



Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates Linz 2, Hofrat Dr. Peter Binder, in der Finanzstrafsache gegen HG, Gastwirt und ehemals Gesellschafter, geb. am 19XX, whft. in G, vertreten durch Martin Friedl, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 4707 Schlüßlberg, Marktplatz 4, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 13. September 2004 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch Hofrat Kurt Brühwasser, als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 13. August 2004, StrNr. X,

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und der Spruch des angefochtenen Einleitungsbescheides wie folgt abgeändert:

Gegen HG wird gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG das Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht besteht, er habe als Abgabepflichtiger im Bereich des Finanzamtes Grieskirchen Wels vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von einer dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 (UStG 1994) entsprechenden Voranmeldung für den Monat Dezember 2003 eine Verkürzung an Umsatzsteuer im unbestimmten Ausmaß bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und dadurch ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen.

II. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 13. August 2004 hat das Finanzamt Grieskirchen Wels als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer (Bf.) zur StrNr. X ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, er habe als Abgabepflichtiger im Sprengel des genannten Finanzamtes vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen (eine) Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) für den Monat Dezember 2003 iHv. 46.691,34 € bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern (für) gewiss gehalten und hiermit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen.

Begründend verwies die Erstbehörde auf die Ergebnisse einer (abgabenrechtlichen) Außenprüfung bzw. Nachschau (ABNr. 12; vgl. die Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 30. April 2004), wonach eine Leistungsverrechnung und umsatzsteuerliche Nachverrechnung der vom Einzelunternehmen des Bf. im Jahr 2003 gegenüber der GR KEG erbrachten laufenden Warenlieferungen und Leistungen bisher nicht stattgefunden habe. Da bereits aus Anlass einer beim Bf. zuvor für die Monate Jänner bis September 2001 durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfung (ABNr. 34; Schlussbesprechung am 12. Dezember 2001) die während des Jahres unterlassenen Leistungsverrechnungen und umsatzsteuerlichen Nachverrechnungen durch das Prüforgan nachgeholt worden seien, sei davon auszugehen, dass dem Beschuldigten seit diesem Zeitpunkt seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen bekannt gewesen sind und könne daher auch von einem entsprechenden Tatvorsatz ausgegangen werden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 13. September 2004, in welcher im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Wenn der angefochtene Bescheid auf die Niederschrift zur Schlussbesprechung zur ABNr. 12 verweise, so übersehe er, dass, sowohl im Bericht als auch im Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid vom 19. Mai 2004, lediglich aus "verwaltungsökonomischen Gründen" die gesamte Umsatzsteuer 2003 für den Zeitraum Dezember 2003 berücksichtigt worden sei und somit, wenn überhaupt, nur ein unbedeutender Betrag auf den im Bescheid genannten Voranmeldungszeitraum entfalle.

Dabei sei zu beachten, dass der Bescheid auch auf die Ergebnisse der Umsatzsteuersonderprüfung für Jänner bis September 2001 bzw. auf die zugehörige Niederschrift verweise. Im zugehörigen Prüfungsauftrag sei vermerkt, dass der steuerliche

Vertreter des Abgabepflichtigen bis zum Beginn der Amtshandlung eine Selbstanzeige iSd § 29 FinStrG erstattet habe, wonach die "Leistungsverrechnung vom EU GH an Fa. GR KEG im Jahr 2001 noch nicht durchgeführt" worden sei. Dieser Selbstanzeige sei, wie auch den anlässlich der jeweiligen Einreichung der Umsatzsteuerjahreserklärungen für die Vorjahre diesbezüglich erstatteten Selbstanzeigen, strafauhebende Wirkung beigemessen worden.

Es falle nun auf, dass es für die Zeiträume Jänner bis Dezember 2003 keinen Prüfungsauftrag gegeben habe, sodass es zu diesbezüglichen Prüffeststellungen wohl nur dadurch kommen konnte, dass vom Abgabepflichtigen bzw. dessen steuerlichen Vertreter von sich aus auf die noch nicht erfolgten Leistungsabrechnungen für 2003 hingewiesen worden sei.

Bei der Frage, wie hoch nun der aus "dem Handeln des Beschuldigten" resultierende Schaden für die Republik sei, sei darauf hinzuweisen, dass, entsprechend der (ergänzten) Umsatzsteuervoranmeldung zur StNr. 56 (HG KEG), für die im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Finanzstrafverfahren stehenden Leistungen Vorsteuern iHv. 46.691,33 € geltend gemacht worden seien, sodass letztlich aus der Tat überhaupt kein Schaden entstanden sei.

Der Bf. habe es somit in keiner Verfahrensphase für möglich gehalten, eine Umsatzsteuerverkürzung zu bewirken und werde daher beantragt, den angefochtenen Bescheid aufzuheben.

Mit Beschwerdeentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 18. Juli 2005, FSRV/0104-L/04, wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und der Spruch des angefochtenen Einleitungsbescheides dahingehend modifiziert, dass der Verdacht auf Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für die Monate Jänner bis Dezember 2003 bestehé.

In Entscheidung über die gegen diese Beschwerdeentscheidung vom Bf. gemäß Art. 131 Abs. 1 Z 1 B-VG eingebrachte Verwaltungsgerichtshofbeschwerde wurde der vorangeführte Bescheid mit Erkenntnis des VwGH vom 29. April 2010, Zl. 2008/15/0098, wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde aufgehoben. Dabei stellte der VwGH fest, dass die belangte Behörde, indem sie den Spruch des Einleitungsbescheides mit ihrer Modifizierung erstmals auf bisher nicht erfasste Tatvorwürfe bzw. Zeiträume ausgedehnt habe, die ihr gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG zukommende Sachentscheidungskompetenz verletzt habe.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr zukommenden Verständigungen bzw. Mitteilungen darauf zu prüfen, ob genügend Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind. Gemäß Abs. 3 leg.cit. 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 Umstände vorliegen, welche die Tat rechtfertigen, die Schuld oder die Strafbarkeit des Täters ausschließen oder aufheben, letzteres beispielsweise in Form einer strafbefreienden Selbstanzeige iSd § 29 FinStrG,
- 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 werde.

Gemäß § 83 Abs. 2 FinStrG ist der Verdächtige unter Bekanntgabe der zur Last gelegten Tat sowie der in Betracht kommenden Strafbestimmung unverzüglich zu verständigen, wobei bei vorsätzlichen Finanzvergehen, ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten, diese Verständigung in Form eines Bescheides zu ergehen hat.

Ob im konkreten Einzelfall die Verdachtsgründe für die (bescheidmäßige) Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ausreichen, ist aus der Summe der sich an Hand der bisherigen Ermittlungsergebnisse ergebenden Anhaltspunkte zu beurteilen. Es genügt jedoch, wenn gegen den Beschuldigten ein entsprechender Tatverdacht besteht. Das heißt, es müssen hinreichend stichhaltige Gründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass der Verdächtige als Täter eines konkreten Finanzvergehens in Frage kommt, und es im Sinne eines höheren Wahrscheinlichkeitsgrades nicht sicher ist, dass einer der im Abs. 3 lit. a bis e taxativ angeführten Gründe für die Abstandnahme von der Einleitung des Strafverfahrens vorliegt.

Verdacht ist die Kenntnis von Tatsachen, aus denen nach der allgemeinen Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann. Bloße Vermutungen allein reichen für die Einleitung des Finanzstrafverfahrens nicht aus. Nicht jedoch ist es in diesem Verfahrensstadium schon Aufgabe der Finanzstrafbehörde(n), das Vorliegen eines

Finanzvergehens konkret, dh. in einer jeden Zweifel nach § 98 Abs. 3 FinStrG ausschließenden Art, nachzuweisen oder die Ergebnisse des durch die Einleitung ja erst in Gang gesetzten förmlichen Straf- bzw. Untersuchungsverfahrens oder die im Zuge dessen vorzunehmende Beweiswürdigung vorwegzunehmen, weil die für die Subsumtion unter den betreffenden finanzstrafrechtlichen Tatbestand letztlich entscheidenden Fragen erst im anschließenden, ua. vom allgemeinen strafrechtlichen Grundsatz des "in dubio pro reo" getragenen Untersuchungsverfahrens einer (endgültigen) Klärung zuzuführen sind bzw. sein werden.

Den Gegenstand des Einleitungsbescheides bildet daher nicht (schon) die Tat selbst, sondern vielmehr die Feststellung solcher Lebenssachverhalte, die den Verdacht begründen, der Betroffene könnte ein derartiges Finanzvergehen begangen haben. Der Bescheid hat daher das dem Beschuldigten zur Last gelegte, als Finanzvergehen zu qualifizierende Verhalten nur in seinen groben Umrissen zu beschreiben; die einzelnen Fakten müssen nicht "bestimmt", dh. schon in allen, für eine (spätere) Subsumtion relevanten Einzelheiten beschrieben werden. Insbesondere bedarf es für einen Einleitungsbescheid nicht (auch) der Angabe des verkürzten Abgabenbetrages, da die Frage, in welcher Höhe eine dem Bf. gegebenenfalls vorzuwerfende Verkürzung der im Bescheid genannten Abgaben stattgefunden hat, dem Ergebnis des Untersuchungsverfahrens nach den §§ 114 f FinStrG vorbehalten werden kann (vgl. zB VwGH vom 30. Mai 1995, 95/13/0112).

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

Weiters macht sich gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG derjenige einer Abgabenhinterziehung schuldig, der vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält. Dabei ist gemäß § 33 Abs. 3 lit. b leg.cit. eine (derartige) Abgabenverkürzung (bereits) dann bewirkt, wenn die selbst zu berechnenden Abgaben (Umsatzsteuervorauszahlungen) bis zum jeweiligen (gesetzlichen) Fälligkeitszeitpunkt (§ 21 Abs. 1 UStG 1994) nicht entrichtet bzw. abgeführt werden.

Einem so durch die tatbildmäßige Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen eines Abgabepflichtigen bewirkten Erfolgs- bzw. Schadenseintritts steht auch nicht ein allfälliger Vergütungsanspruch bzw. eine mit dem Verkürzungsbetrag korrespondierende Vorsteuerabzugsberechtigung eines anderen Abgabepflichtigen (§ 12 UStG 1994) entgegen (vgl. Fellner, Kommentar zum FinStrG, § 33 Rz 26a; VwGH vom 20. August 2006, 2004/15/0113; OGH vom 21. September 1999, 11 Os 33/99 – ÖStZB 2000, 116).

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 § 8 Abs. 1 FinStrG.

Gemäß § 5 Abs. 3 Strafgesetzbuch (StGB) handelt der Täter wissentlich, wenn er das Vorliegen des Umstandes oder das Eintreten des Erfolges, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, für gewiss hält.

Eine Tat nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG erfordert zumindest bedingten Vorsatz hinsichtlich der Pflichtverletzung nach § 21 UStG 1994 und Wissentlichkeit hinsichtlich der eingetretenen Abgabenverkürzung.

Anhand der zur verfahrensgegenständlichen StrNr. maßgeblichen Aktenlage zur StNr. 78 des Bf. (als Einzelunternehmer) ist (auch) für die aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 29. April 2010 notwendig gewordenen (nochmalige) Beurteilung der im angefochtenen Bescheid ausgesprochenen Verdachtstage (unbestrittenmaßen) davon auszugehen, dass bis zum Zeitpunkt der unter der ABNr. 12 im Unternehmen des Bf. (Gastwirtschaft) gemäß §§ 144 ff Bundesabgabenordnung (BAO) durchgeführten (abgabenrechtlichen) Außenprüfung bzw. Nachschau (ua. betreffend die Umsatzsteuervoranmeldungen von Jänner 2003 bis laufend) wiederum (vgl. UVA-Prüfung ABNr. 34 für die Zeiträume Jänner bis September 2001; siehe unten) eine Leistungsverrechnung und umsatzsteuerliche Nachverrechnung der vom Einzelunternehmen des Bf. gegenüber der GR KEG (Partyservice und Catering) erbrachten Warenlieferungen und Leistungen (Aufwand) bisher nicht stattgefunden hat und (daher) der, unter weitgehender Mitwirkung des Bf. (Wareneinkauf) bzw. im Schätzungswege (Aufteilung der Aufwandspositionen auf der Basis Umsatzverhältnis Einzelunternehmen zu KEG) bestimmte, auf die KEG entfallende Aufwand sowie die erfolgten Warenlieferungen den bisher laut Umsatzsteuervoranmeldungen zur StNr. 78 erklärten Umsätzen hinzuzurechnen sind. Die dabei von der Abgabenbehörde für den Nachschauzeitraum Jänner bis Dezember 2003 ermittelten Gesamtbeträge (Erhöhung Bemessungsgrundlage 20 %: 182.956,67 €, darauf entfallende Umsatzsteuer: 36.591,33 €; Erhöhung Bemessungsgrundlage 10 %: 101.000,00 €, darauf entfallende Umsatzsteuer: 10.100,00 €) wurden aus "verwaltungsökonomischen Gründen" bei der Umsatzsteuerfestsetzung (§ 21 Abs. 3 UStG 1994) für 12/2003 berücksichtigt (vgl. Tz 22 des Berichtes vom 17. Mai 2004; Arbeitsbogen zur genannten ABNr. Bl. 54 ff und 94 ff) und erging am 19. Mai 2004 ein entsprechender Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid mit einer Nachforderung iHv. 46.691,34 €.

Zuvor war bereits am 12. Dezember 2001 zur StNr. 78 bzw. ABNr. 34 (UVA-Prüfung gemäß § 151 BAO idgF) festgestellt worden, dass die vom Einzelunternehmen des Bf. an die genannte KEG fortlaufend, dh. in allen Monaten des Kalenderjahres erbrachten, bisher aber

erst zu Ende jedes Kalenderjahres (im Dezember) abgerechneten Lieferungen und Leistungen im Grunde des § 19 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 als steuerpflichtige Lieferungen bzw. Leistungen in den einzelnen Kalendermonaten (Jänner bis September 2001) zu erfassen seien (Erhöhung Erlöse: 1.485.000,00 S; vgl. die Niederschrift zur Prüfung, Tz 1; § 151 Abs. 3 letzter Satz BAO idgF).

Objektiv begründen die zur StNr. 78 bzw. ABNr. 12 getroffenen Feststellungen (vgl. zur Aussagekraft abgabenbehördlicher Erhebungen für die Zwecke des Finanzstrafverfahrens zB VwGH vom 28. November 2007, 2007/15/0228) in dem gegen den Bf. mit dem angefochtenen Bescheid vom 13. August 2004 bisher eingeleiteten den hier gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG allein ("... in der Sache selbst ...") einer Beurteilung im Instanzenzug zugänglichen Verdacht (vgl. VwGH 2008/15/0098), er habe durch die Nichterfassung der im Dezember 2003 von seinem Einzelunternehmen an die genannte KEG erbrachten Leistungen unter Verletzung der Verpflichtung zur Einreichung einer dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldung für den genannten Zeitraum eine zu niedrige Umsatzsteuervorauszahlung entrichtet, wobei, da den bisherigen Feststellungen (vgl. Arbeitsbogen zur ABNr. 12, Bl. 54-59 und 94-98) nicht entnommen werden kann, welcher Anteil der für Jänner bis Dezember 2003 insgesamt mit 46.691,34 € ermittelten Umsatzsteuernachforderung auf den (hier verfahrensgegenständlichen) Voranmeldungszeitraum entfällt, eine betragsmäßige Bestimmung des Verkürzungsbetrages derzeit nicht erfolgen kann.

Weitere Überlegungen zu einer (allenfalls versuchten) Hinterziehung der Jahresumsatzsteuer 2003 gemäß §§ 33 Abs. 1 iVm. 13 FinStrG (vgl. zB VwGH vom 29. September 2004, 2004/13/0101) sind insofern entbehrlich, als die bisherige Erhebungslage (das Prüfungsende zur ABNr. 12 lag noch vor dem Termin zur Einreichung der Jahressteuererklärung für 2003 des § 134 Abs. 1 BAO) keine Anhaltspunkte für eine ausführungsnahe Handlung iSd § 13 Abs. 2 FinStrG erkennen lässt.

Zur subjektiven Verdachtssituation gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ist festzustellen, dass anhand der Aktenlage davon ausgegangen werden kann, dass dem Bf., einem langjährigen, über die Systematik der Umsatzsteuer bzw. des UStG 1994 wohl hinreichend informiertem Unternehmer, der im Übrigen schon vor Prüfungsbeginn zur ABNr. 34 bzw. durch die Einreichung der Jahresumsatzsteuererklärungen für die Jahre vor 2001 Selbstanzeige erstattet und damit zu erkennen gegeben hat, dass ihm die Begehung eines diesbezüglichen Finanzvergehens sehr wohl bewusst war, spätestens mit Kenntnisnahme der ihm gemäß § 151 Abs. 3 BAO idgF zugekommenen Niederschrift zur ABNr. 34, sowohl seine umsatzsteuerlichen Pflichten im Hinblick auf die Leistungsabrechnung gegenüber der KEG (zur

Erfassung der jeweiligen Umsätze in den monatlichen Voranmeldungen) gekannt hat, als auch im Hinblick auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld bzw. deren Fälligkeit hinlänglich informiert war, sodass auf einen entsprechenden Tatvorsatz sowohl was die abgabenrechtliche Pflichtverletzung als auch die damit verbundenen Konsequenzen, nämlich die Abgabenverkürzung, betrifft, geschlossen werden kann. Die diesbezüglich in der (nach der Verfahrenseinleitung erfolgten) Beschuldigteinvernahme vom 10. September 2004 geäußerte Verantwortung des Bf., er sei von seinem steuerlichen Vertreter nicht über die Ergebnisse der UVA-Prüfung ABNr. 34 informiert worden, kann angesichts dessen, dass es nach allgemeiner Lebenserfahrung eher unwahrscheinlich erscheint, dass ein versierter steuerlicher Vertreter es unterlässt, die ihm nachweislich zur Kenntnis gebrachten behördlichen Beanstandungen des bisherigen steuerlichen Verhaltens des Vollmachtgebers bzw. die daraus abzuleitenden, in Hinkunft vom Abgabepflichtigen zu beachtenden Verhaltensweisen an seinen Klienten weiterzugeben, und auch in Anbetracht dessen, dass sich zu dieser Verantwortungslinie in der danach erhobenen Beschwerde kein Vorbringen mehr findet, im derzeitigen Verfahrensstadium als eine nicht zutreffende bzw. bisher ja auch durch keine weiteren Beweismittel bzw. –anbote untermauerte Schutzbehauptung gewertet werden.

Zu der wohl in Richtung der Geltendmachung einer (strafbefreienden) Selbstanzeige iSd § 29 FinStrG zielen Beschwerdebehauptung, schon der Prüfungsauftrag zu ABNr. 12 mache deutlich, dass den Feststellungen zur Tz 22 eine entsprechende Offenlegung durch den Bf. vorangegangen sei, ist abgesehen davon, dass einerseits der Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 26. März 2004 sehr wohl auch eine Anordnung der (gemeinsam mit der Außenprüfung) durchzuführenden, die Überprüfung der laufenden Aufzeichnungen und Umsatzsteuervoranmeldungen zum Gegenstand habenden, Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO beinhaltet und andererseits der genannte Prüfungsauftrag keinen Hinweis auf eine (bis zum Beginn der Amtshandlung erstattete) Selbstanzeige iSd § 29 FinStrG enthält, festzustellen, dass nach Aussage des dazu befragten Prüforganes, der Bf. die Unterlagen betreffend die Leistungsverrechnung zwischen den Firmen erst über sein ausdrückliches Verlangen vorgelegt hat (vgl. dazu den Aktenvermerk vom 24. September 2004; Bl. 40 des Strafaktes).

Ob der Bf. die ihm somit zur Last gelegte Tat tatsächlich begangen hat oder nicht, bleibt ebenso wie der gegebenenfalls jedenfalls zu ermittelnde Verkürzungsbetrag, dem weiteren Untersuchungsverfahren vorbehalten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 13. Oktober 2010