



## Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, in der Finanzstrafsache gegen A, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 24. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Mürrzuschlag als Finanzstrafbehörde erster Instanz über die Einleitung des Strafverfahrens gemäß § 83 Abs. 2 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) vom 22. August 2008, StrNr. 2008,

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben.

Der angefochtene Einleitungsbescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

In der Eingabe vom 20. Mai 2001 gab der Beschwerdeführer (= Bf.) dem Finanzamt bekannt, er habe mit 1. Mai 2001 eine selbständige Tätigkeit begonnen und ersuchte um Zusendung der erforderlichen Formulare.

Im Zuge einer Nachschau stellte das Organ des Finanzamtes am 27. Juli 2001 fest, der Bf. erziele Umsätze aus einem Werkvertrag mit der M.KEG. Die Umsatzsteuer werde vom Bf. in den Rechnungen gesondert ausgewiesen.

Am 24. Juni 2008 erging an den Bf. ein Schreiben des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag als Finanzstrafbehörde erster Instanz folgenden Inhalts:

*Betrifft: Nichtentrichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen, Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen*

*Sehr geehrter Steuerzahler!*

*Aufgrund der Abfrage der Buchungsdaten vom 24.6.2008 besteht der Verdacht, dass Sie es als Abgabepflichtiger unterlassen habe, dem § 21 UStG 1994 entsprechend für die Zeiträume 1/2007 bis 4/2008 Voranmeldungen, in denen die zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) selbst zu berechnen ist, bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt fristgerecht einzureichen bzw. die nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen errechnete Vorauszahlung zur Gänze spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.*

*Des weiteren werden Sie aufgefordert, im Falle des Bestehens von Zahllasten, sich binnen 14 Tagen schriftlich zu rechtfertigen.*

Am 4. Juli 2007 sprach der Bf. auf Grund des Schreibens beim Finanzamt persönlich vor. Dabei wurde ihm mitgeteilt, dass er verpflichtet sei, Voranmeldungen einzureichen und Umsatzsteuerzahllasten spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Des Weiteren wurde eine Umsatzsteuerprüfung angekündigt und er darauf hingewiesen, dass er die Umsätze im Rahmen einer Selbstanzeige darlegen könne. Dies sei eventuell als strafrechtlicher Milderungsgrund zu werten.

Zu Beginn der vom Finanzamt am 10. Juli 2008 durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfung erstattete der Bf. Selbstanzeige betreffend die Nichtabgabe von Voranmeldungen bzw. der daraus zu entrichtenden Zahllasten für die Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume Jänner 2007 bis April 2008.

Mit den Bescheiden vom 11. Juli 2008 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für die Voranmeldungszeiträume 01-11/07 sowie für 01-02/08 am Abgabenkonto des Bf. mit 10.770,17 € bzw. 2.386,78 € fest.

Mit dem Bescheid vom 26. August 2008 leitete die Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Bf. ein Finanzstrafverfahren nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ein, weil der Verdacht bestehe, dass er vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung an Umsatzsteuer für 01-12/2007 und 01-02/2008 in der Höhe von 13.156,95 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe.

Begründend wurde ausgeführt, auf dem Abgabenkonto des Bf. sei der Umstand offensichtlich, dass dieser für die gegenständlichen Zeiträume weder Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben noch Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet habe.

In objektiver Hinsicht beruhten die Beträge auf den Feststellungen der Abgabenbehörde im Rahmen der Festsetzung von Abgaben bzw. im Rahmen von durchgeführten Prüfungsmaßnahmen. In subjektiver Hinsicht sei festzustellen, dass es zum Basiswissen jedes Unternehmers gehöre, dass Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. -vorauszahlungen bis spätestens 15. des Zweitfolgemonates abzugeben bzw. zu entrichten seien. Es sei daher von einer Vorsatztat auszugehen.

Eine Selbstanzeige sei in schriftlicher Form vor Prüfungsbeginn und somit rechtzeitig erstattet worden. Da eine Entrichtung der verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuer nicht erfolgt sei, könne der Selbstanzeige strafbefreiende Wirkung nicht zuerkannt werden.

In der am 24. September 2008 beim Finanzamt eingelangten Beschwerde bringt der Bf. vor, er habe, bevor Selbstanzeige erstattet worden sei, beim Finanzamt Leoben Informationen über die richtige Vorgehensweise für die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige eingeholt. Im Zuge der Umsatzsteuerprüfung sei ein mündliches Ratenzahlungsansuchen beim Prüfer gestellt worden, worauf er seitens des Prüfers die Zusage erhalten habe, dieses an die zuständige Stelle weiterzuleiten.

Da keine Reaktion des Finanzamtes auf dieses Ansuchen erfolgt sei, habe er am 11. August 2008 ein schriftliches Ansuchen auf Ratenzahlung eingebracht. Dieses sei mit Bescheid vom 13. August 2008 abgelehnt worden. Vom Finanzamt Leoben sei eine Zahlungsfrist bis 22. September 2008 gesetzt worden, innerhalb der die Abgabenschuldigkeiten auch entrichtet worden seien.

In einem gesonderten, beim Finanzamt am gleichen Tag eingelangten Schriftsatz bringt der Bf. weiters vor, es sei ihm nicht bewusst gewesen, dass die Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen ein Vergehen nach dem Finanzstrafgesetz darstelle. Er sei der Meinung gewesen, es genüge, die Umsatzsteuer einmal jährlich im Zuge der Umsatzsteuererklärung abzuführen, wie dies bei ihm auch in den letzten Jahren erfolgt sei.

Im Vorlagebericht vom 28. Oktober 2008 weist die Finanzstrafbehörde erster Instanz darauf hin, dass der vor Beginn der Umsatzsteuersonderprüfung erstatteten Selbstanzeige strafbefreiende Wirkung nicht zukomme, weil das Schreiben vom 24. Juni 2008 als Verfolgungshandlung anzusehen und die Tat zum Zeitpunkt der Selbstanzeige bzw. zum Zeitpunkt der Vorsprache des Bf. am 4. Juli 2008 im Finanzamt bereits entdeckt gewesen sei.

### ***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 (§ 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 Bf. 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 § 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.*

Unbestritten ist, dass der Bf. zu Beginn der abgabenbehördlichen Prüfung am 10. Juli 2008 eine Selbstanzeige hinsichtlich der Voranmeldungszeiträume Jänner 2007 bis April 2008 erstattet hat.

Aus den vorliegenden Buchungsabfragen des Abgabekontos des Bf., StNr. x, ist ersichtlich, dass die Umsatzsteuerzahllasten der Monate Jänner 2007 bis Februar 2008 (Festsetzungsbescheide vom 11. Juli 2008) den Abgabenvorschriften entsprechend und somit rechtzeitig im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG entrichtet wurden (Nachfrist 18. August 2008, Einbringung eines Zahlungserleichterungsansuchens am 11. August 2008, Entrichtung der gesamten Abgaben nach Abweisung des Zahlungserleichterungsansuchens innerhalb der Zahlungsfrist am 12. September 2008).

Im vorliegenden Fall ist jedoch zu prüfen, ob der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige die Bestimmungen des § 29 Abs. 3 FinStrG entgegenstehen:

*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.*

Das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren wird mit der ersten Verfolgungshandlung im Sinne des § 14 Abs. 3 FinStrG anhängig. Die (förmliche) "Einleitung des Strafverfahrens" nach

§ 82 Abs. 3 und § 83 FinStrG ist für dessen Anhängigkeit ohne rechtliches Gewicht (VwGH 29.4.1998, 98/16/0038).

Verfolgungshandlungen nach § 14 Abs. 3 FinStrG sind nur solche Akte, die nach ihrer Art und Bedeutung die Absicht des Gerichts oder der Finanzstrafbehörde erkennen lassen, den gegen eine bestimmte Person wegen einer bestimmten Tat bestehenden konkreten Verdacht auf eine in den Verfahrensvorschriften vorgesehene Weise zu prüfen. Dem behördlichen Akt muss insbesondere zu entnehmen sein, welche Tat der betreffenden Person zur Last gelegt wird, und die Verfolgungshandlung muss sich auf alle der Bestrafung zu Grunde liegenden Sachverhaltselemente beziehen. Unter den Begriff der Verfolgungshandlung fällt auch die Aufforderung zur schriftlichen Rechtfertigung (siehe VwGH 28.11.2007, 2007/15/0165).

Dem Bf. wurde im Schreiben vom 24. Juni 2008 lediglich mitgeteilt, dass für die angeführten Zeiträume Jänner 2007 bis April 2008 weder Voranmeldungen eingereicht, noch Vorauszahlungen geleistet worden seien. Nach der Aktenlage und dem Wortlaut des Schreibens (Arg.: „Des weiteren werden Sie aufgefordert, *im Falle des Bestehens von Zahllasten*, sich binnen 14 Tagen schriftlich zu rechtfertigen“) war der Finanzstrafbehörde erster Instanz zu diesem Zeitpunkt nicht bekannt, ob beim Bf. in den angeführten Monaten regelmäßig Umsatzsteuerzahllasten angefallen sind oder nicht. Da aber eine (nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG tatbestandsmäßige) Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen im Sinne des § 21 Abs. 1 UStG 1994 voraussetzt, 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) und aus der bloßen Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und der Nichtentrichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen nicht bereits auf eine Vorauszahlungsverpflichtung und damit auf die Verwirklichung eines Finanzvergehens im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG geschlossen werden kann, 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, stellt das Schreiben vom 24. Juni 2008 keine Verfolgungshandlung im Sinne des § 29 Abs. 3 lit. a FinStrG dar. Dieses diene vielmehr dazu, zunächst zu ermitteln, *ob* in diesen Monaten Zahllasten angefallen sind; daraus ergibt sich aber keine Absicht der Finanzstrafbehörde, den Bf. bereits wegen einer *bestimmten Tat* zu verfolgen (siehe OGH 9.11.2000, 15 Os 121/00).

Auch eine Tatentdeckung im Sinne des § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG liegt nicht vor.

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 vertypptes 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 im Schreiben vom 24. Juni 2008 geäußerte Auffassung, aus den Buchungsdaten sei ersichtlich, dass in den Monaten 1/2007 bis 4/2008 keine Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. keine Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet worden seien, kann daher – ohne weitere Hinweise, die, wie bereits ausgeführt, der Aktenlage jedoch nicht zu entnehmen sind – nicht als Tatentdeckung angesehen werden.

Eine Tatentdeckung ist auch nicht darin gelegen, dass dem Bf. im Zuge seiner Vorsprache im Finanzamt am 4. Juli 2008 mitgeteilt wurde, er sei verpflichtet, Voranmeldungen einzureichen und Umsatzsteuerzahlungen spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Auch aus der allgemeinen Ankündigung einer Umsatzsteuerprüfung sowie in der Belehrung, es bestehe die Möglichkeit der Darlegung der Umsätze im Rahmen einer Selbstanzeige, ist zu schließen, dass dem Bf. nicht mitgeteilt wurde, ob und in welcher Form der Verdacht der Begehung eines Finanzvergehens und/oder einer Abgabenverkürzung besteht.

Der vom Bf. rechtzeitig vor Beginn der Umsatzsteuersonderprüfung am 10. Juli 2008 erstatteten Selbstanzeige kommt somit strafbefreiende Wirkung zu.

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).

Die Feststellung der subjektiven Tatseite beruht selten auf sinnlich wahrnehmbaren Vorgängen, sondern vielmehr meist auf Schlussfolgerungen (OGH 10.3.1992, 14 Os 15/92).

Aus der Aktenlage geht hervor, dass der Bf. in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen (01-12/2007 und 01-02/2008) weder Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben noch Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet hat. Der Bf. führt dazu in der Eingabe vom 24. September 2008 aus, er sei der Meinung gewesen, es genüge, die Umsatzsteuer einmal jährlich im Zuge der Umsatzsteuererklärung abzuführen, wie dies bei ihm auch in den letzten Jahren erfolgt sei.

Tatsächlich hat der Bf. auch in den Jahren 2004, 2005 und 2006 weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet, sondern die Umsatzsteuer im Zuge der Jahreserklärungen offen gelegt und entrichtet. Berücksichtigt man weiters, dass der Bf. seitens der Abgabenbehörde nie zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen aufgefordert wurde sowie im Zuge der Vorsprache am 4. Juli 2008 über seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen aufgeklärt werden musste und diese nach der Aktenlage seither pünktlich erfüllt, kann das Vorbringen des Bf., er habe von der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des UStG 1994 entsprechenden Umsatzsteuervoranmeldungen nicht ausreichend Kenntnis gehabt, nicht als unglaublich bezeichnet werden. Zumindest bestehen angesichts des nach außen getretenen Verhalten des Bf. begründete Zweifel, dass es ihm geradezu darauf angekommen ist, im verfahrensgegenständlichen Zeitraum durch die Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen (vorläufig) Umsatzsteuer zu hinterziehen.

Hinsichtlich der dem Bf. angelasteten Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG liegen daher auch keine ausreichenden Verdachtsgründe im Hinblick auf die für den Verdacht geforderte subjektive Tatseite der Wissentlichkeit des Verkürzungseintritts vor, sodass der angefochtene Bescheid auch aus diesem Grund aufzuheben war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 10. April 2009