



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Finanzstrafsenat 3

GZ. FSRV/0034-W/06

## Beschwerdeentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 3, HR Dr. Michaela Schmutzer, in der Finanzstrafsache gegen J.S., vertreten durch Hopmeier und Wagner Rechtsanwälte OEG, 1010 Wien, Rathausstr. 15, über die Beschwerde des Beschuldigten vom 8. Februar 2006 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten vom 16. Jänner 2006, SN 1,

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 16. Jänner 2006 hat das Finanzamt Lilienfeld St. Pölten als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer (Bf.) zur SN 1 ein Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser im Amtsbereich des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Zeitraum 1-12/2002 in der Höhe von € 6.146,00 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und hiemit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes begangen hat.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 8. Februar 2006, in welcher vorgebracht wird, dass der Bf. am 20. Oktober 2000 einen Schlaganfall erlitten habe, wodurch sein Gesundheitszustand erheblich beeinträchtigt gewesen

sei. Dadurch habe sich auch seine finanzielle Situation stetig verschlechtert, was schließlich am 19. April 2005 zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Bf. geführt habe.

Richtig sei, dass der Bf. die rechtzeitige Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen für 1-12/2002 innerhalb der gesetzlichen Frist bis 31. März 2003 aus gesundheitlichen Gründen versäumt habe.

Dies habe jedoch keinesfalls eine Verkürzung von Vorauszahlungen in der Höhe von € 6.146,00 bewirkt. Die Besteuerungsgrundlagen seien gemäß § 184 BAO – bei weitem überhöht – mit € 70.000,00 festgesetzt worden.

Am 16. November 2004 sei eine Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2002 eingereicht worden, die antragsgemäß verbucht worden sei und eine Gesamtzahllast in der Höhe von € 11.186,72 offen gelegt habe.

Die Begründung des Einleitungsbescheides stehe nicht im Einklang mit der bezughabenden Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Die Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages sei unrichtig erfolgt, es ergebe sich lediglich ein Betrag von € 6.136,12.

Aus dem bloßen Faktum, dass der Beschuldigte „bereits seit Jahrzehnten Unternehmer“ ist, werde der Verdacht gezogen, dass Wissentlichkeit gegeben sei.

Die Begründung lasse auch nicht erkennen, warum der Beruf des Beschuldigten (Handel mit KFZ Zubehör) besondere Kenntnisse im Umsatzsteuerrecht nahe legen solle, beziehe sich die Begründung hier rein auf den subjektiven Tatbestand.

Hinsichtlich des objektiven Tatbestandes nach § 33 Abs.2 lit. a FinStrG fehle jeder Anhaltspunkt in der Begründung. Tatzeit und Tatort seien nicht zu entnehmen.

Zur Erfüllung des Tatbestandes des § 33 FinStrG müsse außer dem „Bewirken“, also außer einem zu einer Verkürzung führenden Verhalten, eine Abgabe auch tatsächlich verkürzt worden sein. Die Abgabenhinterziehung stelle sich daher als Erfolgsdelikt dar. Die bloße Gefährdung der Erhebung einer Abgabe sei nicht strafbar.

Voraussetzung sei ein Kausalzusammenhang zwischen Verletzung einer Wahrheits- oder Offenlegungspflicht und der Beeinträchtigung der betroffenen Abgabe.

Die Verkürzung der Umsatzsteuer müsse dem Beschuldigten als steuerunehrliches Verhalten zugerechnet werden können.

Zur subjektiven Tatseite werde ergänzt, dass das rein passive Verhalten des Bf. keinesfalls den Vorsatz eingeschlossen habe, dadurch eine Abgabenverkürzung herbeizuführen.

Auf Grund seines Gesundheitszustandes sei es dem Bf. nicht möglich gewesen abzuschätzen, welche Konsequenzen die nicht rechtzeitige Abgabe von dem § 21 entsprechenden Voranmeldungen nach sich ziehe.

Ein allfälliges Verschulden sei geringfügig und die Tat habe keine, in eventu unbedeutende Folgen nach sich gezogen.

Allenfalls könne dem Bf. Fahrlässigkeit zum Vorwurf gemacht werden, dass er es verabsäumt habe einen Steuerberater mit der Wahrnehmung der Agenden zu betreuen. Jede weitere finanzielle Belastung hätte jedoch den notwendigen Unterhalt des Bf. gefährdet, daher sei es ihm nicht möglich gewesen, einen professionellen Parteivertreter zu beauftragen.

Wenn aus dem rein passiven Verhalten des Bf. bedingter Vorsatz abgeleitet werden könnte, liegen ungünstigstenfalls eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG vor.

In keinem Fall habe der Bf. ein Delikt vollendet, da das Finanzamt eine Schätzung vorgenommen habe.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 7. Juni 1973, ZI 1859/71 stelle die Bekanntgabe des geschuldeten Betrages einen Strafausschließungsgrund dar. Da der Beschuldigte mit der Umsatzsteuererklärung den geschuldeten Betrag bekannt gegeben habe, wäre von der Einleitung abzusehen gewesen.

Bei Schätzung von Besteuerungsgrundlagen sei das Parteiengehör zu wahren, dies habe die Abgabenbehörde verabsäumt und somit das Recht des Bf. auf Parteiengehör verletzt.

Es werde daher der Antrag auf Einstellung des Finanzstrafverfahrens in eventu auf Absehen von einer weiteren Durchführung und Verhängung einer Strafe nach § 25 FinStrG gestellt.

Der Beschwerde wurden Krankenunterlagen des Bf. darunter ein Bericht der Klinik Bad Pirawarth beigelegt.

Zudem wurde ein Antrag auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung gestellt, über den die Finanzstarbehörde erster Instanz mit Bescheid vom 23. März 2006 abweislich entschieden hat.

### ***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

*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 § 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.*

Die Finanzstrafbehörde erster Instanz nahm die Nachreichung einer bisher nicht einbekannte Zahllast ausweisende Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2002 nach Schätzung der Besteuerungsgrundlagen durch die Abgabenbehörde zum Anlass, um gegen den Bf. ein Finanzstrafverfahren einzuleiten. Der strafbestimmende Wertbetrag ergibt sich aus der Differenz zwischen den mittels Umsatzsteuervoranmeldungen bekannt gegebenen Zahllasten und der tatsächlichen Umsatzsteuerzahllast für das Jahr 2002 laut eingereichter Jahreserklärung.

*Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr gemäß §§ 80 oder 81 zukommenden Verständigungen und Mitteilungen darauf zu prüfen, ob genügend 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.*

*Gemäß § 82 Abs. 1 in Verbindung mit § 83 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz, sofern genügend Verdachtsgründe für die Einleitung wegen eines Finanzvergehens gegeben sind, das Finanzstrafverfahren einzuleiten.*

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens, wenn gegen den Verdächtigen genügend 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 (s. Erk. vom 8.2.1990, Zl. 89/16/0201, Erk. v. 5.3.1991, Zl. 90/14/0207 und Erk. v. 18.3.1991, Zl. 90/14/0260).

Geht es doch bei der Prüfung, ob tatsächlich genügend Verdachtsgründe gegeben sind, nicht darum, schon jetzt die Ergebnisse des förmlichen Untersuchungsverfahrens gleichsam vorwegzunehmen, sondern lediglich darum, ob die bisher der Finanzstrafbehörde bekannt gewordenen Umstände für einen Verdacht ausreichen oder nicht.

*Gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz 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.*

*Nach § 160 Abs. 2 FinStrG ist über Beschwerden ohne mündliche Verhandlung zu entscheiden.*

*Gemäß § 21 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweit folgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung 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 des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Als Voranmeldung gilt auch eine*

*berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen Tag eingereicht wird. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.*

Aus den Kontoauszügen ist ersichtlich, dass für das Jahr 2002 die Voranmeldungen für die Monate 1-11/2002 fristgerecht eingereicht und auch ordnungsgemäß die gemeldeten Zahllasten beglichen wurden. Für den Monat 12/2002 wurde keine Umsatzsteuervoranmeldung eingereicht und auch keine Zahllast entrichtet.

Wegen Nichtabgabe einer entsprechenden Jahresumsatzsteuererklärung für das Jahr 2002 wurde am 13. Juli 2004 eine Schätzung mit € 70.000,00 vorgenommen. Die vorgelegte, vom Bf. persönlich unterfertigte,

Umsatzsteuerjahreserklärung 2002 weist eine Gesamtzahllast von € 11.186,72 aus, demnach wurde ein Betrag von € 6.146,12 nicht entsprechend den Bestimmungen des § 21 des Umsatzsteuergesetzes gemeldet und entrichtet, wobei dieser Betrag spätestens mit der Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat Dezember 2002, also am 15. Februar 2003 bei dem zuständigen Finanzamt zu melden gewesen wäre, eine Fälligkeit 31.3.2003 für Voranmeldungen des Jahres 2002 ist dem Umsatzsteuergesetz fremd.

Das Vorbringen, im Rahmen des Schätzungsverfahrens sei das Parteiengehör nicht gewahrt worden, erweist sich gleichfalls als unrichtig. Der Erklärungsversand erfolgte am 17. Dezember 2002. Am 5. August 2003 erging erstmals eine Erinnerung mit der Aufforderung die Jahreserklärung umgehend nachzureichen. Eine weitere Erinnerung mit Androhung eines Zwangsstrafe erfolgte am 24. September 2003, sodann wurde am 17. November 2003 eine erste Zwangsstrafe von € 270,00 festgesetzt und nach einem neuerlichen Mahnverfahren am 15. Jänner 2004 eine weitere Zwangsstrafe von € 500,00. Am 12. März 2004 wurde die Schätzung angedroht und am 13. Juli 2004 ein Schätzungsbescheid erlassen.

*Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung soweit sie nicht ermittelt oder berechnet werden können diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.*

*Abs. 2 Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.*

*Abs.3 Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.*

Die Abgabenbehörde war nach § 184 BAO zur Schätzung der Jahresumsatzsteuerzahllast 2002 berechtigt.

Der objektive Tatverdacht wurde jedoch zu Gunsten des Bf. ohnehin mit der Höhe der selbst einbekannten nicht fristgerecht gemeldeten oder entrichteten Zahllast angenommen, da die Nachreichung der Erklärung zu einer Korrektur des Abgabenkontos führte.

*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.*

*Abs. 2 War 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 Abgaben- oder Monopolvorschriften 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.*

*Abs. 3 Straffreiheit tritt 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 oder die Entdeckung einer Tat, durch die Zollvorschriften verletzt wurden, unmittelbar bevorstand und dies dem Anzeiger bekannt war, oder 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.*

Dem Bf. war durch die Zustellung des Schätzungsbescheides bekannt, dass seine Tat entdeckt ist, der Nachreichung einer richtigen Jahreserklärung im Berufungsverfahren kann daher nicht mehr das Benefiz des Strafaufhebungsgrundes der Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG zukommen.

Werden unrichtige Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben und die Umsatzsteuervorauszahlungen zu niedrig entrichtet, stellt dieses Verhalten nur dann eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG dar, wenn der Täter in Bezug auf die Verwirklichung einer Umsatzsteuerverkürzung wider besseres Wissen gehandelt hat.

Der Täter muss wissen, dass er durch die Tathandlung den verpönten Erfolg bewirkt, dass er diesen auch anstrebt ist nicht gefordert. Dies ist in etwa auch der Fall, wenn der Abgabepflichtige die Tat deshalb begeht, weil ihm die liquiden Mittel zur Entrichtung der Selbstberechnungsabgaben fehlen (VwGH 29.1.2000, 99/12/0046).

Die Wissentlichkeit bezieht sich auf die Kenntnis der Zahlungsverpflichtung und der Fälligkeitstermine (Bewirken der Verkürzung), bezüglich des Unterbleibens der Meldungserstattung (Pflichtverletzung) genügt dolus eventualis.

Verkürzt wird die Abgabe nicht nur dann, wenn sie überhaupt nicht eingeht, sondern auch dann, wenn sie ganz oder teilweise dem Steuergläubiger nicht in dem Zeitpunkt zukommt, in dem er darauf gesetzlich Anspruch hatte.

Hat der Abgabepflichtige der gesetzlichen Vorschrift zuwider zum Zeitpunkt der monatlichen Fälligkeit der Steuer diese nicht entrichtet, ist in diesem Zeitpunkt die Verkürzung der Selbstbemessungsabgabe bewirkt und die strafgesetzlich verpönte Erfolg eingetreten (VwGH 22.10.1986, 83/13/0055).

Zur subjektiven Tatseite des Bf. ist nunmehr konkret festzustellen, dass ihm als langjährigem Geschäftsmann die gesetzlichen Termine und die Zahlungsverpflichtung für Selbstberechnungsabgaben unzweifelhaft bekannt waren. Mittels Voranmeldungen wurde nur unter 50 % der Jahreszahllast einbekannt, das ist eine Größenordnung bei der nach der allgemeinen Lebenserfahrung nicht von einem Versehen ausgegangen werden kann, es besteht auch nach Ansicht der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz der begründete Verdacht, dass der Bf. gewusst hat, dass er viel zu niedrige Einzahlungen leistet und, dass auch die erstatteten Meldungen nicht der Realität entsprechen.

Die gesundheitlichen Schwierigkeiten sind nicht geeignet ihn zu exculpieren, da nach dem Bericht der Klinik Bad Pirawarth vom 26. Jänner 2001 dem Bf. eine gute Aufmerksamkeit, Merkfähigkeit und ein gutes Gedächtnis attestiert wurden. Es waren keine Denkstörungen erhebbar. Die Finanzstrafbehörde erster Instanz ging nach ihren Anmerkungen im Strafakt dennoch zu Gunsten des Bf. davon aus, dass er im gesamten Jahr 2001 noch nicht wieder uneingeschränkt seinen Aufgaben nachkommen konnte und nahm davon Abstand ihm die verspätete Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen, die Anmeldungen für die Monate März bis Dezember 2001 wurden erst am 27. März 2002 nachgereicht, anzulasten. Der Betrieb wurde in den Jahren 2001 und 2002 in vollem Umfang weitergeführt, da sich in diesen Jahren ähnliche Umsatzsteuerjahreszahllasten ergaben wie in den Vorjahren. Wenn ein Betrieb geführt werden kann, hat der Unternehmer auch die Verpflichtung für die Einhaltung der steuerlichen Vorschriften Sorge zu tragen.

Die Strafbarkeit einer Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ist ausgeschlossen, wenn der Strafbarkeit infolge der nachfolgenden Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG wegen des gleichen Umsatzsteuerbetrages für denselben Zeitraum kein Hindernis entgegensteht, weil in einem solchen Fall 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, was auch für solche Fälle gilt, in denen sowohl die Abgabenverkürzung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG als auch jene nach § 33 Abs. 1 FinStrG durch Unterlassung der Einbringung der Umsatzsteuer-Voranmeldungen und der Jahresumsatzsteuererklärungen

bewirkt oder zu bewirken versucht wird (VwGH 30.1.2001, 2000/14/0109, Hinweis E 26.11.1997, 95/13/0040).

Der Verdacht der Verkürzung der Jahresumsatzsteuer im Versuchsstadium (§ 33 Abs.1, 3 lit. a i. V. 13 FinStrG) ist nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde nicht gegeben, da für die Jahre 1999 bis 2001 eine Betriebsprüfung stattgefunden hat, die am 6. August 2002 abgeschlossen wurde, die Umsatzlage im Vergleich zu den Vorjahren in etwa gleich geblieben ist und der Bf. selbst bei gänzlichem Untätigbleiben somit nicht mit einer zu niedrigen Schätzung rechnen konnte.

Im Straferkenntnis ist zu begründen, dass der Beschuldigte die Tat begangen hat, im Einleitungsbescheid muss lediglich begründet werden, dass die Annahme der Wahrscheinlichkeit solcher Umstände gerechtfertigt ist, aus denen nach der Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann (VwGH 28.9.2004, 2004/14/0014).

Der begründete Tatverdacht ist gegeben, nur in diesem Umfang bestand eine Prüfungsaufgabe der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz, eine abschließende Beurteilung betreffend Schuld und Strafe (finanzielle Schwierigkeiten, Schadensgutmachung sind für den Fall einer Bestrafung als Milderungsgründe zu berücksichtigen) wird nach Abschluss des Untersuchungsverfahrens durch die Finanzstrafbehörde erster Instanz zu erfolgen haben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. Juni 2007