



## Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 3, Hofrat Dr. Peter Binder, in der Finanzstrafsache gegen GR, ehemals Geschäftsführer, geb. 19XX, whft. in S, vertreten durch Mag. Titus Trunez, Rechtsanwalt, 4150 Rohrbach, Hopfengasse 3, über die Beschwerde des Beschuldigten vom 18. Oktober 2006 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck, vertreten durch Mag. Christine Sageder, vom 18. September 2006, SN 053-2006/00258-001,

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und der bekämpfte Einleitungsbescheid hinsichtlich des unter lit. b) erhobenen Vorwurfes [Begehung einer Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG durch die vorsätzliche Nichtabfuhr von Lohnabgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag) für die Zeiträume November 2003, Jänner bis Dezember 2004 und Jänner bis Februar 2005 iHv. insgesamt 71.606,80 € nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit] ersatzlos aufgehoben.

II. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 18. September 2006 hat das Finanzamt Gmunden Vöcklabruck als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer (Bf.) zur SN 053-2006/00258-001 ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass der Genannte im dortigen Amtsbereich als für die steuerlichen Belange der

Firma E GesmbH in A, Verantwortlicher vorsätzlich a) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung an Vorauszahlungen von Umsatzsteuer für die Zeiträume Juli bis September und November bis Dezember 2004 sowie für Januar 2005 iHv. insgesamt 8.129,18 € dadurch, dass er für diese Zeiträume zu den jeweiligen Fälligkeitstagen weder Umsatzsteuer entrichtet noch Voranmeldungen abgegeben habe, bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe sowie b) Lohnsteuer für die Zeiträume November 2003, Jänner bis Dezember 2004 und Jänner bis Februar 2005 iHv. insgesamt 51.081,93 € und Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen für die Zeiträume wie Lohnsteuer iHv. insgesamt 20.524,87 € nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit abgeführt habe, und dadurch Finanzvergehen zu a) nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG (Abgabenhinterziehung) und zu b) nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG (Finanzordnungswidrigkeit) begangen zu haben.

Begründend dazu führte die Erstbehörde im Wesentlichen an, dass der Beschuldigte seinen ihm als Geschäftsführer im fraglichen Zeitraum obliegenden umsatzsteuerlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen und den erstatteten Selbstanzeigen mangels rechtzeitiger Entrichtung keine strafbefreiende Wirkung zuzuerkennen sei. Wissentliche Tatbegehung sei bereits aufgrund der Aktenlage indiziert.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 18. Oktober 2006, in welcher im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens wegen der im Spruch angeführten Finanzvergehen sei insofern ungerechtfertigt, als der Bf. die ihm zur Last gelegten Taten nicht begangen habe. Im Übrigen hätten die erstatteten Selbstanzeigen strafbefreiende Wirkung entfaltet und sei auch ein wissentliches Vorgehen nach der Aktenlage keineswegs indiziert.

### ***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 Rechtfertigungs-, Schuldausschließungsgründe oder Strafausschließungs- oder -Aufhebungsgründe, Letzteres zB. in Form einer strafbefreienden Selbstanzeige, vorliegen,

- d) 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.

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 Finanzvergehen, die geeignet sind, das Bankgeheimnis zu durchbrechen, dh. Vorsatztaten, ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten (vgl. § 38 Abs. 2 Z. 1 BWG), abgesehen von der Konstellation des § 83 Abs. 3 FinStrG (Beschuldigteneinvernahme durch eine andere Dienststelle der Finanzverwaltung als durch die Finanzstrafbehörde erster Instanz), die Verständigung in Form eines (im Rechtsmittelzug gemäß § 152 FinStrG anfechtbaren) Bescheides zu ergehen hat. Darüber hinaus kommt jedoch der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens wegen Finanzvergehen, die zufolge des § 38 Abs. 2 Z. 1 BWG von vornherein nicht geeignet sein können, das Bankgeheimnis zu durchbrechen, so zB. eine Finanzordnungswidrigkeit, weiterhin keine normative Wirkung zu und ist eine diesfalls bescheidmäßig ergangene Verfahrenseinleitung nicht der Rechtslage entsprechend bzw. rechtswidrig (vgl. zB. Reger/Hacker/Kneidinger, Finanzstrafgesetz<sup>3</sup>, K 83/3 ff bzw. VwGH vom 30. Jänner 2001, 2000/14/0109).

Insofern war daher der in Beschwerde gezogene Einleitungsbescheid, als darin auch der Verdacht einer Finanzordnungswidrigkeit iSd. § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG (lit. b) erhoben wurde, ohne weiteres Eingehen auf den darin erhobenen Vorwurf, ersatzlos aufzuheben.

Ob im konkreten Einzelfall die Verdachtsgründe für die 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 (vgl. zB. VwGH vom 31. März 2004, 23/13/0152).

Verdacht ist dabei 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 auch nur die Ergebnisse des durch die Einleitung ja erst in Gang gesetzten förmlichen Strafverfahrens vorwegzunehmen, weil die für die Subsumtion unter den betreffenden finanzstrafrechtlichen Tatbestand letztlich entscheidenden Fragen erst im anschließenden, ua. vom Grundsatz des "in dubio pro reo" getragenen Untersuchungsverfahrens einer (endgültigen) Klärung zuzuführen sind bzw. sein werden (vgl. zB. VwGH vom 19. Februar 1991, 90/14/0078).

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung ua. 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.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Erhebung 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 der §§ 20 Abs. 1 und 2 und 16 selbst zu berechnen hat.

Eine Verpflichtung zur Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen entfällt lediglich dann, wenn die errechnete Vorauszahlung zur Gänze spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird oder wenn sich für den Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung ergibt (§ 1 der VO BGBl. II 2002/462 iVm. § 21 Abs. 2 zweiter Unterabsatz UStG 1994).

Eine Abgabenverkürzung ist gemäß Abs. 3 lit. b leg.cit. dann bewirkt, wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) wurden. Daraus folgt, dass die Abgabe bereits dann verkürzt (und damit das genannte Finanzvergehen vollendet) ist, wenn beispielsweise die aufgrund der Selbstberechnung zu entrichtende Umsatzsteuervorauszahlung (Zahllast) nicht zum gesetzlichen Fälligkeitstermin (§ 21 Abs. 1 UStG 1994) entrichtet wird.

Vorsätzlich iSd. § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG handelt derjenige, der die Verletzung der Pflicht zur Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen zumindest ernstlich für möglich hält und sich damit abfindet und die Abgabenverkürzung zumindest dem Grunde nach für gewiss hält (vgl. zB. VwGH vom 17. September 1992, 91/16/0093).

Aufgrund der neben den verfahrensgegenständlichen Straftat insbesondere auch den Veranlagungsakt zur StNr. 12 sowie die Buchungs- und Verrechnungsdaten des zugehörigen Gebarungskontos im fraglichen Zeitraum umfassenden Aktenlage ist für die weitere, ausschließlich lit. a) des angefochtenen Bescheides betreffende Entscheidung iSd. § 161

Abs. 1 FinStrG über die gegenständliche Beschwerde von nachstehendem, entscheidungserheblichen Sachverhalt auszugehen:

Der bereits eine (verwaltungsbehördliche) Finanzstrafe (wegen Finanzvergehen gemäß §§ 33 Abs. 1 iVm. 13 FinStrG, SN 34) aufweisende Bf. war vom 21. November 2003 bis 5. April 2005 als allein vertretungsbefugter Geschäftsführer der vom 4. Dezember 2002 bis zum 30. Jänner 2007 (amtswegige Löschung infolge Auflösung der Gesellschaft) bestehenden Firma E GesmbH, zuletzt E GesmbH in Liquidation (vgl. FN 56 des Landesgerichtes Wels), StNr. 12, für die Wahrnehmung der die GesmbH betreffenden abgabenrechtlichen Pflichten, so ua. auch jene iSd. § 21 UStG 1994, zuständig. Während noch für April 2004 am 7. Juni 2004, und somit innerhalb der Frist des § 21 Abs. 1 UStG 1994, eine, eine Zahllast von 1.950,99 € ausweisende Umsatzsteuervoranmeldung eingereicht wurde, wurden, ohne Entrichtung der Vorauszahlungen, die, ebenfalls jeweils Zahllasten iHv. 535,53 € (07/04); 1.561,43 € (08/04); 837,05 € (09/04); 2.027,24 € (11/04); 2.490,56 € (12/04) und 677,37 € (01/05) ausweisenden, Voranmeldungen jeweils nach dem gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkt, u. zw. am 20. Oktober 2004 (07/04); 5. Jänner 2005 (08 und 09/04); 8. April 2005 (11 und 12/04) sowie am 11. April 2005 (01/05), beim Finanzamt eingereicht. Die genannten Nachforderungsbeträge wurden, ohne bescheidmäßige Festsetzung iSd. § 21 Abs. 3 UStG 1994, am Abgabekonto zur StNr. 12 verbucht.

Für die ebenfalls in die Geschäftsführerperiode des Bf. fallenden Zeiträume 10/03 (Gutschrift: 857,01 €), 11/03 (Gutschrift: 505,78 € bzw. 834,36 €); 02/04 (Gutschrift: 86,45 €); 03/04 (Gutschrift: 13,47 €); 05/04 (Gutschrift: 161,75 €) hingegen wurden, jeweils innerhalb der Frist des § 21 Abs. 1 UStG 1994, Voranmeldungen bei der Abgabenbehörde eingereicht, u. zw. für 10/03 am 12. Dezember 2003; für 11/03 am 15. Jänner 2004 bzw. am 5. März 2005; für 02/04 am 9. April 2004; für 03/04 am 22. April 2004 und für 05/04 am 15. Juni 2004.

Von den zuletzt angeführten Abgabebeträgen wurden bisher lediglich die Vorauszahlungen 07/04 (Entrichtung am 19. bzw. am 31. Jänner 2005) und 08/04 (Entrichtung am 14. März 2005), durch erfolgte Barzahlungen im Vollstreckungsverfahren bzw. durch Überweisung, entrichtet, wobei die erfolgten Zahlungen bzw. Überweisungen iHv. insgesamt 2.500,00 € (19. Jänner 2005), 2.378,50 € (31. Jänner 2005) und 7.044,67 € (14. März 2005) entsprechend dem § 214 Abs. 1 BAO am Gebärungskonto verrechnet wurden (vgl. Buchungsdaten und Rückstandsaufgliederung zur StNr. 12 vom 6. Februar 2008 bzw. Strafact S. 6-13).

Aus diesem, bisher feststehenden Sachverhalt erschließt sich jedoch bereits der von der Erstbehörde im angefochtenen Bescheid ausgesprochene Verdacht, nämlich dass der Bf., indem er, jeweils unter Verletzung der Pflichten des § 21 Abs. 1 UStG 1994 die angeführten

Vorauszahlungsbeträge iHv. insgesamt 8.129,18 € verkürzt hat, nicht nur (objektiv) tatbildlich, sondern darüber hinaus auch vorsätzlich iSd. § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG gehandelt hat. Das dargestellte Gesamtverhalten des Bf., der als abgabenrechtlich verantwortlicher Geschäftsführer der GesmbH insbesondere Umsatzsteuergutschriften regelmäßig geltend gemacht und bereits vor dem Tatzeitraum, nämlich durch die termingerechte Einreichung der Voranmeldung für 04/04 im Juni 2004 gezeigt hat, dass ihm sowohl die abgabenrechtlichen Pflichten des UStG 1994 als auch die Folgewirkungen einer Ab- bzw. Nichtabgabe von Voranmeldungen beim Abgabengläubiger hinlänglich bekannt waren, lässt nach allgemeiner Lebenserfahrung nur den von der Erstbehörde gezogenen Schluss in Richtung eines gegen den Bf. gerichteten Tatverdachtes zu.

Dafür, dass der Bf. darüber hinaus mit dem Vorsatz einer (endgültigen) Abgabenhinterziehung iSd. § 33 Abs. 1 FinStrG gehandelt und diesfalls sich (auch) einer versuchten Hinterziehung (vgl. § 13 FinStrG) schuldig gemacht haben könnte (vgl. zur scheinbaren Realkonkurrenz von Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 einerseits und § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG andererseits zB. Fellner, Finanzstrafgesetz, § 33 Tz. 45b), bietet die derzeitige Aktenlage, derzufolge der Bf. die Voranmeldungen, wenn auch verspätet, so letztlich doch abgegeben hat, hingegen nicht.

Wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, wird insofern 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. 1 FinStrG).

War mit der Verfehlung eine Abgabenverkürzung verbunden, so tritt gemäß Abs. 2 leg.cit. die gegebenenfalls einer Maßnahme iSd. § 83 Abs. 1 entgegenstehende (vgl. § 82 Abs. 3 lit. c FinStrG) Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung bedeutsamen Umstände offengelegt und die sich daraus ergebenden Beträge den Abgabenvorschriften entsprechend entrichtet werden.

Nach gängiger Verwaltungspraxis und Judikatur ist einer derartigen Offenlegung regelmäßig mit der zwar verspäteten, aber doch noch rechtzeitigen (vgl. dazu § 29 Abs. 3 leg.cit.) Einreichung einer zutreffenden Umsatzsteuervoranmeldung hinreichend entsprochen bzw. erfüllt eine (nachträgliche) Voranmeldung iSd. § 21 Abs. 1 UStG 1994 regelmäßig die von § 29 FinStrG geforderten Kriterien einer Selbstanzeige (vgl. zB. Reger/Hacker/Kneidinger, aaO., K 29/7, bzw. VwGH vom 17. Dezember 2003, 99/13/0083).

Eine Entrichtung (der geschuldeten Beträge) iSd. Abgabenvorschriften ist, sieht man von der hier nicht relevanten, weil ohnehin aufgrund der bei Umsatzsteuervorauszahlungen

regelmäßig bereits zuvor eingetretenen Fälligkeit nicht mehr möglichen, rechtzeitigen Einbringung eines Zahlungserleichterungsansuchens einmal ab, dann gegeben, wenn bzw. soweit die Beträge innerhalb der von den Abgabenvorschriften vorgesehenen (Nach-)Fristen (so zB. § 210 Abs. 2 und 4 bis 6 BAO) entrichtet werden. In den Fällen einer bescheidmäßigen Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung nach § 21 Abs. 3 UStG beispielsweise verlagert sich so auch der nach § 29 Abs. 2 FinStrG noch zulässige Entrichtungszeitpunkt um einen Monat (ab Bekanntgabe des Bescheides). Kommt es hingegen in Folge einer verspätet eingereichten (erstmaligen) Voranmeldung zu keiner bescheidmäßigen Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung, ist mangels eines nach den Abgabenvorschriften vorgesehenen besonderen Entrichtungszeitpunktes, die ausgewiesene bzw. verbuchte Zahllast umgehend zu entrichten (vgl. zB. Reger/Hacker/Kneidinger, aaO., K 29/11 f, bzw. Plückhahn, Finanzvergehen bei Umsatzsteuer, SWK 1986, A V 23).

Da die mit den genannten, jeweils als Selbstanzeigen zu wertenden nachträglichen Voranmeldungen in Rede stehenden Abgabenbeträge nicht (Vorauszahlungen 09, 11, 12/04 und 01/05) bzw. nicht, wie von § 29 FinStrG gefordert, umgehend (07, 08/04) entrichtet wurden, ist eine strafbefreiende Wirkung derselben nicht eingetreten bzw. steht ein diesbezüglicher Strafaufhebungsgrund einer Maßnahme iSd. §§ 82 f FinStrG nicht entgegen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 8. Februar 2008