



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Finanzstrafsenat Wien 3

GZ. FSRV/0131-W/10

Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates Wien 3, HR Dr. Michaela Schmutzer, in der Finanzstrafsache gegen M.G., (Bf.) wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 22. Juli 2009 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch Mag. Hans Merinsky, als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 23. Juni 2009, StrNr. 1,

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und der Bescheid hinsichtlich der Anlastung betreffend Umsatzsteuer 2005 aufgehoben.

Hinsichtlich Umsatzsteuer 2006 hat der strafbestimmende Wertbetrag € 7.197,83 zu lauten.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 23. Juni 2009 hat das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer (Bf.) zur STRNR. 1 ein Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser im Amtsbereich des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung an Vorauszahlungen für 2005 in der Höhe von € 1.844,01, 2006 in der Höhe von

€ 12.197,64 und 2007 in der Höhe von € 23.254,38 bewirkt und dies nicht nur für möglich sondern für gewiss gehalten und hiermit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen habe.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 22. Juli 2009, in welcher vorgebracht wird, dass am 3. September 2009 (gemeint war 2008) wegen der Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen Selbstanzeige erstattet worden sei und die geschuldeten Zahllasten offen gelegt worden seien. Zugleich sei ein Zahlungserleichterungsansuchen eingebracht und monatliche Zahlungen in der Höhe von € 4.000,00 vorgeschlagen worden. Das damals zuständige Finanzamt habe zwar eine Ratenzahlung genehmigt, jedoch eine Ratenhöhe festgesetzt, die der Bf. nicht habe aufbringen können.

Als er dem Finanzamt seine wirtschaftliche Lage erklären und um Genehmigung von Raten in der vorgeschlagenen Höhe ersuchen wollte, sei er an das neu zuständige Finanzamt verwiesen worden.

Da länger keine neue Steuernummer vergeben worden sei, habe er am 1. Dezember 2008 ein neues Ratenansuchen gestellt und eine Ratenzahlung von € 4.000,00 geleistet.

Diese Einzahlung sei jedoch nicht auf dem Abgabenkonto verbucht worden. Der Bf. sei bei seiner telefonischen Rückfrage wieder an das neu zuständige Finanzamt verwiesen und ihm mitgeteilt worden, dass er auf die neue Steuernummer warten müsse.

Eine bescheidmäßige Erledigung zu dem neuerlichen Ansuchen habe er nicht erhalten und da er keine Auskunft über den Verbleib der Ratenzahlung erhalten habe, auch keine weiteren Einzahlungen geleistet.

Erst im Juni 2010 habe er eine neue Steuernummer bekommen, dann sei sein Ratenansuchen abgewiesen worden und er habe eine Zahlungsaufforderung bis 15. Juli 2009 erhalten.

In einem Telefonat mit dem Finanzamt sei es ihm dann gelungen zu einer monatlichen Ratenzahlung von € 10.000,00 eine Ratenvereinbarung zu erzielen.

Weiters verweise der Bf. darauf, dass die Nichtabgabe der Steuererklärungen keinesfalls ein vorsätzliches Verhalten seinerseits darstelle, sondern ausschließlich auf persönliche und gesundheitliche Probleme zurückzuführen sei. Aufgrund jahrelanger Überlastung und eines burn out, eines lange andauernden Scheidungsverfahrens einschließlich Sorgerechtsverfahrens für seinen Sohn und der beruflichen Trennung von einer seit vielen Jahren bestehenden Partnerschaft sei es dazu gekommen, dass die Steuererklärungen bzw. Umsatzsteuervoranmeldungen nicht fristgerecht eingereicht worden seien. Zu keinem

Zeitpunkt sei damit die Absicht verbunden gewesen, Abgaben zu verkürzen oder gar zu hinterziehen.

Die Akten wurden am 24. August 2010 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

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 Erstattung einer Selbstanzeige vom 3. September 2008 und die Unterlassung der Entrichtung der geschuldeten Beträge im Sinne der Abgabenvorschriften 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.

Gemäß § 83 Abs. 2 FinStrG bedarf die Verständigung eines Bescheides, wenn das Strafverfahren wegen Verdachts eines vorsätzlichen Finanzvergehens, ausgenommen einer Finanzordnungswidrigkeit, eingeleitet wird.

Der Bf. brachte am 3. September 2008 zu Beginn einer abgabenbehördlichen Prüfung eine schriftliche Selbstanzeige ein und legte dar, dass er für die Jahre 2005 und 2006 keine Steuererklärungen abgeben und Umsatzsteuervorauszahlungen nicht vollständig gemeldet und entrichtet habe. Im Jahr 2007 seien keine Voranmeldungen eingereicht und keine Vorauszahlungen entrichtet worden.

Als Grund für die Unterlassung wurden private, berufliche und gesundheitliche Probleme angeführt und um Würdigung dieser mildernden Umstände ersucht.

Mit der Selbstanzeige wurden Ratenzahlungen in der Höhe von € 4.000,00 / Monat beginnend mit 25.9.2008 beantragt.

Die nach gemeldeten Beträge wurden am 16. September 2008 gebucht (Zahlungsfrist 23. Oktober 2008): Umsatzsteuer 2005 in der Höhe von € 1.844,01, 2006 in der Höhe von € 12.197,64 und 2007 in der Höhe von € 23.254,38.

Der Ratenzahlungsantrag vom 3. September 2008 führte zum Bescheid vom 29. September 2008 mit dem eine Ratenzahlungsverpflichtung für eine erste Ratenzahlung (jedoch nicht in der vom Bf. begehrten Höhe) zum 23. Oktober 2008 festgelegt wurde. Gegen diesen Bescheid wurde nicht berufen und innerhalb der Zahlungsfrist auch keine Einzahlung geleistet.

Am 18. November 2008 erging daher wegen Terminverlust ein Rückstandsausweis, in dem die mittels Selbstanzeige einbekannten Nachforderungsbeträge in voller Höhe enthalten sind.

Erst am 24. November 2008 ging eine Zahlung von € 4.000,00 ein, die am 17. Juni 2009 auf dem Abgabenkonto gebucht wurde.

Am 1. Dezember 2008 wurde ein neuerliches Ratenansuchen eingebracht, das am 17. Juni 2009 abgewiesen wurde.

Ab 15. Juli 2009 wurden (genehmigte) Raten in der Höhe von € 10.000,00 bezahlt, am 26. Juli 2010 war der Saldo am Abgabenkonto auf Null und ist somit Schadensgutmachung eingetreten.

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 (VwGH vom 8.2.1990, Zl. 89/16/0201, VwGH v. 5.3.1991, Zl. 90/14/0207 und VwGH 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.

Gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung der Rechtsmittelentscheidung ihre Anschauung an die Stelle jener der Finanzstrafbehörde erster Instanz zu setzen.

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.

Abs. 2 War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmefall verbunden, so tritt die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offen gelegt 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.

Abs. 3 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.

Unstrittig ist, dass der Bf. fristgerecht im Sinne des § 29 Abs. 3 FinStrG Selbstanzeige erstattet hat und auch seiner Darlegungs- und Offenlegungspflicht entsprochen hat.

Jedoch fordert § 29 Abs. 2 FinStrG eine den Abgabenvorschriften entsprechende Entrichtung. Eine den Abgabenvorschriften entsprechende Entrichtung kann nur im Rahmen eines einzigen aufrechten Ratengenehmigungsverfahrens erfolgen.

Mit Rechtskraft des Bescheides vom 29. September 2008 hatte der Bf. nur noch die Möglichkeit unter Einhaltung der ihm zugebilligten Ratenzahlungen eine strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige zu erzielen, was er nicht getan hat.

Gemäß § 230 Abs. 5 FinStrG gilt: Wurden Zahlungserleichterungen bewilligt, so dürfen Einbringungsmaßnahmen während der Dauer des Zahlungsaufschubes weder eingeleitet noch fortgesetzt werden. Erlischt eine bewilligte Zahlungserleichterung infolge Nichteinhaltung eines Zahlungstermines oder infolge Nichterfüllung einer in den Bewilligungsbescheid aufgenommenen Bedingung (Terminverlust), so sind Einbringungsmaßnahmen hinsichtlich der gesamten vom Terminverlust betroffenen Abgabenschuld zulässig. Ist ein Terminverlust auf andere Gründe als die Nichteinhaltung eines in der Bewilligung von Zahlungserleichterungen vorgesehenen Zahlungstermines zurückzuführen, so darf ein

Rückstandsausweis frühestens zwei Wochen nach Verständigung des Abgabepflichtigen vom Eintritt des Terminverlustes ausgestellt werden.

Mit Erstellung des Rückstandsausweises war somit die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige verwirkt.

Wird ein Zahlungsaufschub gewährt und werden die zur Abstattung bewilligten Raten nicht eingehalten, so wird den Bedingungen des § 29 Abs. 2 FinStrG nicht entsprochen (VwGH 9.6.1986, 84/15/0165).

Alle Einzahlungen nach Erlassung des Rückstandsausweises sind somit lediglich als Schadensgutmachung und daher als Milderungsgrund für den Fall einer Bestrafung anzusehen.

Der objektive Tatbestand, dass Vorauszahlungen bei Fälligkeit nicht oder zu niedrig geleistet wurden und auch keine entsprechenden Meldungen ergangen sind, wird zugestanden.

Zur subjektiven Tatseite ist auszuführen, dass zur Erfüllung der gesetzlichen Vorgaben des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ein Abgabepflichtiger wissen muss, dass zum Fälligkeitstag keine Entrichtung erfolgt und es zumindest ernstlich für möglich hält, dass auch keine entsprechenden Meldungen erstattet werden.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweit folgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen Tag eingereicht wird. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Der Bf. ist Geschäftsführer einer Steuerberatungsgesellschaft, daher kannte er unzweifelhaft die gesetzlichen Termine zur Meldung und Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen und wusste somit, dass zu den Fälligkeitsterminen keine richtigen Steuerzahlungen erfolgt sind.

Ein Vorbringen, dass nicht er sondern eine andere Person für die Meldung der Abgaben zuständig gewesen wäre und er darauf vertrauen habe können, dass diese Aufgabe ordnungsgemäß wahrgenommen werde, liegt ebenfalls nicht vor, daher besteht auch der begründete Verdacht, dass er die Nichtabgabe der Anmeldungen zumindest ernstlich für möglich gehalten habe.

Der begründete Tatverdacht ist somit in objektiver und subjektiver Hinsicht gegeben.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist jedoch bei Zusammentreffen der Unterlassung der Abgabe richtiger Umsatzsteuervoranmeldungen mit der Unterlassung der Einreichung einer Umsatzsteuerjahreserklärung zu dem gesetzlich vorgesehenen Termin hinsichtlich der Prävalenz eines Vergehens der versuchten Verkürzung der Jahresumsatzsteuer zu prüfen.

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 festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist nicht festgesetzt werden konnten.

Gemäß § 13 Abs. 1 FinStrG gelten die Strafdrohungen für vorsätzliche Finanzvergehen nicht nur für die vollendete Tat, sondern auch für den Versuch und für jede Beteiligung an einem Versuch.

Nach § 13 Abs. 2 FinStrG ist die Tat versucht, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen oder einen anderen dazu zu bestimmen durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt.

Zum Jahr 2005 ist festzustellen, dass wegen Nichtabgabe der Jahresumsatzsteuererklärung bereits am 15. November 2007 eine Zwangsstrafe von € 300,00 festgesetzt wurde.

Im Tatzeitpunkt kannte die Abgabenbehörde die Höhe der Vorauszahlungen für 2005 (€ 25.866,65) und die Höhe der Jahresumsatzsteuer für 2004 (€ 22.100,58).

Der Bf. konnte somit durch die Nichteinreichung einer Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2005 eine Verkürzung der Jahresumsatzsteuer hinsichtlich der Summe der Voranmeldungen übersteigenden Betrages ernstlich für möglich halten, da die Behörde um diese Zeit nicht wissen konnte, dass er um € 1.844,01 zu wenig vorangemeldet hat und er unter Berücksichtigung der Zahllast für das Vorjahr auch nicht von einer höheren Schätzung der Behörde ausgehen konnte.

Es liegt demnach der begründete Tatverdacht vor, dass der Bf. eine Verkürzung der Jahresumsatzsteuer für 2005 zumindest ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden hat.

Auch für das Jahr 2006 wurde die Umsatzsteuerjahreserklärung nicht zu dem gesetzlich vorgesehenen Termin eingereicht, weswegen am 14. Juli 2008 eine Androhung einer Zwangsstrafe von € 500,00 erfolgte.

Im Tatzeitpunkt kannte die Abgabenbehörde die Höhe der Vorauszahlungen für 2006 (€ 18.802,17) und die Höhe der Vorauszahlungen für 2005 (€ 25.866,65).

Der Bf. konnte wohl nicht annehmen, dass bei Nichteinreichung einer Jahresumsatzsteuererklärung eine Jahresschätzung geringer ausfallen würde als die für das Vorjahr selbst mittels Voranmeldungen einbekannte Zahllast.

Für das Jahr 2006 wird man demnach maximal eine Verkürzungsmöglichkeit hinsichtlich der Jahresumsatzsteuer in dem den Betrag von (gerundet, wie bei Schätzungen üblich) € 26.000,00 übersteigenden Ausmaß von € 4.999,81 annehmen können.

Nach Ansicht der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz liegt somit hinsichtlich des Betrages von € 4.991,81 der begründete Verdacht, der versuchten Verkürzung der Jahresumsatzsteuer 2006 und hinsichtlich des verbleibenden Teilbetrages von € 7.197,83 der begründete Verdacht der Verkürzung der Umsatzsteuer im Voranmeldungszeitraum vor, daher war der strafbestimmende Wertbetrag hinsichtlich des angelasteten Vergehens nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG spruchgemäß anzupassen.

Für das Jahr 2007 wurde die Frist zur Abgabe der Jahreserklärung zwar ebenfalls versäumt, jedoch ist 2007 eine geringere Jahreszahllast angefallen als 2005, daher konnte der Bf. eine Verkürzung durch Unterlassung der Einreichung einer Jahreserklärung nicht ernstlich für möglich halten (eine Schätzung wäre wohl nicht geringer ausgefallen als die bekannte Zahllast für 2005).

Für 2007 kann somit mangels eines auf Verkürzung der Jahresumsatzsteuer gerichteten Vorsatzes kein Vergehen nach § 33 Abs.1, 3 lit. a i. V. 13 FinStrG angenommen werden.

Für den Fall eines Schuldspruches werden das Vorliegen einer gescheiterten Selbstanzeige, die Schadensgutmachung und die schwierigen persönlichen Verhältnisse im Tatzeitraum als Milderungsgründe zu berücksichtigen sein.

Wien, am 12. Oktober 2010