



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Finanzstrafsenat Graz 1

GZ. FSRV/0037-G/08

Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, in der Finanzstrafsache gegen I, vertreten durch Herfried Leber, Steuerberater, 8055 Graz, Mitterstraße 18, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 24. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 14. Oktober 2008 über die Einleitung des Strafverfahrens gemäß § 83 Abs. 2 FinStrG

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (= Bf.) betreibt im Finanzamtsbereich einen Handel mit Fahrzeugen und Fahrzeugsatzteilen.

In der – vom Finanzamt am Abgenkonto des Bf. nicht verbuchten – Umsatzsteuervoranmeldung März 2003 machte der Bf. ein Vorsteuerguthaben in der Höhe von -11.096,88 € geltend.

Im Zuge einer beim Bf. vom Finanzamt durchgeföhrten Umsatzsteuerprüfung über die Voranmeldungszeiträume Dezember 2007 bis März 2008 (siehe Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 24. Juni 2008) stellte der Prüfer fest, dass der Bf. im Monat März 2008 von der im Finanzamtsbereich gelegenen Firma J einen Vorführwagen der Marke R um den Betrag von 42.600,00 € netto angekauft und diesen an die Firma K. mit dem Sitz in S, Kroatien, weiterverkauft hat.

Die Lieferung wurde in zwei gesonderten Rechnungen fakturiert: Mit der Ausgangsrechnung Nr. 227 wurde das Fahrzeug zu einem Preis von 24.180,00 € verkauft; daneben wurde eine weitere Rechnung (Nr. 228) über Sonderausstattung in der Höhe von 19.020,00 € ausgestellt.

Der Prüfer vertrat die Ansicht, eine steuerfreie Ausfuhrlieferung liege nicht vor, da das Fahrzeug nach dem Weiterverkauf von einer Person mit Wohnsitz in A. angemeldet worden sei.

Beim Verkauf eines Fahrzeuges mit Zubehör handle es sich um ein einheitliches Wirtschaftsgut, weshalb die Aufsplitzung der Rechnungen nicht nachvollziehbar sei. Die beantragte Steuerfreiheit der Ausfuhrlieferung könne nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 idF des AbgSiG 2007, BGBl I 2007/99, nicht gewährt werden, weil der Bf. wusste bzw. wissen hätte müssen, dass durch sein Mittun (Eingangs-) Abgaben nicht in voller Höhe entrichtet werden. Der Umsatz in der Höhe von insgesamt 43.200,00 € sei daher steuerpflichtig.

Mit dem Bescheid vom 26. Juni 2008 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für März 2008 mit -2.456,88 € fest.

Mit dem Bescheid vom 14. Oktober 2008 leitete das Finanzamt Graz-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Bf. ein Finanzstrafverfahren nach § 33 Abs. 2 lit. a in Verbindung mit § 13 FinStrG ein, weil der Verdacht bestehe, er habe vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung an Umsatzsteuer für den Zeitraum März 2008 in der Höhe von 8.639,41 € zu bewirken versucht und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

In der Begründung wird auf die Feststellungen der Außenprüfung vom 24. Juni 2008 verwiesen.

Der Verkauf ins Drittland Kroatien sei offensichtlich nur zum Schein erfolgt, da das Fahrzeug von einem neuen Eigentümer in AB in T angemeldet worden sei. Während der PKW mit großem Verlust um 24.180,00 € veräußert worden sei, sei das Zubehör offensichtlich mit Gewinn um 19.020,00 € verkauft worden (die Sonderausstattung wurde im Kaufantrag

lediglich mit 9.052,00 € bewertet). Alle diese Widersprüche und Ungereimtheiten begründeten den Verdacht der wissentlichen Abgabenhinterziehung.

In der Beschwerde gegen diesen Bescheid wird vorgebracht, der Bf. habe am 14. Juli 2008 gegen den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für März 2008 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht.

Nach neuerlicher EKIS-Abfrage sei das gegenständliche Fahrzeug nach dem 17. März 2008 nicht mehr in Österreich zugelassen worden. Das Kennzeichen G habe ausschließlich der Überstellung des Fahrzeuges von Graz nach Kroatien gedient. Warum von der Zulassungsstelle eine Person mit dem Wohnsitz AB auf den Überstellungspapieren angeführt wurde, sei schleierhaft. Den Ort AB. gebe es in T nicht und die Postleitzahl 0 sei jene von N. C, Angestellter der Käuferin des nach Kroatien überstellten Autos, habe laut Auskunft der Zulassungsstelle am 17. März 2008 die Kennzeichentafeln G retourniert und die Kautions von 40,00 € zurück erhalten.

Aus der der Beschwerde beiliegenden Kopie des Zulassungsscheines der kroatischen Zulassungsbehörde sei ersichtlich, dass dieses Fahrzeug am 21. März 2008 für die Firma K . in Kroatien zugelassen worden sei. Es sei nicht möglich, dass ein- und dasselbe Fahrzeug in Kroatien und in Österreich zugelassen werde.

Die Rechnungen seien in der Zwischenzeit entsprechend berichtigt worden, sodass keine Möglichkeit einer wissentlichen Abgabenhinterziehung gegeben sei. Es werde daher ersucht, das Finanzstrafverfahren einzustellen.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 25. Februar 2009 gab das Finanzamt der Berufung des Bf. gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid vom 26. Juni 2008 teilweise statt. Die Steuerfreiheit der Ausfuhrlieferung sei zu gewähren, da der Ausfuhrnachweis als erbracht anzusehen sei. Hingegen sei unter Bezugnahme auf § 12 Abs. 1 Z 1 3.Satz UStG 1994 das Recht auf Vorsteuerabzug aus der Rechnung der Firma J als verwirkt anzusehen, weil die Ausstellung von zwei Rechnungen über eine einheitliche Leistung im vorliegenden Fall nur damit erklärt werden könne, dass die Einfuhrumsatzsteuer in Kroatien durch die Vorlage der Rechnung über den Gebrauchtwagen (ohne gleichzeitige Vorlage der Rechnung über die Sonderausstattung) verkürzt werden sollte und der Bf. damit einen Tatbeitrag zu einem Finanzvergehen geleistet habe, auch wenn nach dem Kontakt zwischen den österreichischen und den kroatischen Zollbehörden der kroatische Abgabenanspruch im Dezember 2008 in Bezug auf die tatsächliche Bemessungsgrundlage von 43.200,00 € durchgesetzt habe werden

können. Die Vorsteuer sei daher für den Voranmeldungszeitraum März 2008 um 8.520,00 € zu kürzen.

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 maßgeblichen 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).*

Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht; bleiben Zweifel bestehen, so darf die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten als erwiesen angenommen werden.

Für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens genügt es somit, wenn gegen den Beschuldigten genügende Verdachtsgründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass er als Täter eines Finanzvergehens in Frage 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 26.4.2001, 2000/16/0595). Der Verdacht muss sich dabei sowohl auf den objektiven als auch auf den subjektiven Tatbestand erstrecken.

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 § 33 Abs. 3 lit. d FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 bewirkt, wenn Abgabengutschriften, die nicht bescheidmäßig festzusetzen sind, zu Unrecht oder zu hoch geltend gemacht wurden.

Die Begründung des angefochtenen Bescheides stützt sich einerseits auf den Umstand, dass das verfahrensgegenständliche Fahrzeug auf Grund einer Anmeldung im Inland nicht nach Kroatien verbracht worden ist und daher keine Ausfuhrlieferung vorliegt.

Dieser Vorwurf wurde vom Bf. in der Beschwerde damit entkräftet, dass das Fahrzeug laut Kaufvereinbarung vom 14. März 2008 und Rechnung(en) vom 17. März 2008 an die Firma K . verkauft, von einem Angestellten der Käuferin nach Kroatien überstellt und von dieser nachweislich am 21. März 2008 in Kroatien zugelassen wurde. Auch die Abgabenbehörde selbst hat im Rechtsmittelverfahren (Berufungsvorentscheidung vom 25. Februar 2009) die Ausfuhrnachweise als erbracht angesehen, da neben der erforderlichen Ausfuhranmeldung auch das Vorliegen des Sichtvermerkes der Zollbehörde über die Ausfuhranmeldung festgestellt wurde.

Die Rechtsmittelbehörde ist gemäß § 157 in Verbindung mit § 115 FinStrG verpflichtet, bei Erlassung der Beschwerdeentscheidung auf die während des Rechtsmittelverfahrens festgestellten Tatsachen Bedacht zu nehmen (VwGH 16.2.1994, 93/13/0256). Auf Grund der vorgelegten Beweismittel ist daher entgegen der Darstellung im Einleitungsbescheid im vorliegenden Fall von einer steuerfreien Ausfuhrlieferung auszugehen.

Zur Begründung des Verdachtes der wissentlichen Vorgangsweise des Bf. wird im angefochtenen Bescheid weiters auf den Umstand hingewiesen, dass die Ausfuhrlieferung mit zwei gesonderten Rechnungen fakturiert wurde.

In der Tat ist die Vorgangsweise des Bf. (Aufteilung einer einheitlichen Leistung auf zwei Rechnungen) nur verständlich, wenn man sie als Tatbeitrag zu einem in Kroatien geplanten Finanzvergehen, nämlich der Verkürzung der (kroatischen) Einfuhrumsatzsteuer durch die Nichtvorlage der zweiten Rechnung über die Sonderausstattung, beurteilt.

Dieser Sachverhalt wurde dem Bf. im Einleitungsbescheid aber nicht zur Last gelegt.

Dem Bf. wurde vielmehr vorgeworfen, in der Umsatzsteuervoranmeldung für März 2008 eine Abgabengutschrift zu hoch geltend gemacht und, da die Voranmeldung vor der Erlassung des Festsetzungsbescheides vom 26. Juni 2008 am Abgabenkonto nicht verbucht wurde, versucht zu haben, eine Verkürzung an Umsatzsteuer für den Zeitraum März 2008 zu bewirken.

Der objektive Tatbestand des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ist im vorliegenden Fall erfüllt, weil das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 25. Februar 2009 die aus dem Ankauf des Fahrzeugs resultierende Vorsteuer in der Höhe von 8.520,00 € im Hinblick auf § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 idF des AbgSiG 2007, BGBl I 2007/99, nicht anerkannt hat.

Der Verdacht, der Bf. habe das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen, hat sich aber nicht nur auf den objektiven, sondern auch auf den subjektiven Tatbestand zu erstrecken.

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.

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).

Da der Bf. eine Ausfuhrlieferung getätigt hat, konnte er – aus seiner Sicht – die ihm von der Firma J für das Fahrzeug in Rechnung gestellte Vorsteuer in der Umsatzsteuervoranmeldung März 2008 geltend machen.

Wie bereits ausgeführt, hat der Bf. zwei Ausgangsrechnungen in der offenkundigen Absicht ausgestellt, seinem Geschäftspartner die Hinterziehung von Eingangsabgaben in Kroatien zu ermöglichen. Es bestehen jedoch Zweifel, dass dem Bf. bekannt war, dass diese im allgemeinen Geschäftsverkehr häufig geübte Praxis der Niedrigfakturierung im Fall von Ausfuhrlieferungen zum Zwecke der Umsatzsteuerersparnis des Geschäftspartners zu der für

den Bf. finanziell gravierenden Folge der Nichtanerkennung der Vorsteuer führt, zumal auch die Abgabenbehörde die Vorsteuer erst in der Berufungsvorentscheidung vom 26. Juni 2009 nicht anerkannt hat und die Regelung des § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 in der Fassung des AbgSiG 2007, BGBl I 2007/99, wonach das Recht auf Vorsteuerabzug entfällt, wenn die Lieferung an einen Unternehmer ausgeführt wird, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, erst mit 1. Jänner 2008 und somit nicht einmal drei Monate vor dem Fahrzeugverkauf in Kraft getreten ist.

Die im Einleitungsbescheid als Begründung für wissentliche Vorgangsweise angeführten Widersprüche und Ungereimtheiten beim gegenständlichen Fahrzeugverkauf beziehen sich daher nach Ansicht der erkennenden Behörde auf die in Kroatien zu entrichtenden Eingangsabgaben, die, wie bereits ausgeführt, nicht Gegenstand dieses Verfahrens sind, nicht aber auf die in der Umsatzsteuervoranmeldung für März 2008 geltend gemachte Vorsteuer. Dass es dem Bf. geradezu darauf angekommen ist, zu Unrecht die Vorsteuer von 8.520,00 € aus dem Fahrzeugankauf im Inland geltend zu machen, und er daher als Täter des ihm vorgeworfenen Finanzvergehens nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG in Frage kommt, kann weder aus der Aktenlage noch aus seinem Verhalten in einem für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ausreichendem Maß geschlossen werden.

Da somit hinsichtlich der dem Bf. angelasteten Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG keine ausreichenden Verdachtsgründe im Hinblick auf die subjektive Tatseite vorliegen, war der angefochtene Bescheid aufzuheben.

Graz, am 20. April 2009