



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Finanzstrafsenat 1

GZ. FSRV/0014-I/09

Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, Mag. Peter Maurer, in der Finanzstrafsache gegen Bf., wegen Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 30. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 1. April 2009, StrNr. X, über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG

zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird teilweise und insoweit Folge gegeben, als
- a) im Spruch des angefochtenen Bescheides die Wortfolge "Erstellung unvollständiger Voranmeldungen bei gleichzeitiger unvollständiger Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen sowie" aufgehoben wird,
 - b) der angefochtene Bescheid hinsichtlich der Zeiträume 01-12/2005 und 03/2008 aufgehoben wird und
 - c) der strafbestimmende Wertbetrag auf € 22.631,84 herabgesetzt wird.
- II. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 1. April 2009 hat das Finanzamt Innsbruck als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer zur StrNr. X ein finanzstrafbehördliches Untersuchungs-

verfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser im Amtsbereich des Finanzamtes Innsbruck als verantwortlicher Einzelunternehmer (StNr. Z) fortgesetzt vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur ordnungsgemäßen Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldungen, nämlich durch die Erstellung unvollständiger Voranmeldungen bei gleichzeitiger unvollständiger Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen sowie Nichtentrichtung/Nichtabgabe von Umsatzsteuervorauszahlungen/Voranmeldungen betreffend die Zeiträume 01-12/2005, 03/2008 und 04-09/2008 Verkürzungen an Umsatzsteuer im Gesamtbetrag von € 30.943,83 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe. Er habe hiermit Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 30. April 2009, in welcher im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Der Tatvorwurf sei unrichtig. Der Beschwerdeführer sei durch Umstellung von Software / Buchhaltungsprogramm überfordert gewesen und habe nur unrichtige Zahlen ausdrucken können, die er dem Finanzamt nicht habe vorlegen können. Eine U30 habe er in dem Programm nicht finden können. Es sei richtig, dass er die Umsatzsteuer nicht richtig abgeführt habe, aber vorsätzlich habe er nie gehandelt. Ihm sei auch nicht bewusst gewesen, dass wegen Nichtabgabe der USt-Voranmeldung ein Strafverfahren eingeleitet werde. Er sei der Meinung gewesen, beim Jahresabschluss 2008 die restliche Umsatzsteuer auszugleichen. Da er keinen Steuerberater habe und aus Kostengründen sich betrieblich auch keinen leisten könne, sei er zuwenig informiert gewesen und bitte, dies zu berücksichtigen.

Zur Umsatzsteuer 01-12/2005 (Jahresveranlagung) habe er den Fehler seinerseits finden können. Es sei ein neues Betriebsfahrzeug 2005 mit Vorsteuerabzug gekauft worden. Diese sei von ihm mir bei der Zahlung der Umsatzsteuer abgezogen worden, aber die Vorsteuer sei aus Versehen nicht gebucht worden. Er ersuche darum, die Vorsteuer von 2005 [im Jahr] 2008 geltend zu machen. Es seien Fehler passiert, er habe aber nie vorsätzlich und wissend gehandelt.

Er habe auch eine Betriebsprüfung bis 2005 gehabt, diese hätte nur einen Mangel festgestellt, dass er kein Wareneingangsbuch führe, dies sei nachgearbeitet und vorgelegt worden.

Er habe 2008 ein zu hohes Lager mit Campingartikel angeschafft und plötzlich sei der Kunde ausgeblieben (Wirtschaftskrise), deshalb habe er Zahlungsschwierigkeiten gehabt. Mit dem Lagerabbau 2009 würde er der Zahlung nachkommen.

Bereits bezahlte Umsatzsteuer 2008:

25.08.2008 € 7.000,00

14.04.2009 € 3.000,00

25.03.2009 € 3.000,00

Bei FinanzOnline habe er den Betrieb angemeldet und werde in Zukunft seinen Pflichten nachkommen. Er sei seit 27 Jahren Unternehmer und habe immer seine Steuern bezahlt.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr zukommenden Mitteilungen und Verständigungen daraufhin zu prüfen, ob genügende Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind. Das Gleiche gilt, wenn sie z.B. aus eigener Wahrnehmung vom Verdacht eines Finanzvergehens Kenntnis erlangt. Ergibt diese Prüfung, dass die Durchführung des Strafverfahrens nicht in die Zuständigkeit des Gerichtes fällt, so hat die Finanzstrafbehörde das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren einzuleiten. Gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG ist die Einleitung des Strafverfahrens aktenkundig zu machen und der Verdächtige von der Einleitung unter Bekanntgabe der ihm zur Last gelegten Tat sowie der in Betracht kommenden Strafbestimmung zu verständigen. Die Verständigung bedarf eines Bescheides, wenn das Strafverfahren wegen Verdachts eines vorsätzlichen Finanzvergehens, ausgenommen einer Finanzordnungswidrigkeit, eingeleitet wird (§ 83 Abs. 2 FinStrG).

Aus dem Vorgesagten ergibt sich, dass anlässlich der Einleitung des Finanzstrafverfahrens keine endgültigen Lösungen, sondern nur Entscheidungen im Verdachtsbereich zu treffen sind. Die endgültige Sachverhaltsklärung und abschließende rechtliche Beurteilung sind vielmehr dem Untersuchungsverfahren und der abschließenden Entscheidung (Strafverfügung, Erkenntnis, Einstellungsbescheid) vorbehalten (siehe z.B. VwGH 26.1.1995, 94/16/0226).

Hinsichtlich des Begriffes Verdacht hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass ein Verdacht nur aufgrund von Schlussfolgerungen aus Tatsachen entstehen kann. Ein Verdacht bestehe sohin, wenn hinreichende tatsächliche Anhaltspunkte die Annahme der Wahrscheinlichkeit des Vorliegens von bestimmten Umständen rechtfertigen (VwGH 25.5.1992, 92/15/0061).

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 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Guthchriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

Für die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG wird bezüglich der Pflichtverletzung Vorsatz (bedingter Vorsatz im Sinne des § 8 Abs. 1, 2. Halbsatz FinStrG genügt) und betreffend den Verkürzungserfolg Wissentlichkeit vorausgesetzt. 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 Verkürzung einer Abgabe ist schon dann bewirkt, wenn die Abgabe dem anspruchsberechtigten Abgabengläubiger, von den Fällen der Zahlungserleichterung abgesehen, nicht oder nicht zu dem Zeitpunkt zufließt, in dem sie dieser nach den Abgabenvorschriften zu erhalten hat. Der Begriff der Verkürzung umfasst daher grundsätzlich jede Beeinträchtigung einer Abgabe in Bezug auf Höhe und Fälligkeit. Die Abgabenverkürzung braucht zur Tatbestandsverwirklichung keine dauernde zu sein (vgl. dazu Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, Rz. 26 zu § 33 FinStrG mit weiteren Nachweisen). Gerade bei dem hier in Rede stehenden Tatbestand im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG stellt die bloß vorübergehende Erlangung eines Steuervorteils den Regelfall dar (VwGH 3.5.2000, 98/13/0242).

Der Beschwerdeführer ist seit 1981 unternehmerisch tätig. Er betreibt in ABC als Einzelunternehmer im Rahmen einer Kfz-Werkstätte das Handels- und Kfz-Dienstleistungsgewerbe sowie das Gewerbe eines Kfz-Abschleppdienstes und war in den gegenständlichen Zeiträumen für die abgabenrechtlichen Belange seines Unternehmens verantwortlich.

1. Zu den Zeiträumen 01-12/2005:

Mit der am 27. Juli 2006 eingebrachten Umsatzsteuererklärung für 2005 wurde die Umsatzsteuerrestschuld mit € 0,00 bekannt gegeben. Nach dem Umsatzsteuerbescheid für 2005 vom 2. August 2006 belief sich die Umsatzsteuer auf € 16.461,77 und die Umsatzsteuernachforderung für diesen Zeitraum tatsächlich auf € 4.469,50.

Bei einer beim Beschwerdeführer zu AB-Nr. Y1 durchgeführten Außenprüfung für die Zeiträume 2005 bis 2007 wurde (unter anderem) festgestellt, dass am 20. Juli 2005 ein Kfz angeschafft wurde. Die betreffende Vorsteuer in Höhe von € 4.474,51 wurde bislang nicht geltend gemacht. Diese Vorsteuer wurde vom Prüfer als zusätzliche Vorsteuer für 2005 anerkannt (vgl. Tz. 2 des Berichtes über die Außenprüfung zu AB-Nr. Y1 vom 21. April 2010).

Aufgrund der Prüfungsfeststellungen wurde das Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für 2005 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und die Umsatzsteuer für 2005 mit € 15.402,44 festgesetzt. Die übrigen im Zuge dieser Prüfung getroffenen Feststellungen, die zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage führten, sind finanzstrafrechtlich nicht relevant

(siehe dazu auch den Vermerk des Leiters der Strafsachenstelle auf dem oben angeführten Bericht über die Außenprüfung).

Da die gegenständliche Nachforderung hinsichtlich der Jahresumsatzsteuer für 2005 – wie schon in der Beschwerdeschrift zutreffend dargelegt – darauf beruhte, dass eine dem Beschwerdeführer zu Recht zustehende Vorsteuer offenkundig versehentlich nicht entsprechend geltend gemacht und dies bei der angeführten Außenprüfung berichtigt wurde, bestehen keine Verdachtsmomente, dass hier vorsätzlich eine Verkürzung von Umsatzsteuer bewirkt wurde.

In diesem Umfang war der Beschwerde daher Folge zu geben und der angefochtene Einleitungsbescheid hinsichtlich der Zeiträume 01-12/2005 aufzuheben. Da somit kein Tatvorwurf dahingehend verbleibt, dass der Beschwerdeführer unrichtige Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht hätte (die für 03-09/2008 abgegebenen Erklärungen waren zwar verspätet, inhaltlich aber zutreffend), war im Spruch des angefochtenen Bescheides auch die Wortfolge "Erstellung unvollständiger Voranmeldungen bei gleichzeitiger unvollständiger Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen sowie" aufzuheben.

2. Zu den Zeiträumen 03-09/2008:

Für die Zeiträume März bis September 2008 hätte der Beschwerdeführer jeweils bis zum 15. Tag des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates die Vorauszahlungen an Umsatzsteuer zu entrichten bzw. entsprechende Voranmeldungen einzureichen gehabt. Dies hat er unterlassen.

Beim Beschwerdeführer wurde zu AB-Nr. Y2 eine Außenprüfung für die Zeiträume 01-11/2008 durchgeführt. Vor Prüfungsbeginn hat er am 19. Jänner 2009 eine Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG erstattet und dem Prüfer die Umsatzsteuervoranmeldungen für diese Zeiträume übergeben, aus welchen sich (neben Gutschriften für Jänner und Februar 2008)

Umsatzsteuervorauszahlungen für März 2008 von € 3.716,71, für April 2008 von € 4.759,02, für Mai 2008 von € 6.421,17, für Juni 2008 von € 4.273,71, für Juli 2008 von € 4.525,68, für August 2008 von € 4.592,20 und für September 2008 von € 1.995,22, in Summe somit von € 30.283,74 ergaben. Die Umsatzsteuern für März bis September 2008 wurden dem Beschwerdeführer erklärungsgemäß mit Bescheiden über die Festsetzung der Umsatzsteuer für diese Zeiträume jeweils vom 13. Februar 2009 vorgeschrieben.

Aufgrund dieser Feststellungen besteht der Verdacht, dass der Beschwerdeführer für die Zeiträume März bis September 2008 Verkürzungen an Umsatzsteuer in einer Gesamthöhe von € 30.283,74 bewirkt und hiemit den objektiven Tatbestand des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG verwirklicht hat.

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 (z.B. VwGH 7.7.2004, 2003/13/0171). Da der Beschwerdeführer die gegenständlichen Zahllasten – wenn auch verspätet – selbst bekannt gegeben hat, liegt kein Verdacht auf eine Hinterziehung der Jahresumsatzsteuer für 2008 vor. Die Vorinstanz ist daher zutreffenderweise vom Tatverdacht nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG (und nicht etwa nach § 33 Abs. 1 FinStrG) ausgegangen.

Zu der bei Beginn der Außenprüfung zu AB-Nr. Y2 erstatteten Selbstanzeige ist Folgendes auszuführen:

Gemäß § 29 Abs. 1, 1. Satz 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). War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmefall verbunden, so tritt gemäß § 29 Abs. 2, 1. Satz FinStrG 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.

In den Fällen einer zusammengefassten Verbuchung der Gebarung sind Zahlungen und sonstige Gutschriften (grundsätzlich) auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen (vgl. § 214 Abs. 1 BAO). Auf dem Abgabenkonto des Beschwerdeführers, StNr. Z, wurden die sich aus den Umsatzsteuervoranmeldungen für Jänner und Februar 2008 ergebenden Gutschriften (in Summe € 7.920,64) am 13. Februar 2009 verbucht. Diese Gutschriften wurden von der Vorinstanz mit dem zu diesem Zeitpunkt bestehenden Saldo von € 4.572,46 verrechnet und die verbleibende Differenz als rechtzeitige Entrichtung im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG betrachtet; auf dieser Grundlage wurde der strafbestimmende Wertbetrag hinsichtlich des Zeitraum 03/2008 auf € 369,03 vermindert.

Für das Wirksamwerden eines Überschusses ist erforderlich, dass der Unternehmer eine Voranmeldung abgibt. Eine Gutschrift (bzw. ein bescheidmäßig festgesetzter Überschuss) wirkt auf den Tag deren Einreichung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück (§ 21 Abs. 1, erster Unterabsatz letzter Satz UStG 1994, § 21 Abs. 3 vorletzter Satz UStG 1994).

Somit ist für die Wirksamkeit des Überschusses hinsichtlich Jänner und Februar 2008 in Höhe von € 7.920,64 nicht der Zeitpunkt deren Verbuchung auf dem Abgabenkonto (13. Februar 2009), sondern der Zeitpunkt der Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen maßgeblich, somit der 19. Jänner 2009. Mit dem Überschuss sind die zu diesem Zeitpunkt auf dem Abgabenkonto bestehenden Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen. Diese haben € 268,74 betragen, sodass der Differenzbetrag von € 7.651,90 als rechtzeitige Entrichtung im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG zu werten ist. Darüber hinausgehende für die Selbstanzeige relevante Entrichtungen sind nicht erfolgt.

Dies bedeutet im Ergebnis, dass hinsichtlich des Zeitraumes 03/2008 die Zahllast in Höhe von € 3.716,74 rechtzeitig (§ 29 Abs. 2 FinStrG) entrichtet wurde. Da die Selbstanzeige für diesen Zeitraum zur Gänze strafbefreiende Wirkung entfaltet, war der angefochtene Bescheid hinsichtlich dieses Tatzeitraumes aufzuheben. Für den Zeitraum 04/2008 vermindert sich der strafbestimmende Wertbetrag um € 3.935,16 – dieser Betrag ist noch von der rechtzeitigen Entrichtung umfasst – auf € 823,86. Die Zeiträume 05-09/2008 bleiben unverändert (in Summe € 21.807,98), sodass der strafbestimmende Wertbetrag für 04-09/2008 insgesamt € 22.631,84 beträgt.

Der angefochtene Bescheid war daher auch hinsichtlich des Zeitraumes 03/2008 aufzuheben und der strafbestimmende Wertbetrag für die verbleibenden Tatzeiträume auf insgesamt € 22.631,84 herabzusetzen.

Es ist in Unternehmerkreisen allgemein bekannt und bedarf keines steuerlichen Spezialwissens, dass die erzielten Umsätze der Finanzbehörde fristgerecht zu erklären bzw. entsprechende Umsatzsteuervorauszahlungen zu leisten sind. Dass dies auch der Beschwerdeführer gewusst hat, ergibt sich schon aus den in den Vorperioden von ihm selbst unterfertigten Umsatzsteuervoranmeldungen. Da er trotz dieser Kenntnisse über mehrere Monate hinweg seinen diesbezüglichen Verpflichtungen nicht nachgekommen ist, besteht der Verdacht, dass er dahingehend zumindest bedingt vorsätzlich gehandelt hat. Ebenso hat er zweifelsfrei gewusst, dass in den gegenständlichen Zeiträumen konkrete Umsatzsteuerzahllasten angefallen sind, welche er aber nicht rechtzeitig erklärt hat. Damit bestehen hinreichende Anhaltspunkte, dass der Beschwerdeführer auch die subjektive Tatseite des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG verwirklicht hat. Die genaue Höhe der hinterzogenen Abgaben muss vom Vorsatz nicht umfasst sein.

Der Umstand, dass der Beschwerdeführer – so sein Beschwerdevorbringen – durch die Umstellung des Buchhaltungsprogramms überfordert war, stellt keine Rechtfertigung dafür dar, dass er über Monate hinweg seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen (§ 21 UStG 1994) ignoriert hat. Wenn der Beschwerdeführer vorbringt, nicht gewusst zu haben, dass aufgrund

der Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen ein Strafverfahren eingeleitet werde, so impliziert auch dies, dass ihm die grundsätzliche Verpflichtung bekannt war. Ein bloßer Irrtum über die Strafbarkeit eines Verhaltens ist finanzstrafrechtlich unbeachtlich.

Wenn in der Beschwerdeschrift schließlich auf die Zahlungsschwierigkeiten des Beschwerdeführers verwiesen wird, so ist dazu zu bemerken, dass sich die Frage der Zahlungsunfähigkeit des Abgabenschuldners auf die Frage der Einbringlichkeit der Abgabenschuld reduziert, die hier unbeachtlich ist. Von der strafrechtlichen Haftung hätte sich der Beschwerdeführer durch Erfüllung seiner Offenlegungspflicht befreien können (vgl. VwGH 22.10.1997, 97/13/0113).

Die Einleitung des Finanzstrafverfahrens wegen des Verdachtes von Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG erfolgte damit in dem im Spruch ersichtlichen Umfang zu Recht.

Abschließend wird festgehalten, dass im Rahmen dieser Rechtsmittelentscheidung nur zu untersuchen war, ob für die Einleitung des Strafverfahrens ausreichende Verdachtsmomente gegeben waren. Die endgültige Beantwortung der Frage, ob der Beschwerdeführer Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen hat, bleibt dem Ergebnis des Untersuchungsverfahrens nach den §§ 115 ff FinStrG vorbehalten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 14. Oktober 2010