, für die sie erstattet wird.*

*Gemäß § 14 Abs. 3 FinStrG ist eine Verfolgungshandlung jede nach außen erkennbare Amtshandlung eines Gerichtes, einer Finanzstrafbehörde oder eines im § 89 Abs. 2 genannten Organs, die sich gegen eine bestimmte Person als den eines Finanzvergehens Verdächtigen, Beschuldigten oder Angeklagten richtet, und zwar auch dann, wenn das Gericht, die Finanzstrafbehörde oder das Organ zu dieser Amtshandlung nicht zuständig war, die Amtshandlung ihr Ziel nicht erreicht oder die Person, gegen die sie gerichtet war, davon keine Kenntnis erlangt hat.*

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 (vgl. beispielsweise VwGH 26.4.2001, 2000/16/0595). Dabei ist nur zu prüfen, 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.

Grundtenor der Beschwerde ist die vom Bf. geäußerte Überzeugung, eine rechtzeitige Selbstanzeige erstattet zu haben, was den Ausführungen der Finanzstrafbehörde erster Instanz widerspricht.

Die Finanzstrafbehörde geht davon aus, dass aufgrund der telefonischen Ankündigung der UVA-Prüfung die Tat zum Zeitpunkt der Selbstanzeige vor Prüfungsbeginn bereits entdeckt und dies dem steuerlichen Vertreter auch bekannt gewesen ist, weshalb die Straffreiheit nach § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG nicht eintreten kann.

Strittig ist somit, ob eine telefonische Ankündigung einer Außenprüfung (allenfalls einer Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG) schon eine Verfolgungshandlung darstellt, die die Rechtzeitigkeit einer Selbstanzeige hindert. Verfolgungshandlungen nach § 14 Abs. 3 FinStrG sind nur solche Akte, die nach ihrer Art und Bedeutung die Absicht des Gerichts oder der Finanzstrafbehörde erkennen lassen, den gegen eine bestimmte Person wegen einer bestimmten Tat bestehenden konkreten Verdacht auf eine in den Verfahrensvorschriften vorgesehene Weise zu prüfen. Dem behördlichen Akt muss insbesondere zu entnehmen sein, welche Tat der betreffenden Person zur Last gelegt wird, und die Verfolgungshandlung muss sich auf alle der Bestrafung zu Grunde liegenden Sachverhaltselemente beziehen.

Aus den vorgelegten Akten samt Arbeitsbogen der Betriebsprüfung ist dazu lediglich zu ersehen, dass die Prüferin am 7. September 2006 die Prüfung telefonisch beim Steuerberater

angekündigt hat. Die Ausführungen beschränken sich dabei auf die allgemeine Ankündigung der Prüfung und einer Terminvereinbarung, erklären jedoch weder, ob auch eine Prüfung nach § 99 Abs. 2 FinStrG angekündigt wurde noch, ob die im Prüfungsauftrag enthaltene Begründung, wonach Umsatzsteuervoranmeldungen im Prüfungszeitraum 10/2005 bis 06/2006 nicht abgegeben worden sind, dem steuerlichen Vertreter gegenüber mitgeteilt wurde noch, ob und in welcher Form der Verdacht der Begehung eines Finanzvergehens und/oder einer Abgabenverkürzung telefonisch mitgeteilt wurde.

Die Finanzstrafbehörde erster Instanz hat zu dieser Frage sowohl die Prüferin als auch den steuerlichen Vertreter telefonisch um entsprechende Stellungnahmen ersucht. Beide haben demnach zugestanden, dass die Prüferin im Zuge der Prüfungsanmeldung auf die fehlenden Umsatzsteuervoranmeldungen hingewiesen habe. Diese Ausdrucksweise ist jedoch für das Vorliegen und den Verdacht eines Finanzvergehens einerseits nicht eindeutig und lässt andererseits noch andere Deutungsmöglichkeiten offen, sodass die „Tat“, welche dem Bf. mit der telefonischen Ankündigung vorgeworfen worden sein soll, aufgrund des Akteninhaltes weder spezifiziert noch entdeckt ist. Entgegen der Auffassung der Finanzstrafbehörde erster Instanz kann aus der in dieser Form vorgenommenen telefonischen Ankündigung einer Außenprüfung ohne nähere Erklärung eine Verfolgungshandlung im Sinne des § 14 Abs. 3 FinStrG nicht abgeleitet werden, sodass die Selbstanzeige vom 4. Oktober 2006 rechtzeitig erstattet wurde.

Da gemäß § 29 Abs. 2 FinStrG als eine der Voraussetzungen einer strafbefreienden Wirkung einer Selbstanzeige die den Abgabenvorschriften entsprechende Entrichtung normiert ist, ist festzuhalten, dass von den strafbestimmenden Wertbeträgen von insgesamt € 5.850,00 am Tag der Selbstanzeige € 5.578,74 entrichtet wurden. Die verbleibenden € 271,26 basieren auf einer Korrektur von Privatanteilen, für die eine Wissentlichkeit des Bf. nicht gegeben erscheint.

Die Finanzstrafbehörde erster Instanz hat zwar richtiger Weise darauf hingewiesen, dass trotz Vorliegens einer Selbstanzeige ein Finanzstrafverfahren eingeleitet werden kann, wenn deren strafbefreiende Wirkung nicht zweifelsfrei feststeht (VwGH 29.1.1997, 96/16/0234). Im verwaltungsbehördlichen Rechtsmittelverfahren ist nicht nur die Rechtmäßigkeit der erstinstanzlichen Entscheidung im Zeitpunkt des Ergehens zu prüfen, sondern vielmehr eine eigenständige Beurteilung der Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der Rechtsmittelerledigung zu treffen. Auch im Rechtsmittelverfahren über einen Einleitungsbescheid ist die Rechtsmittelbehörde verpflichtet, bei Erlassung der Beschwerdeentscheidung auf die während des Rechtsmittelverfahrens festgestellten Tatsachen Bedacht zu nehmen (VwGH 3.7.2003, 2003/15/0047). Da entgegen der im

angefochtenen Bescheid dargestellten Auffassung der Selbstanzeige strafbefreiende Wirkung zukommt, war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. April 2008