



Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, in der Finanzstrafsache gegen Bf., wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 28. Juni 2009 gegen den Bescheid über die Einleitung des Strafverfahrens gemäß § 83 Abs. 2 FinStrG des Finanzamtes Oststeiermark als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 26. Mai 2009, StrNr. 001,

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird hinsichtlich der Voranmeldungszeiträume 10-11/2006 (strafbestimmender Wertbetrag 19.019,31 €) aufgehoben.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Aus den vorliegenden Aktenunterlagen geht hervor, dass das Finanzamt Oststeiermark am 1. Juni 2007 im Unternehmen U.GmbH eine Nachschau gemäß § 144 BAO durchführte.

Der Prüfer stellte dabei fest, dass seit dem Voranmeldungszeitraum 10/2006 Umsatzsteuervoranmeldungen nicht eingereicht wurden. Dazu wird unter Punkt 1 der Niederschrift über die Nachschau vom 1. Juni 2007 festgehalten:

Ausschlaggebend für die Nichtmeldung waren Probleme organisatorischer und zeitlicher Natur. Herr M war und ist laufend unterwegs, um Aufträge heranzuschaffen (ganz Österreich), weiters muss er die gesamte Abrechnungs- und Verwaltungsarbeit selbst machen. Speziell die Abrechnungen mit den Kunden haben für ihn auf Grund der angespannten finanziellen Lage die höchste Priorität. In Zukunft wird das besser werden, weil sein Schwager L, ein pensionierter Steuerberater, die laufende Buchhaltung und die Erstellung der UVAs und der Jahreserklärungen übernehmen wird. Bis Montag den 4.6.2007 wird die laufende Buchhaltung bis Ende 2006 aufgebucht sein, ebenso werden dann die Lohnabgaben bis 04/2007 berechnet sein. Etwa Mitte Juni wird alles nachgebucht sein und die UVAs werden in der Folge fristgerecht erstellt werden.

Unter Punkt 3 der Niederschrift wird ausgeführt, dass es bei den UVAs durch die zeitversetzte Abrechnung bei einem Großauftrag zuerst zu hohen Gutschriften und in den Folgemonaten zu hohen Zahllasten komme.

Am 5. Juni 2007 wurden am Abgabekonto der GmbH die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate 10 und 11/2006 (Zahllasten in der Höhe von 14.175,87 € und 4.843,44 €) sowie für 12/2006 (Vorsteuergutschrift in der Höhe von -10.534,95 €) verbucht.

Am 19. Juni 2007 wurden beim Finanzamt die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate 01-03/2007 eingebracht und verbucht (01/2007 Zahllast 18.005,76 €, 02 und 03/2007 Vorsteuerüberhänge -1.811,47 € bzw. -7.403,60 €).

Am gleichen Tag führte das Finanzamt Oststeiermark bei der U.GmbH eine Umsatzsteuerprüfung über die Voranmeldungszeiträume 10/2006-3/2007 durch. Das Unternehmen habe bisher für die angeführten Monate weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet (siehe Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 19. Juni 2007). Die vom Prüfer für den Prüfungszeitraum ermittelten Zahllasten und Vorsteuerüberschüsse entsprechen den mittels Umsatzsteuervoranmeldungen bekannt gegebenen Beträgen.

Dem Bericht über das Ergebnis der Umsatzsteuerprüfung über die Voranmeldungszeiträume 07-11/2007 vom 31. Jänner 2008 ist zu entnehmen, dass der Bf. für diesen Zeitraum weder Umsatzsteuerzahlungen geleistet noch Umsatzsteuervoranmeldungen eingebracht hat. Während in den Voranmeldungszeiträumen 08-11/2007 Vorsteuerüberschüsse anfielen, beträgt die Zahllast für den Voranmeldungszeitraum 07/2007 6.162,81 €. Mit dem Bescheid vom 1. Februar 2008 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für 07/2007 mit 6.182,81 € fest.

Mit dem Bescheid vom 26. Mai 2009 leitete das Finanzamt Oststeiermark als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer (Bf.) gemäß § 83 Abs. 2 FinStrG ein Finanzstrafverfahren nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ein, weil der Verdacht bestehe, dass dieser vorsätzlich als handelsrechtlicher Geschäftsführer der U.GmbH unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des UStG 1994 entsprechenden

Voranmeldungen eine Verkürzung an Umsatzsteuer für die Monate 10-11/2006 in der Höhe von 19.019,31 €, für den Monat 01/2007 in der Höhe von 18.005,76 € und für den Monat 07/2007 in der Höhe von 6.162,81 € bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe.

Begründend wird ausgeführt, auf Grund der durchgeführten Umsatzsteuerprüfungen sei festgestellt worden, dass für die gegenständlichen Monate weder Umsatzsteuervoranmeldungen beim Finanzamt eingereicht noch Umsatzsteuer entrichtet worden sei.

Da jedem Unternehmer die Verpflichtung zur Abgabe rechtzeitiger und richtiger Umsatzsteuervoranmeldungen bekannt sei, erhebe sich der Verdacht, dass der Beschuldigte wissentlich die Entrichtung der Umsatzsteuer vermieden habe.

In der gegen diesen Bescheid vom Bf. eingebrachten Berufung (richtig: Beschwerde) wird vorgebracht, die Umsatzsteuervoranmeldungen 10 und 11/2006 (14.175,87 € bzw. 4.843,44 €) seien am 1. Juni 2007 (Buchungsmittelungsdatum 5. Juni 2006), die Umsatzsteuervoranmeldung 01/2007 (18.005,76 €) sei am 17. Juni 2007 (Buchungsmittelungsdatum 19. Juni 2007) und die Umsatzsteuervoranmeldung 7/2007 (6.162,81 €) am 13. November 2007 (Buchungsmittelungsdatum 1. Februar 2008) an das Finanzamt gemeldet worden. Die Umsatzsteuervoranmeldungen seien leider verspätet erfolgt, jedoch nicht aus böser Absicht, sondern sei dies dem Umstand der schwierigen wirtschaftlichen Situation, in der sich das Unternehmen befunden habe, zuzuschreiben. Es werde ersucht, das Verfahren einzustellen.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr gemäß §§ 80 oder 81 zukommenden Verständigungen und Mitteilungen darauf zu prüfen, ob genügende 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. Die Prüfung ist nach den für die Feststellung des maßgebenden Sachverhalts im Untersuchungsverfahren geltenden Bestimmungen vorzunehmen.

Ergibt die Prüfung gemäß Abs. 1, dass die Durchführung des Strafverfahrens nicht in die Zuständigkeit des Gerichtes fällt, so hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz das Strafverfahren einzuleiten. Von der Einleitung eines Strafverfahrens hat sie nur dann abzusehen und darüber einen Aktenvermerk mit Begründung aufzunehmen,

- a) wenn die Tat mangels ausreichender Anhaltspunkte voraussichtlich nicht erwiesen werden kann,
- b) wenn die Tat kein Finanzvergehen bildet;
- c) wenn der Verdächtige die ihm zur Last gelegte Tat nicht begangen hat oder Rechtfertigungs-, Schuldausschließungsgründe oder Strafausschließungs- oder -aufhebungsgründe vorliegen,
- d) wenn Umstände vorliegen, welche die Verfolgung des Täters hindern, oder
- e) wenn 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 (§ 82 Abs. 3 FinStrG).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es für die Einleitung des Finanzstrafverfahrens, wenn gegen den Verdächtigen genügende Verdachtsgründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass er als Täter eines Finanzvergehens in Frage kommt. Bei der Prüfung, ob tatsächlich genügende Verdachtsgründe im Sinn des § 82 Abs. 1 FinStrG für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind, geht es nicht darum, bereits die Ergebnisse des förmlichen Finanzstrafverfahrens gleichsam vorwegzunehmen, sondern lediglich darum, ob die bisher der Finanzstrafbehörde zugekommenen Mitteilungen für einen Verdacht ausreichen oder nicht. Die Beantwortung der Frage, ob der Beschwerdeführer das ihm zur Last gelegte Finanzvergehen tatsächlich begangen hat oder nicht, ist jedenfalls dem Ergebnis des Untersuchungsverfahrens nach den §§ 115 leg. cit. vorbehalten (siehe VwGH 28.5.2008, 2008/15/0011, 4.2.2009, 2007/15/0142).

1. Umsatzsteuervoranmeldungen 10-11/2006

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich 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 (Vorauszahlung oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. b leg.cit. ist eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn die selbst zu berechnenden Abgaben (Umsatzsteuervorauszahlungen) bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt nicht entrichtet werden.

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

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Strafbarkeit einer Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG dann ausgeschlossen, wenn einer Strafbarkeit infolge der nachfolgenden Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 leg. cit. wegen des gleichen Umsatzsteuerbetrages für den selben Zeitraum kein Hindernis entgegensteht, weil in einem solchen Fall die Tathandlung im Sinn des § 33 Abs. 2 lit. a als eine - durch die Ahndung nach § 33 Abs. 1 - nachbestrafte Vortat zu betrachten ist, was auch für solche Fälle gilt, in denen sowohl die Abgabenverkürzung nach § 33 Abs. 2 lit. a als auch jene nach § 33 Abs. 1 durch Unterlassung der Einbringung der Umsatzsteuervoranmeldungen und der Jahresumsatzsteuererklärungen bewirkt oder zu bewirken versucht wird (siehe VwGH 28.5.2008, 2008/15/0011).

Die Finanzstraßbehörde ist verpflichtet, ausreichende Erwägungen darüber anzustellen, ob nach der im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides gegebenen Sachlage dem Verdacht einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG nicht Vorgänge betreffend die Jahressteuererklärungen entgegenstehen (siehe nochmals VwGH 28.5.2008, 2008/15/0011).

Derartige Erwägungen enthält der angefochtene Bescheid nicht.

Auf Grund der Aktenlage steht fest, dass für die steuerlich nicht vertretene U.GmbH die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume 10-11/2006 am 5. Juni 2007 eingebracht wurden; Abgabenerklärungen für das Jahr 2006 wurden nicht eingereicht. Daraus ergibt sich, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Voranmeldungszeiträume 10-11/2006 nicht nur das Delikt der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG verwirklicht wurde, sondern auch durch die Unterlassung der Einbringung der Umsatzsteuerjahreserklärung für 2006 wegen des gleichen Umsatzsteuerbetrages für den selben Zeitraum der Verdacht der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG besteht.

Da dem Bf. im angefochtenen Bescheid das Finanzvergehen im Voranmeldungsstadium zur Last gelegt wurde, dieses - allfällige - Finanzvergehen jedoch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes durch die nachfolgende Unterlassung der Einbringung der Umsatzsteuerjahreserklärung für 2006 konsumiert wurde, wäre zu prüfen, ob dem Bf. diese Tathandlung als Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG vorzuwerfen ist. Die Rechtsmittelbehörde würde jedoch mit der Prüfung der Frage, ob der Bf. ein solches Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen hat, die ihm vorgeworfene Tat auswechseln, womit sie eine ihr nicht zustehende Befugnis in Anspruch nehmen würde.

Der Einleitungsbescheid war daher hinsichtlich der Umsatzsteuer für 10-11/2006 aufzuheben.

Im Übrigen wird darauf hingewiesen, dass der Bf. durch die Einbringung der Umsatzsteuervoranmeldungen 10-12/2006 am 5. Juni 2007 eine Selbstanzeige erstattet hat, der großteils strafbefreiende Wirkung zukommt (die Zahllast 10/2006 wurde vollständig, die Zahllast 11/2006 bis auf einen Betrag in der Höhe von 1.472,96 € entrichtet).

Eine vorhergehende Tatentdeckung im Sinne des § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG durch die abgabenbehördliche Nachschau am 1. Juni 2007 liegt in diesem Zusammenhang nicht vor, weil allein aus dem Umstand, dass bei der Abgabenbehörde innerhalb der Frist des § 21 Abs. 1 UStG eine Voranmeldung nicht eingelangt ist, nicht bereits auf eine entdeckte Tat geschlossen werden kann (VwGH 18.10.1984, 83/15/0161).

Die Feststellung des Prüfers im Zuge der Nachschau am 1. Juni 2007, seit Oktober 2006 seien keine Umsatzsteuervoranmeldungen eingebracht worden, lässt in Verbindung mit dem Umstand, dass für einige Voranmeldungszeiträume Vorsteuerguthaben anfielen, den Schluss zu, dass die Behörde den Bf. nicht wegen einer *bestimmten* Tat verfolgte. Eine (nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG tatbestandsmäßige) Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen im Sinne des § 21 Abs. 1 UStG 1994 setzt voraus, dass sich für den betreffenden Zeitraum (aufgrund der Selbstberechnung) überhaupt eine Abgabenschuld, d. h. eine Vorauszahlung ergibt (vgl. OGH vom 25.8.1998, 11 Os 41/98). Aus der bloßen Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und der Nichtentrichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen kann nicht bereits auf eine Vorauszahlungsverpflichtung und damit auf die Verwirklichung eines Finanzvergehens im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG geschlossen werden, weil das bekannt gegebene Geschehen die theoretische Möglichkeit offen lässt, dass mangels entsprechender Zahllasten überhaupt keine bzw. nur eine teilweise Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen bestanden hat (was im vorliegenden Fall auch zutrifft).

2. Umsatzsteuervoranmeldung 01/2007

Hinsichtlich der Umsatzsteuervoranmeldung 01/2007 besteht der Verdacht der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, weil die Tat auf Grund der vom Finanzamt durchgeführten Umsatzsteuerprüfung am 19. Juni 2007 bereits vor dem Ende der gesetzlichen Erklärungsfrist zur Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung für 2007 entdeckt war, weshalb der Bf. nicht ernstlich mit einer Tatbestandsverwirklichung nach § 33 Abs. 1 FinStrG rechnen konnte.

Nach der Aktenlage brachte der Bf. am Tag der abgabenbehördlichen Prüfung am 19. Juni 2007 die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume 01-03/2007 beim Finanzamt ein. Aus der Niederschrift vom 19. Juni 2007 ergibt sich hingegen, dass eine Selbstanzeige vor Prüfungsbeginn nicht erstattet wurde.

Wie bereits ausgeführt, genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens, dass gegen den Verdächtigen ausreichende Verdachtsgründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass er als Täter eines Finanzvergehens in Frage kommt. Dabei hindert eine Selbstanzeige, deren strafbefreiende Wirkung nicht einwandfrei feststeht, nicht die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens (siehe VwGH 29.11.2000, 2000/13/0107).

Ob die Selbstanzeige vom 19. Juni 2009 daher rechtzeitig erstattet wurde und ihr hinsichtlich der Umsatzsteuer 01/2007 (teilweise) strafbefreiende Wirkung zukommt (Entrichtung im Ausmaß von 7.403,60 €), wird daher im nachfolgenden Untersuchungsverfahren zu klären sein.

3. Umsatzsteuervoranmeldung 07/2007

Eine Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum 07/2007 wurde nach der Aktenlage entgegen dem Vorbringen des Bf. nicht eingebracht. Die Umsatzsteuer für 07/2007 wurde mit dem Bescheid des Finanzamtes vom 13. Februar 2008 am Abgabenkonto der GmbH festgesetzt.

Auch in diesem Fall konnte der Bf. auf Grund der Tatentdeckung am 31. Jänner 2008 im Zuge der Umsatzsteuerprüfung nicht mit einer Tatbestandsverwirklichung nach § 33 Abs. 1 FinStrG rechnen, weshalb in objektiver Hinsicht der Verdacht der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG besteht.

Die Verkürzung einer Abgabe ist dann bewirkt, wenn die Abgabe dem Abgabengläubiger überhaupt nicht oder nicht bis zu dem Zeitpunkt zufließt, in dem sie dieser nach den Abgabenvorschriften zu erhalten hat (VwGH 25.9.1980, 758/80). Die Deliktsvollendung tritt bei der Umsatzsteuerhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG bereits dann ein, wenn die Umsatzsteuer am Fälligkeitstag nicht (vollständig) abgeführt wird. Der objektive Tatbestand der in Rede stehenden Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG wurde daher zweifelsfrei am Fälligkeitstag der Umsatzsteuervorauszahlung (17. September 2007) verwirklicht.

Subjektive Tatseite

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.

Wissentlich handelt gemäß § 5 Abs. 3 StGB jemand, der den Umstand oder den Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern ein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält.

Der Tatbestand des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG verlangt in subjektiver Hinsicht die Schuldform der Wissentlichkeit (*dolus principalis*). Die Wissentlichkeit bezieht sich auf die Kenntnis der Zahlungsverpflichtung und der Fälligkeitstermine (Bewirken der Verkürzung), bezüglich des Unterbleibens der Meldungserstattung (Pflichtverletzung) genügt das Vorliegen von *dolus eventualis*.

Der Täter muss den verpönten Erfolg daher nicht nur ernstlich für möglich halten, sondern er muss wissen, dass dieser mit seiner Tathandlung bewirkt wird. Dass er diesen anstrebt, ist nicht erforderlich; es genügt, wenn der Täter weiß, dass mit seiner (auch unbedenklichen) Vorgangsweise der Erfolg untrennbar verbunden ist. Ein solcher Fall liegt etwa vor, wenn der Abgabepflichtige die Tat deshalb begeht, weil ihm die liquiden Mittel zur Entrichtung der Selbstbemessungsabgaben fehlen.

Ob Handlungen oder Unterlassungen mit dem Ziel erfolgen, Abgaben zu verkürzen, beruht auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang. Auf ihn kann nur aus dem Verhalten des Täters, soweit es nach außen in Erscheinung tritt, geschlossen werden (VwGH 29.6.2005, 2000/14/0135).

Aus der Verantwortung des Bf., ausschlaggebend für die Nichtmeldung seien Probleme organisatorischer und zeitlicher Natur gewesen (Niederschrift vom 1. Juni 2007) in Verbindung mit der vor diesem Zeitpunkt erfolgten Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen kann geschlossen werden, dass dem Bf. die Verpflichtung zur Bekanntgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen bekannt war.

Wenn der Bf. in der Beschwerde weiters vorbringt, die Umsatzsteuervoranmeldungen seien auf Grund der schwierigen wirtschaftlichen Situation der U.GmbH verspätet erstattet worden, so lässt sich daraus das Wissen des Bf. um die Kenntnis der Zahlungsverpflichtung zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten ableiten. Dass die Motivation zur Nichtabfuhr der Umsatzsteuervorauszahlungen offensichtlich in der schlechten wirtschaftlichen Situation der GmbH lag, vermag am Tatvorwurf nichts zu ändern.

Zusammenfassend ist daher auf Grund des Vorliegens der für einen bedingten Vorsatz erforderlichen Kenntnis der umsatzsteuerlichen Vorschriften, namentlich des § 21 UStG 1994, beim Bf. sowie seines Wissens um die Folgewirkungen einer derartigen Pflichtverletzung für den Abgabengläubiger der Verdacht, der Bf. habe das ihm im Spruch zur Last gelegte Delikt

der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen, auch in subjektiver Hinsicht begründet.

Ob der teilweise zu bestätigende Tatverdacht des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu der für einen Schuldspruch letztlich gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG erforderlichen Überzeugung führen wird, bleibt, wie bereits ausgeführt, dem vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz durchzuführenden Untersuchungsverfahren im Sinne der §§ 115 ff. FinStrG vorbehalten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 27. Oktober 2009