



Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, in der Finanzstrafsache gegen Bf., vertreten durch TPA Horwath Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, 3100 St. Pölten, Steinergasse 2A-4, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 2. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 5. September 2008, StrNr. 001, über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben.

Der angefochtene Einleitungsbescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (= Bf.) ist deutscher Staatsbürger und war seit dem Jahr 1998 in Deutschland als selbständiger Unternehmensberater tätig.

Im Jahr 2005 verlegte er seinen Wohnsitz von M nach Österreich und erzielte seither als Unternehmensberater im Inland Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Am 3. Juni 2008 langten beim Finanzamt Graz-Stadt der vom Bf. unterfertigte Betriebseröffnungsfragebogen (Verf. 24), die Umsatz- und Einkommensteuerklärungen für die

Jahre 2005 und 2006 sowie ein Zahlungserleichterungsansuchen hinsichtlich der festzusetzenden Abgaben ein.

Am 2. Juli 2008 erließ das Finanzamt die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 und erteilte dem Bf. die Genehmigung zur Abstattung des am Abgabenkonto aushaftenden Rückstandes in der Höhe von über 77.000,00 € in monatlichen Raten.

Im Zuge einer Nachbescheidkontrolle stellte ein Organ des Finanzamtes fest, dass auch in den Folgejahren keine Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht wurden. Daraufhin meldete eine Prüferin am 3. Juli 2008 telefonisch beim steuerlichen Vertreter eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung für die Voranmeldungszeiträume 2-12/2007 und 1-5/2008 an. Als Prüfungsbeginn wurde einvernehmlich der 19. August 2008 festgelegt.

Am 14. August 2008 reichte der steuerliche Vertreter beim Finanzamt die Einkommensteuer- und die Umsatzsteuererklärung 2007 sowie die Umsatzsteuervoranmeldung Februar 2008 elektronisch ein. In den Voranmeldungszeiträumen Jänner, März, April und Mai 2008 fielen keine Umsätze an. Das Finanzamt gewährte dem Bf. die ratenweise Entrichtung der Abgabennachforderungen aus den Jahreserklärungen 2007 (über 55.000,00 €) in Stattgebung eines neuerlichen Zahlungserleichterungsansuchens.

Mit dem Bescheid vom 5. September 2008 leitete das Finanzamt Graz-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Bf. ein Finanzstrafverfahren nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG hinsichtlich Umsatzsteuer 2005, 2006, 2007 und 1-5/2008 (strafbestimmender Wertbetrag insgesamt 53.556,97 €) ein.

In der Begründung wurde auf die Veranlagungsbescheide vom 2. Juli 2008 sowie auf das Ergebnis der Außenprüfung vom 26. August 2008 verwiesen.

Bei der Anmeldung der Außenprüfung habe die Prüferin dem steuerlichen Vertreter erklärt, dass dem Finanzamt die Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen bekannt sei. Eine rechtzeitige Selbstanzeige sei daher ausgeschlossen, die Einbringung der Umsatzsteuererklärung 2007 sowie der Umsatzsteuervoranmeldung für 2/2008 nicht strafbefreiend. Tatsache sei, dass der Bf. über dreieinhalb Jahre weder Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben noch Steuern bezahlt habe. Da die Pflicht zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen allgemein bekannt und der Bf. überdies steuerlich vertreten sei, bestehe der Verdacht der wissentlichen Abgabenhinterziehung.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde vom 2. Oktober 2008.

Durch die Abgabe der Umsatzsteuererklärungen für die Zeiträume 2005 und 2006 zum Stichtag 30. Mai 2008 komme § 29 FinStrG zur Anwendung und sei somit eine strafbefreiende Selbstanzeige erstattet worden.

Bei der telefonischen Ankündigung der Außenprüfung sei von der Prüferin lediglich angemerkt worden, dass dem Finanzamt keine Umsatzsteuervoranmeldungen vorlägen und die Frage gestellt worden, ob der Bf. in diesem Zeitraum steuerpflichtige Umsätze getätigt habe. Seitens des steuerlichen Vertreters sei dazu erklärt worden, diese Frage könne nicht ad hoc beantwortet werden. Dem Finanzamt sei daher zu diesem Zeitpunkt noch gar nicht bekannt gewesen, ob eine Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen bestanden habe. Außerdem stelle selbst die – in dieser Form nicht getätigte – Ankündigung einer Umsatzsteuerprüfung mit dem Wortlaut „*dem Finanzamt sei die Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen bekannt*“ mangels Hinweis auf angefallene Umsatzsteuerzahllasten keinesfalls eine Mitteilung einer Tatentdeckung im Sinne des § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG dar. Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2007 sowie der Umsatzsteuervorauszahlungen Jänner bis Mai 2008 liege daher ebenfalls eine strafbefreiende Selbstanzeige vor.

Für sämtliche Abgabenschulden (Umsatzsteuer 2005 und 2006, Umsatzsteuer 2007 und Umsatzsteuervorauszahlungen Jänner bis Mai 2008) sei jeweils rechtzeitig ein Zahlungserleichterungsansuchen gemäß § 212 BAO gestellt worden. Sämtliche von § 29 FinStrG geforderten Bedingungen für eine strafbefreiende Selbstanzeige lägen daher vor, weshalb das eingeleitete Strafverfahren einzustellen sei.

Im Übrigen sei der Bf. erst seit 19. Mai 2008 in Österreich steuerlich vertreten und als deutscher Staatsbürger nicht mit den österreichischen Abgabengesetzen vertraut.

Im Zuge einer Zeugeneinvernahme führte die Prüferin am 23. Jänner 2009 aus, sie habe am Abgabenkonto gesehen, dass keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben wurden. Dies habe sie dem zuständigen Sachbearbeiter der den Bf. vertretenden Steuerberatungskanzlei mitgeteilt, woraufhin ihr dieser erklärt habe, ihm sei nicht bekannt, ob der Bf. noch tätig sei.

Im vorliegenden Fall sind folgende Feststellungen zu treffen:

Der Bf. hat in den in Österreich ausgestellten Rechnungen die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen. Die in Österreich erzielten Umsätze und Einkünfte wurden den deutschen Finanzbehörden nicht bekannt gegeben (Vorhaltsbeantwortung vom 27. Februar 2009).

Die dem Bf. hinsichtlich der sich aus der Selbstanzeige ergebenden Abgabenverkürzung bewilligte Zahlungserleichterung ist auf Grund der Nichtentrichtung der am 15. Februar 2009

fälligen Rate außer Kraft getreten (Terminverlust, siehe Buchungsabfrage vom 24. März 2009).

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 82 Abs. 1 in Verbindung mit § 83 Abs. 2 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz, sofern genügende Verdachtsgründe vorliegen, ein Finanzstrafverfahren wegen Verdachts eines vorsätzlichen Finanzvergehens, ausgenommen einer Finanzordnungswidrigkeit, mittels eines Bescheides einzuleiten.

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 29.3.2006, 2006/14/0097).

In diesem Verfahrensstadium geht es nicht darum, bereits die Ergebnisse eines förmlichen Untersuchungsverfahrens gleichsam vorwegzunehmen, sondern lediglich darum, ob die bisher der Finanzstrafbehörde bekannt gewordenen Umstände für einen Verdacht ausreichen oder nicht.

In der Beschwerde äußert der Bf. entgegen der Rechtsansicht der Finanzstrafbehörde erster Instanz seine Überzeugung, hinsichtlich des ihm angelasteten Finanzvergehens rechtzeitig Selbstanzeigen (am 3. Juni und 14. August 2008) erstattet zu haben.

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.

War gemäß § 29 Abs. 2 FinStrG 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 offen gelegt und die sich daraus ergebenden Beträge, die der Anzeiger schuldet oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, den Abgabenvorschriften 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.

Gemäß § 29 Abs. 3 FinStrG tritt Straffreiheit 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 ...

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.

Gemäß § 14 Abs. 3 FinStrG versteht man unter einer Verfolgungshandlung jede nach außen erkennbare Amtshandlung eines Gerichts, einer Finanzstrafbehörde oder eines im § 89 Abs. 2 genannten Organs, die sich gegen eine bestimmte Person als den eines Finanzvergehen 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.

1. Umsatzsteuerjahreserklärungen 2005 und 2006

Nach der Aktenlage wurden für die Jahre 2005 und 2006 weder Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben noch Umsatzsteuerzahlungen entrichtet.

Am 3. Juni 2008 langten beim Finanzamt gleichzeitig mit dem Fragebogen betreffend die Eröffnung eines Gewerbebetriebes die Umsatzsteuerjahreserklärungen für 2005 und 2006 ein.

Es besteht daher der Verdacht, dass der Bf. hinsichtlich der Umsatzsteuer im Voranmeldungsstadium das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG und hinsichtlich der bescheidmäßig festzusetzenden Jahresumsatzsteuer jenes nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen hat. Nach ständiger Rechtsprechung der Höchstgerichte konsumiert der Tatbestand des § 33 Abs. 1 FinStrG die Hinterziehung der Umsatzsteuer im Voranmeldungsstadium nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, wenn in der Folge mit Beziehung auf denselben Betrag und denselben Steuerzeitraum die Umsatzsteuerverkürzung auch im Stadium ihrer bescheidmäßigen Festsetzung im Sinne des Tatbestandes des Finanzvergehens nach § 33 Abs. 1 FinStrG erfolgt oder zumindest versucht wird (VwGH 2.8.2000, 98/13/0121).

Die Finanzstrafbehörde erster Instanz hat dem Bf. das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zur Last gelegt, obwohl dieses im vorliegenden Fall nach der Aktenlage durch jenes nach § 33 Abs. 1 FinStrG konsumiert wurde. Dieser Umstand ist hinsichtlich der Umsatzsteuer 2005 und 2006 aus folgendem Grund nicht relevant:

Nach der Verwaltungspraxis wird die Abgabe einer richtigen Jahresumsatzsteuererklärung allgemein als Selbstanzeige akzeptiert, „da nicht unbeträchtliche Nachzahlungen auf ein Finanzvergehen schließen lassen“ (Anmerkung Plückhahn in Schrottmeier, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG, Rz. 210).

Auch nach der Rechtsprechung ist die Abgabe einer Jahresumsatzsteuererklärung als konkludente Darlegung der Verfehlung im Sinne des § 29 Abs. 1 FinStrG zu beurteilen (siehe VwGH 18.1.1996, 93/15/0170; OGH 2.4.1998, 15 Os 26/98).

Der Bf. hat gleichzeitig mit der Einbringung der Abgabenerklärungen 2005 und 2006 hinsichtlich des sich ergebenden Rückstandes ein Ansuchen um Zahlungserleichterung gestellt.

Nach der Aktenlage (Rückstandsaufgliederung vom 22. Jänner 2009) wurden die sich aus der Verbuchung der Jahreserklärungen ergebenden verfahrensgegenständlichen Abgaben (Umsatzsteuer 2005 in der Höhe von 7.634,76 € und Umsatzsteuer 2006 in der Höhe von 21.718,97 €) im Rahmen der dem Bf. von der Abgabenbehörde bewilligten Ratenzahlungen zur Gänze entrichtet (siehe Rückstandsaufgliederung vom 27. November 2008).

Der Beschwerde war daher hinsichtlich Umsatzsteuer 2005 und 2006 wegen des Vorliegens einer strafbefreienden Selbstanzeige stattzugeben.

2. Umsatzsteuervoranmeldungen 1-5/2008

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass hinsichtlich dieser Voranmeldungszeiträume der Verdacht der Verkürzung der Jahresumsatzsteuer nach § 33 Abs. 1 in Verbindung mit § 13 Abs. 1 FinStrG nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde nicht vorliegt, da die Umsatzsteuerprüfung im August 2008 abgeschlossen wurde und der Bf. selbst bei neuerlichem Untätigbleiben im Hinblick auf die Umsatzsteuer-Jahreserklärung nicht mit einer zu niedrigen Schätzung der Jahresumsatzsteuer rechnen konnte.

Da in den Monaten Jänner sowie März bis Mai 2008 keine Umsätze angefallen sind, war diesbezüglich der Beschwerde mangels einer sich für die betreffenden Zeiträume ergebenden Abgabenschuld stattzugeben.

Zur Umsatzsteuervoranmeldung 2/2008 ist auszuführen:

Diese wurde am 14. August 2008 beim Finanzamt eingereicht und am gleichen Tag verbucht.

Eine verspätet erstattete Umsatzsteuervoranmeldung genügt grundsätzlich als Darlegung der Verfehlung des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG (siehe VwGH 17.12.2003, 99/13/0083).

Die Entrichtung der Zahllast in der Höhe von 2.730,00 € erfolgte nach der Aktenlage am 18. August 2008 (Abdeckung durch an diesem Tag einbezahlte Rate von 17.700,00 €, siehe Rückstandsaufgliederung vom 25. August 2008).

Nach dem Gesetzestext sind die sich aus einer Selbstanzeige ergebenden Beträge, um Straffreiheit zu erwirken, nach den Abgabenvorschriften und somit grundsätzlich im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit zu entrichten. Ist die Fälligkeit der Abgabe bereits vor der Erstattung der Selbstanzeige eingetreten, müssen die geschuldeten Beträge „umgehend“ entrichtet werden (OGH 19.12.1985, 11 Os 143/85). Nach Reger/Hacker/Kneidinger, Das Finanzstrafgesetz, S. 502, wäre in diesem Zusammenhang als äußerste Grenze eine Zahlungsfrist von zwei Wochen vertretbar.

Der im vorliegenden Fall liegende Zeitraum von vier Tagen zwischen Einreichung der Voranmeldung und Entrichtung der Zahllast kann daher noch unter den Begriff „umgehend“ subsumiert werden, weshalb auch dieser Selbstanzeige strafbefreiende Wirkung zukommt.

Der Argumentation der Finanzstrafbehörde erster Instanz, die Tat sei im Zeitpunkt der Selbstanzeige bereits entdeckt gewesen, kann nicht gefolgt werden.

Eine Tat ist erst dann entdeckt, wenn sich der Verdacht insoweit verdichtet hat, dass bei vorläufiger Tatbeurteilung der Nachweis der Verwirklichung des objektiven Tatbestandes eines Finanzvergehens wahrscheinlich ist. Solange ein objektiv erfassbares und tatsächlich wahrgenommenes Geschehen nicht zum Schluss auf ein im Finanzstrafgesetz vertypes Vergehen nötigt, sondern noch andere Deutungsmöglichkeiten offen sind, ist jedoch die Tat (noch) nicht einmal teilweise entdeckt (vgl. z. B. VwGH vom 21.3.2002, 2001/16/0471, ÖJZ 2004, 72, 20 F, und die dort angeführten Nachweise bzw. UFS vom 24.6.2004, FSRV/0165-W/03).

Allein aus dem Umstand, dass bei der Abgabenbehörde innerhalb der Frist des § 21 Abs. 1 UStG eine Voranmeldung nicht eingelangt ist, kann keinesfalls auf eine bereits entdeckte Tat geschlossen werden (VwGH 18.10.1984, 83/15/0161).

Die seitens der Prüferin gegenüber dem steuerlichen Vertreter telefonisch geäußerte Ankündigung, aus dem Abgabenkonto sei ersichtlich, dass im Prüfungszeitraum keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben worden seien, kann daher – ohne weitere

Hinweise, die der Aktenlage jedoch nicht zu entnehmen sind – nicht als Tatentdeckung angesehen werden.

Auch eine Verfolgungshandlung der Prüferin liegt nicht vor, weil die telefonische Ankündigung einer Umsatzsteuerprüfung keine Amtshandlung im Sinne des § 14 Abs. 3 FinStrG darstellt, wenn nur ein Hinweis auf die Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen erfolgt, nicht aber, ob und in welcher Form der Verdacht eines Finanzvergehens vorliegt.

3. Umsatzsteuerjahreserklärung 2007

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

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

Wie bereits ausgeführt, konsumiert der Tatbestand des § 33 Abs. 1 FinStrG die Hinterziehung der Umsatzsteuer im Voranmeldungsstadium nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, wenn in der Folge mit Beziehung auf denselben Betrag und denselben Steuerzeitraum die Umsatzsteuerverkürzung auch im Stadium ihrer bescheidmäßigen Festsetzung im Sinne des Tatbestandes des Finanzvergehens nach § 33 Abs. 1 FinStrG erfolgt oder zumindest versucht wird. Die Strafbarkeit einer Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ist somit jedenfalls dann ausgeschlossen, wenn der Strafbarkeit zufolge der nachfolgenden Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG wegen des gleichen Umsatzsteuerbetrages für denselben Zeitraum kein Hindernis entgegensteht, sodass die Tathandlung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG als eine - durch die Ahndung nach § 33 Abs. 1 FinStrG - nachbestrafte Vortat zu betrachten ist (vgl. VwGH 2.8.2000, 98/13/0121 sowie Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, Rz. 45b zu § 33 FinStrG, mit weiteren Nachweisen).

Im vorliegenden Fall hat der Bf. in den Jahren 2005, 2006 und 2007 weder Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben noch die Jahresumsatzsteuererklärungen bis zum Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (jeweils 30. April des Folgemonats) eingereicht. Der Abgabenbehörde war bis zur Einreichung des Fragebogens sowie der Abgabenerklärungen für die Jahre 2005 und 2006 am 3. Juni 2008 (Tag des Einlangens beim Finanzamt) die Entstehung des Abgabenanspruches nicht bekannt.

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG besteht daher im vorliegenden Fall der Verdacht, der Bf. habe vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Nichtabgabe der Umsatzsteuererklärung 2007 eine Verkürzung von Umsatzsteuer 2007 in der Höhe von 21.473,29 € bewirkt.

Das Vorbringen, der Bf. sei mit den österreichischen Abgabengesetzen nicht vertraut, ist unglaublich, weil das Steuersystem in Österreich nicht nur jenem in Deutschland ähnlich ist (deutsches Umsatzsteuergesetz 2005: § 18 Voranmeldung und Vorauszahlung, § 18 Abs. 3 Steuererklärungspflicht), sondern in Unternehmerkreisen allgemein bekannt ist, dass Umsätze und Einkünfte zu versteuern sind. Der Bf. hat als Unternehmensberater in den ausgestellten Rechnungen selbst die Umsatzsteuer ausgewiesen, weshalb von einer Unkenntnis der Rechtslage nicht die Rede sein kann. Auf Grund seiner täglichen Erfahrungen als in Österreich tätiger Unternehmensberater kann der Bf. nicht ernstlich davon ausgegangen sein, in Österreich müssten keinerlei Abgaben (nicht einmal die in einer Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer) entrichtet werden.

Da der Bf. seine gewerbliche Tätigkeit als Unternehmensberater in Österreich bereits im Juni 2005 aufgenommen, in der Folge Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis ausgestellt, die Einkünfte und Umsätze aber weder in Deutschland noch (vorerst) in Österreich erklärt hat, besteht der begründete Verdacht, der Bf. habe durch die Unterlassung der Bekanntgabe seiner gewerblichen Tätigkeit und der dabei erzielten Umsätze (und Gewinne) zumindest vorübergehend die Entrichtung der Jahresumsatzsteuern vermeiden wollen.

Die Tathandlungen sind augenscheinlich auf einen einheitlichen, auf die Verkürzung von Abgaben durch mehrere Jahre hindurch gerichteten Gesamtvorsatz zurückzuführen und bilden vermöge des nahen Zusammenhanges der einzelnen Tathandlungen – begründet durch Zeit (drei aufeinander folgende Jahre), Ort (Inland), Gegenstand und Art des Angriffs (Nichteinreichung der Umsatzsteuerjahreserklärungen) – eine Einheit.

Gemäß § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG tritt die Straffreiheit nicht ein, wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war. Entdeckt ist die Tat, wenn der das Tatbild erfüllende Sachverhalt als solcher der Behörde, wenn auch nicht im vollen Umfang bekannt ist.

Der Strafaufhebungsgrund der Selbstanzeige liegt hinsichtlich der Umsatzsteuer 2007 nicht vor, weil im Zeitpunkt der Abgabe der Umsatzsteuererklärung 2007 die Tat (Hinterziehung von Jahresumsatzsteuer) bereits durch die Abgabe und Verbuchung der Jahreserklärungen für die Vorjahre zum Teil entdeckt war. Durch die Zustellung der Jahresbescheide 2005 und 2006 war die Tatentdeckung dem Bf. auch bekannt.

Darüberhinaus wurde nach der Buchungsabfrage vom 24. März 2008 die am 15. Februar 2009 fällige Rate am Abgabenkonto nicht entrichtet, weshalb hinsichtlich der dem Bf. genehmigten Ratenzahlung Terminverlust eingetreten ist. Eine den Abgabenvorschriften entsprechende Entrichtung der Umsatzsteuer 2007 im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG ist nicht erfolgt, weshalb der Selbstanzeige auch aus diesem Grund strafbefreiende Wirkung nicht zukommt.

Gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz, sofern das Rechtsmittel nicht gemäß § 156 zurückzuweisen ist, 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 und das angefochtene Erkenntnis (den Bescheid) abzuändern oder aufzuheben, den angefochtenen Verwaltungsakt für rechtswidrig zu erklären oder das Rechtsmittel als unbegründet abzuweisen.

"Sache" im Sinne des § 161 Abs. 1 FinStrG ist die dem Beschuldigten zur Last gelegte Tat mit ihren wesentlichen Sachverhaltselementen, unabhängig von ihrer rechtlichen Beurteilung. Da dem Bf. im angefochtenen Bescheid die Verkürzung von Umsatzsteuer unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zur Last gelegt wurde, dieses Finanzvergehen aber durch die nachfolgende Nichtabgabe einer Jahresumsatzsteuererklärung für 2007 bis zum Ende der gesetzlichen Erklärungspflicht konsumiert wurde, wäre im Beschwerdeverfahren gegen den Einleitungsbescheid zu prüfen, ob ausreichende Verdachtsgründe für die Anlastung eines Finanzvergehens nach § 33 Abs. 1 FinStrG vorliegen. Die Rechtsmittelbehörde würde jedoch mit der Prüfung der Frage, ob der Bf. ein solches Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen hat, die ihm im angefochtenen Einleitungsbescheid vorgeworfene Tat auswechseln, womit sie eine ihr nicht zustehende Befugnis in Anspruch nehmen würde.

Der Einleitungsbescheid war daher auch hinsichtlich Umsatzsteuer 2007 aufzuheben; eine Entscheidung in der Sache selbst ist von der Rechtsmittelbehörde nicht zu treffen.

Zusammenfassend lässt sich daher festhalten, dass der Bf. hinsichtlich der Umsatzsteuer für 2005 und 2006 sowie hinsichtlich des Voranmeldungszeitraumes Februar 2008 Selbstanzeigen im Sinne des § 29 FinStrG erstattet hat, denen auf Grund der Entrichtung der verkürzten Beträge entsprechend den Abgabenvorschriften strafbefreiende Wirkung zukommt.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2007 kommt der Selbstanzeige aus den angeführten Gründen strafbefreiende Wirkung nicht zu. Die Aufhebung des Einleitungsbescheides hatte dennoch zu erfolgen, weil die Finanzstrafbehörde erster Instanz dem Bf. das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG statt nach § 33 Abs. 1 FinStrG

angelastet hat. Der Vollständigkeit halber wird bemerkt, dass das Verfahren hinsichtlich dieses Zeitraumes in das Stadium vor Erlassung der angefochtenen Erledigung zurücktritt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 26. März 2009