



Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates Linz 4, Hofrat Dr. Peter Binder, in der Finanzstrafsache gegen GW, Unternehmensberatung und Vermietung und Verpachtung, geb. am 19XX, whft. in A, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 und 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 8. Oktober 2009 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Hofrat Gottfried Buchroithner, als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 21. September 2009, StrNr. ,

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und der Spruch des angefochtenen Einleitungsbescheides wie folgt abgeändert:

Gegen den Beschwerdeführer (Bf.) wird das Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht besteht, er habe als Abgabepflichtiger im angeführten Finanzamtsbereich vorsätzlich A) durch die Einreichung unrichtiger Abgabenerklärungen für die Jahre 2000, 2001, 2002 und 2003, nämlich durch die Nichtbekanntgabe von bezogenen Vermittlungsprovisionen (2000) und erzielter Mieteinnahmen (2000, 2001, 2002 und 2003), somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, Verkürzungen an Einkommensteuer iHv 7.715,72 € (2000), sowie an Umsatzsteuer iHv 906,43 € (2000), 3.896,23 € (2001), 299,02 € (2002) und 1.143,41 € (2003), Verkürzungsbetrag insgesamt somit 13.960,81 €; bewirkt, sowie

B) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994) entsprechenden Voranmeldungen, eine Verkürzung von Umsatzsteuer für die Monate 01-12/2004 (4.351,21 €); 01-12/2005 (5.406,24 €); 02-12/2008 (3.810,23 €) und 01-03/2009 (101,41 €); Verkürzungsbetrag insgesamt somit 13.669,09 €, bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten

und dadurch Finanzvergehen gemäß § 33 Abs. 1 (Pkt. A) und Abs. 2 lit. a (Pkt. B) FinStrG begangen.

II. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 21. September 2009 hat das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Bf. zur StrNr. 1 ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser im Amtsbereich des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vorsätzlich A) durch Einreichung von unrichtigen Abgabenerklärungen, nämlich durch die Nichtbekanntgabe von Vermittlungsprovisionen betreffend T AG/R im Jahr 2000, durch die Nichtbekanntgabe von erzielten Mieteinnahmen in den Jahren 2000 bis 2003, sowie durch die unrechtmäßige Geltendmachung von Reisekosten im Jahr 2000 (C Kanada und C London), somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung von Einkommensteuer 2000 iHv 12.903,42 €; an Umsatzsteuer 2000 iHv 949,92 €; an Umsatzsteuer 2001 iHv 4.040,07 €; an Umsatzsteuer 2002 iHv 318,05 € und an Umsatzsteuer für 2003 iHv 1.208,38 €, zusammen somit 19.419,83 €, sowie B) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) für die Monate 01-12/2004, 01-12/2005, 2-12/2008 und 01-03/2009 im Gesamtbetrag von 14.851,40 € bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und hiermit Finanzvergehen gemäß § 33 Abs. 1 (Pkt. A) und 2 lit. a FinStrG (Pkt. B) begangen habe.

Eine durchgeführte Betriebsprüfung beim Bf. habe ergeben, dass die im Spruch angeführten Einnahmen nicht bzw. nicht vollständig erklärt worden bzw. die genannten Betriebsausgaben (Reisekosten) zu Unrecht geltend gemacht worden seien (Pkt. A). Für die Jahre 2004 und 2005 seien erklärungsgemäß Umsatzsteuernachforderungen im Ausmaß von 8.131,84 € (01-12/2004) bzw. 2.807,92 € (01-12/2005) nicht rechtzeitig entrichtet worden und habe darüber hinaus eine beim Bf. durchgeführte USO-Prüfung ergeben, dass für 02-12/2008 und 01-03/2009 zu niedrige bzw. keine Umsatzsteuerzahllasten bekannt gegeben worden seien,

sodass es für die genannten Zeiträume zu entsprechenden bescheidmäßigen Festsetzungen (Nachforderungen für 02-12/2008: 3.810,23 € bzw. für 01-03/2009: 101,41 €) gekommen sei (Pkt. B). Hinsichtlich der Einnahmennichterklärung und der unrechtmäßigen Geltendmachung von Betriebsausgaben sei der Vorsatz bereits durch die Tat(en) selbst indiziert.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 8. Oktober 2009, in welcher im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Vorweg werde der Vorsatz bezüglich der vorgeworfenen Handlungen entschieden zurückgewiesen. In den Jahren 1998 bis 2001 habe ein existenzbedrohender Arbeits- und Strafprozess aus einem früheren Arbeitsverhältnis und der Tod des Vaters den Bf. massiv belastet bzw. beeinträchtigt. Zudem habe seine Tochter zum Zeitpunkt der Erstprüfung einen tragischen Arbeitsunfall erlitten, bei dem sie nur knapp dem Tode entkommen sei und hätten die Folgen (17 Operationen; Gefahr einer Beinamputation und bleibende Invalidität, Lähmung und Entstellung) eine große Zuwendung durch den Bf. erfordert.

Zu Pkt. A sei festzustellen, dass sich die Vermittlungsprovision R iHv 286.673,00 S auf eine Schweizer Patentabwicklung bezogen hätte, die auch über eine Schweizer Firma abgewickelt worden sei.

Im gleichen Jahr seien jedoch auch Aufwendungen iHv insgesamt 428.205,02 S (HA 122.138,27 S; Betriebsunterbrechungsversicherung 30.709,24 S; Verlust Gasse 61.255,00 S) in der Erklärung nicht geltend gemacht worden, welche erst durch Aufrollung der genannten Provision als Aufwand berücksichtigt worden seien, sodass sich insgesamt ein Saldo iHv 72.570,49 S bzw. 5.273,90 € ergäbe.

Die vorgeworfenen Reisekosten (London; Kanada) hätten jeweils betrieblich veranlasste Erkundungsreisen betreffend Investments (London: Internetcafes; Immobilieninvestments einer Investorengruppe in Kanada) betroffen und seien die Aufwendungen nach Rücksprache mit dem Steuerberater im guten Glauben erfolgt. Überdies hätte angesichts des ursprünglich für die betreffenden Jahre erklärten Verlustes aus dem Bereich der Unternehmensberatung die Verbuchung der Reisekosten ohnehin keinen steuerlichen Effekt gehabt.

Zu den unter Pkt. A vorgeworfenen Umsatzsteuerhinterziehungen sei darauf hinzuweisen, dass bei den angesetzten Verkürzungsbeträgen die von der Erstprüfung ebenfalls (erstmals) festgestellten Vorsteuern nicht berücksichtigt worden seien. Setze man diese Beträge von insgesamt 1.808,33 €, entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung, den angeführten Beträgen entgegen, so ergäben sich jedenfalls entsprechend reduzierte Verkürzungsbeträge.

Bei den unter Pkt. B vorgeworfenen unterjährigen Umsatzsteuerdifferenzen sei der Grund darin zu suchen, dass bisher die während des Jahres auf Verrechnungskonto gebuchten

Geschäftsführerbezüge erst im Zuge der Abschlussarbeiten eingebucht und erst dann bei der Jahresumsatzsteuererklärung erfasst würden.

Mittlerweile bzw. nach der letzten Umsatzsteuerprüfung sei das System umgestellt worden und erfolge nun eine monatliche Akontierung durch einen höheren Ansatz beim Umsatz, sodass es bei den Abschlussbuchungen zu keinen größeren Differenzen mehr kommen könne. Darüber hinaus werde vom Steuerberater nunmehr streng nach Kontoauszug gebucht.

Über einen entsprechenden Mängelbehebungsauftrag (§§ 153, 156 Abs. 6 FinStrG) gab der Bf. am 18. Jänner 2011 bekannt, dass eine ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt werde.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 119 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben Abgabepflichtige die für den Bestand und den Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Der Offenlegung dienen gemäß Abs. 2 leg.cit. insbesondere beispielsweise Abgabenerklärungen.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 hatte im hier verfahrensrelevanten Zeitraum der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung beim zuständigen Finanzamt einzureichen, in der die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) selbst zu berechnen war. Dabei war ua. gemäß § 20 Abs. 1 leg.cit. von der Summe der Umsätze auszugehen, für welche die Steuerschuld im Voranmeldungszeitraum entstanden war; überdies waren Vorsteuern bzw. allfällige Berichtigungen periodengerecht zuzuordnen. Die Voranmeldung galt als Steuererklärung.

Gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. b UStG 1994 entsteht in den Fällen der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (§ 17) ua. bei sonstigen Leistungen die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind (Istbesteuerung). Wird die Rechnung erst nach Ablauf eines Kalendermonates nach Leistungserbringung ausgestellt, verschiebt sich dieser Zeitpunkt – ausgenommen in den Fällen des § 19 Abs. 1 zweiter Satz – um einen Kalendermonat.

Die oa. Verpflichtung zur Einreichung (wahrheitsgemäßer) Voranmeldungen entfällt lediglich dann, wenn die errechnete Zahllast spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wurde bzw. sich für einen Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung ergibt und der Unternehmensumsatz gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 im vorangegangenen Kalenderjahr 100.000,00 € nicht

überstiegen hat (erklärter Umsatz 2003: 107.620,87 €; 2004: 104.383,06 €; 2007: 103.436,15 €).

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

Gemäß §§ 33 Abs. 1 iVm 13 FinStrG macht sich jemand einer (versuchten) Abgabenhinterziehung nach dieser Bestimmung schuldig, wer (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht, beispielsweise indem er entgegen dem § 119 Bundesabgabenordnung (BAO) eine unrichtige Abgabenerklärung erstellt, mit dem Plan, die Abgabenbehörde werde die Jahresumsatzsteuer mit einem unter der tatsächlichen Zahllastensumme abzüglich allfälliger Guthaben gelegenen Betrag festsetzen, eine Abgabenverkürzung bewirkt bzw. zu bewirken versucht.

Eine allfällige Strafbarkeit wegen zumindest versuchter Hinterziehung nach §§ 33 Abs. 1 und 13 FinStrG konsumierte eine solche wegen Hinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, soweit der Betrag an verkürzter Umsatzsteuervorauszahlung in der versuchsweise verkürzten Jahresumsatzsteuer beinhaltet ist (vgl. zB VwGH vom 26. November 1997, 95/13/0040; vom 29. September 1991, 2004/13/0101; OGH vom 21. November 1991, 14 Os 127/90, EvBl. 1992/26).

Gemäß § 13 Abs. 2 leg.cit. ist eine Tat, zB nach § 33 Abs. 1 FinStrG, versucht, sobald ua. der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen, durch eine der Ausführung unmittelbar vorausgehende Handlung, beispielsweise durch Einreichung der nicht zutreffenden Abgabenerklärung beim Finanzamt, betätigt. Dabei ist aber selbst bei Vorliegen der subjektiven Voraussetzungen die unrichtige Führung von Büchern und Aufzeichnungen bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben noch nicht eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung. Eine solche ausführungsnahe Handlung wäre z.B. erst die Erstellung einer unrichtigen Abgabenerklärung.

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich derjenige einer Abgabenhinterziehung schuldig, der vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

Eine Abgabenhinterziehung ist ua. dann bewirkt, wenn bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden (vgl. § 33 Abs. 3 lit. a leg.cit.) bzw. selbst zu berechnende Abgaben ganz oder teilweise nicht zum Fälligkeitstag entrichtet (abgeführt) werden (vgl. Abs. 3 lit. b leg.cit.).

Vorsätzlich handelt, 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. Beim bedingten Vorsatz ist also sowohl eine entsprechende Wissenskomponente (Wissen um die konkrete Möglichkeit) als auch eine (gegenüber den anderen Vorsatzarten abgeschwächte) Willenskomponente (ein sich mit den möglichen Tatfolgen-Abfinden) erforderlich.

Wissentlich handelt gemäß § 5 Abs. 3 Strafgesetzbuch (StGB), wer den Umstand oder den Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich, sondern ein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält.

Eine (schuldhafte) Tatbegehung iSd § 33 Abs. 1 FinStrG erfordert, dass der objektiv tatbildlich Handelnde sowohl die Verletzung der dort genannten abgabenrechtlichen Pflichten als auch die eingetretene Abgabenverkürzung (dem Grunde nach) zumindest ernsthaft für möglich hält und sich damit abfindet.

Bezogen auf § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG handelt derjenige vorsätzlich, der die abgabenrechtliche Pflichtverletzung iSd § 21 UStG 1994 zumindest ernstlich für möglich hält bzw. die (auch nur vorübergehende) Abgabenverkürzung zumindest dem Grunde nach für gewiss hält, und sich mit dieser Möglichkeit bzw. mit diesem Wissen (billigend) abfindet.

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr zukommenden Verständigungen bzw. Mitteilungen darauf zu prüfen, ob genügend Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind. Gemäß Abs. 3 leg.cit. ist von der Einleitung eines Strafverfahrens abzusehen, wenn

- a) die Tat mangels ausreichender Anhaltspunkte voraussichtlich nicht erwiesen werden kann,
- b) die Tat kein Finanzvergehen bildet,
- c) der Verdächtige die ihm zur Last gelegte Tat nicht begangen hat oder Umstände vorliegen, welche die Tat rechtfertigen, die Schuld oder die Strafbarkeit des Täters (z.B. strafbefreiende Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG) ausschließen oder aufheben,
- d) Umstände vorliegen, welche die Verfolgung des Täters hindern, oder
- e) 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.

Gemäß § 83 Abs. 2 FinStrG ist der Verdächtige unter Bekanntgabe der zur Last gelegten Tat sowie der in Betracht kommenden Strafbestimmung unverzüglich zu verständigen, wobei nach

der für den Anlassfall geltenden Rechtslage (vgl. dazu § 256 Abs. 1 lit. p FinStrG idFd BGBI. I 104/2010) bei vorsätzlichen Finanzvergehen, ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten, diese Verständigung in Form eines (rechtsmittelfähigen; vgl. § 152 FinStrG) Bescheides zu ergehen hatte.

Ob im konkreten Einzelfall die Verdachtsgründe für die (bescheidmäßige) Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ausreichen, ist dabei an Hand der sich aus den bisherigen Ermittlungsergebnissen ergebenden Anhaltspunkte zu beurteilen. Dabei genügt es, wenn gegen den Beschuldigten ein entsprechender Tatverdacht besteht. Das heißt, es müssen hinreichend stichhaltige Gründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass der Verdächtige als Täter eines konkreten Finanzvergehens in Frage kommt, und es im Sinne eines höheren Wahrscheinlichkeitsgrades nicht völlig sicher ist, dass einer der im § 82 Abs. 3 lit. a bis e FinStrG taxativ angeführten Gründe für die Abstandnahme von der Einleitung eines Strafverfahrens vorliegt.

Verdacht ist dabei die Kenntnis von Tatsachen, aus denen nach der allgemeinen Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann. Bloße Vermutungen allein reichen für die Einleitung des Finanzstrafverfahrens nicht aus. Nicht jedoch ist es in diesem Verfahrensstadium schon Aufgabe der Finanzstrafbehörde(n), das Vorliegen eines Finanzvergehens konkret, dh. in einer jeden Zweifel nach § 98 Abs. 3 FinStrG ausschließenden Art, nachzuweisen oder auch nur die Ergebnisse des durch die Einleitung ja erst in Gang gesetzten förmlichen Ermittlungsverfahrens oder die in dessen Verlauf vorzunehmende Beweiswürdigung vorwegzunehmen, weil die für die Subsumtion unter den betreffenden finanzstrafrechtlichen Tatbestand letztlich entscheidenden Fragen erst in dem anschließenden, ua. vom allgemeinen strafrechtlichen Grundsatz des "in dubio pro reo" getragenen, nach den Bestimmungen der §§ 115 ff FinStrG durchzuführenden Untersuchungsverfahrens einer (endgültigen) Klärung zuzuführen sind.

Den Gegenstand des Einleitungsbescheides bildet daher nicht (schon) die Tat selbst, sondern vielmehr die Feststellung solcher Lebenssachverhalte, die den Verdacht begründen, der Betroffene könnte ein derartiges Finanzvergehen begangen haben. Der Bescheid hat daher das dem Beschuldigten zur Last gelegte, als Finanzvergehen zu qualifizierende Verhalten nur in groben Umrissen zu beschreiben; die einzelnen Fakten müssen (noch) nicht "bestimmt" sein, dh. nicht schon in allen, für eine (spätere) Subsumtion relevanten, Einzelheiten beschrieben werden.

Aufgrund der sich aus dem angeführten Strafakt sowie der ebenfalls den Bf. betreffenden StrNr. 046-2000/12-001 und den Veranlagungskten zur StNr. 34 (nunmehr 56) sowie den Unterlagen zu den ABNr. 78/04 und 910/09 (Arbeitsbögen) ergebenden Aktenlage ist für die

gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG zu treffende Beschwerdeentscheidung von nachstehendem Sachverhalt auszugehen:

Der durchgehend steuerlich iSd § 83 BAO vertretene und in den hier gegenständlichen Zeiträumen unter der oa. StNr. beim einschreitenden Finanzamt erfasste Bf. betreibt seit Jahren ein Einzelunternehmen mit dem Betriebsgegenstand Unternehmensberatung und Vermietung, erzielt aus seinen ua. auch die Geschäftsführung bei den Firmen S Vermietungs-GmbH und SO-Vermietungs-GmbH umfassenden beruflichen Tätigkeiten Einkünfte iSd §§ 22 f und 27 – 29 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) und führt im Zuge der genannten Erwerbstätigkeiten auch entsprechende Umsätze iSd UStG 1994 (Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten gemäß § 17 UStG 1994) aus.

Die anhand der eingereichten Jahresteuererklärungen durchgeführte (vorläufige) Einkommensteuerveranlagung für die Jahre 2000 – 2003 ergab durchgängig (insgesamt) Verluste.

Anlässlich einer in der Zeit von Juni 2005 bis 1. März 2006 (= Datum der Schlussbesprechung) unter der ABNr. 78/04 zur genannten StNr. des Bf. durchgeführten (abgabenbehördlichen) Außenprüfung betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 2000 – 2003 wurde ua. festgestellt, dass der Bf. tatsächlich im Prüfzeitraum bezogene Einkünfte, nämlich im Jahr 2000 im Bereich der (gewerblichen) Unternehmensberatung (Einkünfte iSd § 23 EStG 1988) Vermittlungsprovisionen von 286.673,00 S bzw. 20.833,34 € (vgl. Tz 2 der Niederschrift bzw. des Berichtes vom 23. März 2006) und, jeweils im Bereich der Vermietung (§ 28 EStG 1988), im Jahr 2000 Einnahmen von 108.435,56 S bzw. 7.880,32 €, im Jahr 2001 Einnahmen von 415.419,85 S bzw. 30.189,74 €, im Jahr 2002 Einnahmen von 3.133,08 € und im Jahr 2003 Einnahmen von 10.242,02 € (jeweils Tz 3), nicht im Rechenwerk erfasst bzw. dem Finanzamt gegenüber bisher nicht angegeben und darüber hinaus im Jahr 2000 zu Unrecht Reisekosten als Betriebsausgaben (Tz 5) geltend gemacht hatte. Aus den genannten Feststellungen ergaben sich entsprechende Gewinnerhöhungen (bei den jeweiligen Einkunftsarten) bzw. Erhöhungen bei der Umsatzsteuer von 949,92 € (2000; davon 322,79 € Normalsteuersatz gemäß § 10 Abs. 1 UStG 1994 und 627,13 € mit Steuersatz 10 %), 4.040,07 € (2001; davon 2.042,20 € Normalsteuersatz und 1.997,87 € Steuersatz 10 %); 318,05 € (2002; Steuersatz 10 %) und 1.208,37 € (2003; davon 368,33 € Normalsteuersatz und 840,04 € Steuersatz 10 %; vgl. Tz 2, 3 und 5).

Weiters wurden laut ABNr. 78/04 im Zuge der Prüfungsfeststellungen (auf Antrag des Abgabepflichtigen) zu den einzelnen Einkunftsquellen bisher nicht geltend gemachte Betriebsausgaben bzw. Abzugsposten, nämlich Ausgaben für eine den Bereich der Unternehmensberatung (Einkünfte gemäß § 23 EStG 1988) betreffende

Betriebsunterbrechungskostenversicherung 2000 iHv 30.709,24 S (Tz 8 a der Niederschrift bzw. Tz 10 des Berichtes vom 23. März 2006), der die Einkunftsquelle Spekulationsgewinn (Sonstige Einkünfte gemäß § 29 EStG 1988) betreffende Grundanteil bei Ermittlung des Spekulationsgewinnes 2000 aus dem Verkauf des Objektes Gasse 5 von 61.255,00 S (Tz 9 des Berichtes), die Einkunftsquelle Vermietung (§ 28 EStG 1988) betreffende Betriebskosten für einzelne Mietobjekte iHv 99.744,66 S (2000); 115.530,94 S (2001); 9.190,65 € (2002); 5.188,78 € (2003; jeweils Tz 8 a – c der Niederschrift) sowie bisher im Bereich der Unternehmensberatung angesetzte, tatsächlich aber nicht erhaltene Honorare 2000 (Honorarnote HA iHv 122.138,42 S; Tz 8 d der Niederschrift bzw. Tz 11 des Berichtes) nachträglich berücksichtigt. Weiters ergaben sich aus den vorangeführten Feststellungen (entsprechende) Vorsteuererhöhungen von 6.227,66 S bzw. 425,58 € (2000); 6.021,51 S bzw. 437,60 € (2001); 480,55 € (2002) und 396,85 € (2003), in Summe somit 1.767,58 € (vgl. jeweils Tz 8 c der Niederschrift bzw. Tz 10 des Berichtes) sowie Umsatzminderungen (2000; Steuersatz 20 %) von 122.138,42 S bzw. 8.876,15 € (vgl. Tz 11 des Berichtes).

Für die jeweils Zahllasten ergebenden Voranmeldungszeiträume (= Kalendermonat) Jänner bis Dezember 2004 wurden zur genannten StNr. des Bf. – durchwegs fristgerecht – Vorauszahlungen entrichtet bzw. entsprechende Voranmeldungen eingereicht. In der dem Jahresumsatzsteuerbescheid für 2004 vom 22. März 2006 zugrunde gelegten, am 15. November 2005 eingereichten Jahresumsatzsteuererklärung wurde eine (bereits zum 15. Februar 2005 fällige) Nachforderung an Umsatzsteuer von 8.131,84 € ausgewiesen (vgl. Jahresumsatzsteuerbescheid 2004 vom 22. März 2006; Zahlungsfrist laut Gebarungskonto bzw. Buchungsmeldung: 2. Mai 2006; vgl. dazu § 210 Abs. 1 BAO).

Nach einem am 25. April 2006 zur StNr. 34 eingebrachten und am 27. April 2006 bescheidmäßig bewilligten Ratengesuch (1. Rate am 15. Mai 2006; letzter Teilzahlungstermin: 15. März 2007) wurde – durch entsprechende Teilzahlungen – ein Betrag von 3.780,63 € der oa. Nachforderung entrichtet (vgl. Rückstandsaufgliederung/Gebarungskonto zum 16. Mai 2006; 18. Juli 2006; 17. August 2006 und 16. September 2006).

Für die Zeiträume Jänner bis Dezember 2005 wurden termingerecht Vorauszahlungen entrichtet bzw. entsprechende Voranmeldungen bei der Abgabenbehörde eingereicht. In der dem Jahresumsatzsteuerbescheid für 2005 vom 7. Mai 2007 zugrunde gelegten, am 3. Mai 2007 eingereichten Jahresumsatzsteuererklärung wurde eine (zum 15. Februar 2006 fällige) Nachforderung an Umsatzsteuer von 5.507,92 € ausgewiesen (vgl. Jahresumsatzsteuerbescheid 2005 vom 7. Mai 2007; Zahlungsfrist laut Gebarungskonto bzw. Buchungsmeldung: 14. Juni 2007; vgl. dazu § 210 Abs. 1 BAO).

Von diesem Betrag wurden laut Gebarungskonto zur StNr. 34 – durch Teilzahlungen bzw. Gutschriftsbuchungen – bis zum genannten Zahlungsziel ein Teilbetrag iHv 101,68 € entrichtet (vgl. Rückstandsaufgliederung/Gebarungskonto zum 15. Juni 2007).

Für die Zeiträume Februar bis September bzw. November und Dezember 2008 (Zahllasten) wurden – durchwegs fristgerecht – Vorauszahlungen entrichtet bzw. entsprechende Voranmeldungen eingereicht. Für Oktober 2008 hingegen wurde weder eine Vorauszahlung entrichtet, noch eine Voranmeldung beim Finanzamt abgegeben.

Für Jänner und Februar 2009 (Zahllasten) wurden – durchwegs termingerecht – entsprechende Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet. Für März dJ. wurde mittels Voranmeldung eine Gutschrift iSd § 21 Abs. 1 UStG 1994 geltend gemacht.

Bei der zur angeführten StNr. am 28. Mai 2009 durchgeführten USO-Prüfung, ABNr. 910/09, betreffend die Umsatzsteuer 02/2008 bis 03/2009 wurde, neben dem Fehlen einer Vorauszahlung/Voranmeldung für 10/2008, festgestellt, dass die für den Prüfzeitraum entrichteten Vorauszahlungen bzw. eingereichten Voranmeldungen insofern nicht zuträfen, als einerseits die im Zuge der Prüfung vorgelegten Ausgangsrechnungen (betreff. die Honorare des Bf. für dessen Geschäftsführertätigkeiten bei den oa. Gesellschaften 2008) bisher überhaupt nicht erfasst worden seien und andererseits die Bemessungsgrundlagen für die bisher eingereichten Voranmeldungen (Mieteinnahmen) nur schätzungsweise bzw. ungenau ermittelt worden seien (vgl. Tz 1 der Niederschrift). Aufgrund der vorgelegten Unterlagen wurden die entsprechenden Bemessungsgrundlagen neu ermittelt und der bescheidmäßigen Festsetzung vom 8. Juni 2009 (Nachforderung 02-12/2008: 3.810,23 €; Nachforderung 01-03/2009: 101,41 €) zugrunde gelegt (vgl. Tz 3).

Vom Prüfer wurde zusätzlich die Feststellung getroffen, dass es bereits bis zum Veranlagungsjahr 2002 zurück aus den in der oa. Niederschrift ersichtlichen Gründen zu relativ hohen Nachforderungen in der Jahreserklärung gekommen sei (vgl. Aktenvermerk des Prüfers; Bl. 31 des Strafaktes).

Aus den oa. (abgabenbehördlichen) Feststellungen zur ABNr. 78/04 (vgl. zur Beweis- bzw. Aussagekraft von Prüfberichten für das Finanzstrafverfahren z.B. VwGH vom 28. November 2007, 2007/15/0228) ergibt sich der (gegen den Bf. als Abgabepflichtiger gerichtete) Verdacht, dass er, indem er die angeführten Einnahmen (Provisionseinkünfte 2000, Mieteinnahmen 2000 – 2003) nicht erklärt bzw. die nicht betrieblich veranlassten Aufwendungen (Reisekosten 2000) zu Unrecht als Betriebsausgaben geltend gemacht hat, gegen die (abgabenrechtlichen) Offenlegungs- und Wahrheitspflichten des § 119 f BAO verstoßen hat und damit Verkürzungen der angeführten Abgaben bewirkt wurden, objektiv

tatbildlich iSd § 33 Abs. 1 FinStrG gehandelt hat. Im Gegensatz zum angefochtenen, insbesondere die (weiteren) Prüfungsfeststellungen laut Tz 8 a – d der Niederschrift nicht berücksichtigenden Bescheid, ergibt sich – unter Ansatz der dort genannten Feststellungen zu den hier relevanten Beträgen – ein entsprechender (objektiver) Verdacht einer Abgabenverkürzung hinsichtlich Einkommensteuer 2000 iHv 9.008,66 € (Bereich Unternehmensberatung: 8.676,01 €; Bereich Vermietung: 332,65 €), Umsatzsteuer 2000 iHv 906,43 €; Umsatzsteuer 2001 iHv 3.896,23 €, Umsatzsteuer 2002 iHv 299,02 € und Umsatzsteuer 2003 iHv 1.143,41 € (vgl. Pkt. A des Bescheides vom 21. September 2009). Diese Beträge ergeben sich, wenn man einerseits jenen Anteil der nachträglich geltend gemachten bzw. anerkannten, im Abgabenverfahren zu den einzelnen hier (im Strafverfahren) überhaupt relevanten Einkunftsarten bzw. -quellen (nicht so die in der Beschwerde ebenfalls ins Treffen geführten Gewinnminderungen zur hier nicht verfahrensgegenständlichen Einkunftsquelle Spekulationsgewinn bzw. zur Einkunftsart gemäß § 29 EStG 1988) Aufwandserhöhungen, der sich aus dem Verhältnis zwischen den letztlich bei der jeweiligen Einkunftsquelle angesetzten Hinzurechnungen und den finanzstrafrechtlich relevanten Hinzurechnungen ergibt, von den strafrechtlich relevanten Einnahmen je Einkunftsart abzieht und andererseits – für den Bereich der Umsatzsteuer – jenen Teil der nachträglichen Vorsteuern, der sich aus der Relation zwischen den Mieteinnahmen insgesamt und den strafrechtlich relevanten (nicht erklärten) Mieteinnahmen (z.B. lt. Niederschrift 108.435,56 S = 9,61 % = in Abschlag zu bringender Kostenanteil) ergibt, von den bisher ermittelten Umsatzsteuerbeträgen für die nicht erklärten (Miet-)Einkünfte abzieht.

Was die subjektive Tatseite bzw. einen entsprechenden Tatverdacht gegen den Bf. zu den angeführten Teilstücken (Pkt. A) angeht, so ist in Entgegnung des diesbezüglichen Beschwerdevorbringens zum psychischen Ausnahmezustand des Bf. zunächst einmal festzuhalten, dass die bisher geltend gemachten Umstände (existenzbedrohender Prozess; Tod des Vaters, Unfall der Tochter) für sich nicht ausreichend sind, um beim Bf. von vornherein auf eine, die Schuldunfähigkeit begründende Zurechnungsunfähigkeit iSd § 7 Abs. 1 FinStrG schließen zu können.

Zum erforderlichen Vorsatz iSd § 33 Abs. 1 FinStrG ist festzustellen, dass sich ein Verdacht auf eine solche zielgerichtete subjektive Einstellung des Bf. hinsichtlich der (bisher) nicht erklärten bzw. offengelegten Einkünfte aus Provisionen (2000) und den ebenfalls bisher nicht bekannt gegebenen Mieteinnahmen (2000 – 2003) bereits aus dem nach außen hin in Erscheinung getretenen Bild der dargestellten Taten selbst (dolus ex re; vgl. zB VwGH vom 29. Jänner 1996, 96/16/0014) erschließt.

Hinsichtlich der zu Unrecht geltend gemachten Betriebsausgaben (Reisekosten 2000) jedoch ist aus dem Arbeitsbogen ABNr. 78/05 ersichtlich, dass sich die laut Bf. im Zusammenhang mit seiner (gewerblichen) Tätigkeit (Unternehmensberatung) stehenden und nach Rücksprache mit dem Steuerberater bzw. (angesichts der Erklärungssituation) in gutem Glauben geltend gemachten, von der Abgabenbehörde nicht (Reisekosten Columbus Kanada) bzw. nur teilweise (Reisekosten Columbus London; betriebliche Veranlassung: 50 %) anerkannten Aufwendungen aus nach den vorliegenden, jeweils auf den Beschuldigten lautenden Belegen (Rechnungen) Flug-, Hotelkosten (für jeweils 2 Personen) bzw. Mietwagenkosten (Kanada) für Reisen nach Kanada (20. – 30. Juli 2000) bzw. London (25. – 28. Mai 2000) ermitteln. Für finanzstrafrechtliche Zwecke bzw. insbesondere für die Feststellung auch nur des Verdachtes eines Verschuldens des Abgabepflichtigen geeignete Angaben, aus denen mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit auf private (Mit-)Veranlassung der genannten Reisen geschlossen werden könnte, wie z.B. privat verursachte Reiseteilnahme der zweiten Person, nicht im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit stehendes Reiseprogramm oder ein der privaten Lebensführung des Bf. zuzurechnender Reisezweck, fehlen im Arbeitsbogen (S 387 ff des Arbeitsbogens) ebenso, wie Feststellungen über den Grund der nachträglichen Nichtanerkennung der betrieblichen Veranlassung. Insgesamt kann daher im Lichte des diesbezüglichen Beschwerdevorbringens und mangels jedweder sich aus den Tatumständen ergebender Anhaltspunkte für ein entsprechendes Wissen und Wollen des Bf. im Hinblick auf den Tatbestand einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG nicht mehr länger von einem diesbezüglichen Vorsatz iSd Einleitungsbescheides ausgegangen werden, sodass sich der oa. (objektive) Verkürzungsbetrag an Einkommensteuer 2000 mangels ausreichend begründbarer subjektiver Verdachtsslage unter Außerachtlassung des Teilespektes der Reisekosten 2000 (Verkürzungsbetrag: 1.292,94 €) auf hier strafrechtlich vorzuwerfende Einkommensteuerverkürzung von insgesamt 7.715,72 € reduziert.

Zum Teilstafikenkomplex der angelasteten Vorauszahlungsverkürzungen (vgl. Pkt. B des angefochtenen Bescheides) ist vorderhand festzustellen, dass auch hier die dazu insbesondere im Rahmen der Prüfung ABNr. 910/09 getroffenen Feststellungen, wonach nicht nur für den eigentlichen Prüfzeitraum, sondern auch für die Jahre davor (hier: 2004 und 2005) die Bemessungsgrundlagen für eingereichten Voranmeldungen nur schätzungsweise ermittelt bzw. am Jahresende ausgestellte Ausgangsrechnungen (zB Geschäftsführerbezüge des Bf.) nicht erfasst worden seien und sich durch die erst im Zuge der eingereichten Jahressteuererklärungen berücksichtigten Zahlungsflüsse entsprechende Nachforderungen ergeben hätten, ausreichen, um einen gegen den Bf. gerichteten Verdacht einer objektiven Tatbegehung iSd § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG annehmen zu können (Verkürzungsbetrag insgesamt 17.551,40 €; im Einzelnen: 01-12/2004: 8.131,84 €; 01-12/2005: 5.507,92 €;

02-12/2008: 3.810,23 €; 01-03/2009: 101,41 €). Unabhängig von der Argumentation in der Beschwerde, wonach (bisher) gewisse Umsätze erst im Zuge von zum Jahresende gemachten Abschlussbuchungen (Geschäftsführerbezug; Verrechnungskonto) berücksichtigt worden seien, gelten nämlich in Bezug auf Entstehung und Bekanntgabe der Steuerschuld die Vorschriften der §§ 19, 21 UStG 1994.

Anhaltspunkte dafür, dass der Bf., der ja für die Veranlagungszeiträume 2004 und 2005 jeweils den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Jahreserklärungen eingereicht hat, und die die Zeiträume 02-12/2008 bzw. 01-03/2009 betreffende USO-Prüfung vor den gesetzlichen Abgabeterminen des § 134 BAO stattfand, zusätzlich versucht habe, die jeweilige (anteilige) Jahresumsatzsteuer zu verkürzen, bietet die bisher bekannt gewordene Sachlage, mangels erkennbarer Hinweise für ausführungsnahe Handlungen iSd § 13 FinStrG, nicht.

Im Lichte allgemeiner Lebenserfahrung für eine zumindest bedingt vorsätzliche Inkaufnahme der abgabenrechtlichen Pflichtverletzung bzw. für ein Wissen um die (vorläufige) Verkürzung der Vorauszahlungen bei der dargestellten Vorgangsweise sprechende Anhaltspunkte ergeben sich aus der bisher insbesondere zur Person des Täters bzw. dessen bisheriges steuerliches Verhalten feststehenden Aktenlage. Beim Bf. handelt es sich um einen langjährig, ua. im Bereich der Unternehmens- und Finanzberatung tätigen Unternehmer bzw. Wirtschaftstreibenden, der – sieht man von den hier verfahrensgegenständlichen Vorwürfen einmal ab – den ihm obliegenden Verpflichtungen des § 21 Abs. 1 UStG 1994 bisher nachgekommen ist, indem entsprechende Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht bzw. Vorauszahlungen entrichtet wurden, dem letztlich auch im Verlauf des gegen ihn wegen Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG mit Bescheid des Finanzamtes Linz als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 24. Mai 2000 zur StrNr. 1 eingeleiteten Finanzstrafverfahren die Bedeutung des § 21 Abs. 1 UStG 1994 bzw. die Folgewirkungen einer entsprechenden Pflichtverletzung deutlich vor Augen geführt worden waren. Aus all dem kann mit der in diesem Verfahrensstadium erforderlichen Wahrscheinlichkeit dem Bf. sowohl eine hinlängliche abgabenrechtliche Kenntnis als auch der Auswirkungen einer diesbezüglichen Pflichtverletzung (Verkürzung) unterstellt werden.

Gemäß § 29 Abs. 1 FinStrG wird derjenige, der sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, insoweit straffrei (vgl. dazu § 82 Abs. 3 lit. c FinStrG), als er seine Verfehlung der zuständigen Abgabenbehörde bzw. Finanzstrafbehörde darlegt. Im Falle einer bewirkten Abgabenverkürzung ist die Straffreiheit an die Bedingung geknüpft, dass die sich aus der Offenlegung ergebenden Beträge den Abgabenvorschriften entsprechend entrichtet werden (vgl. Abs. 2 leg.cit. bzw. zur Entrichtung § 211 BAO).

In aller Regel stellt dabei eine zwar nachträglich bzw. verspätet (§ 134 BAO), aber dennoch zeitgerecht iSd § 29 Abs. 3 FinStrG eingereichte, eine (zutreffende) Restschuld ausweisende, ansonsten jedoch kommentarlose Jahresumsatzsteuererklärung zumindest in jenen Fällen, in denen lediglich der Erstatter der Selbstanzeige als allein für die steuerlichen Belange Verantwortlicher als Täter eines Finanzvergehens in Frage kommt (vgl. § 29 Abs. 5 FinStrG bzw. VwGH vom 14. April 1993, 92/13/0278), eine konkludente Darlegung einer allenfalls zuvor begangenen Verfehlung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG und damit auch eine (von der Form her grundsätzlich taugliche) Selbstanzeige dar, sodass auch hier, in der Abgabe der Jahresumsatzsteuererklärungen 2004 und 2005, hinsichtlich der, in Bezug auf die einzelnen Voranmeldungszeiträume begangenen Verfehlungen iSd § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, jeweils von einer gültigen Selbstanzeige iSd § 29 FinStrG ausgegangen werden kann.

Eine, letztlich die (nachträgliche) Straffreiheit begründende Selbstanzeige erfordert zusätzlich die Entrichtung der verkürzten Abgabenbeträge innerhalb bestimmter, durch die Abgabenvorschriften (so zB § 210 BAO) vorgegebener Fristen. Im Fall der Offenlegung von Vorauszahlungsverkürzungen durch die Abgabe einer zutreffenden zu einem entsprechenden Steuerbescheid führenden Jahreserklärung, liegt eine rechtzeitige Entrichtung grundsätzlich dann vor, wenn der betreffende Abgabenbetrag (Nachforderung) innerhalb der sich nach den Abgabenvorschriften ergebenden Zahlungsfrist iSd § 214 BAO entrichtet wird. Im Falle bereits früher fälliger Abgaben (Selbstbemessungsabgaben) hat eine derartige Entrichtung längstens bis zum Ablauf der nach den Abgabenvorschriften vorgesehenen bzw. von der Abgabenbehörde (z.B. in der zum Nachforderungsbescheid ergehenden Buchungsmittelung) genannten, sich letztlich aus § 210 BAO ableitenden, Zahlungsfrist zu erfolgen.

Wird vor dem Ablauf der zur Verfügung stehenden Entrichtungsfrist iSd § 210 BAO bzw. vor dem von der Behörde genannten Zahlungstermin ein Zahlungserleichterungsansuchen gemäß § 212 BAO eingebracht, so hat dies, bis zu dessen Erledigung, die Hemmung der Einbringung gemäß § 230 Abs. 3 BAO zur Folge bzw. gelten für den Fall einer Bewilligung – innerhalb der zeitlichen Grenzen des § 29 Abs. 2 letzter Satz FinStrG – Zahlungen bzw. Entrichtungen innerhalb der dort (für die betreffende Abgabe) gewährten Fristen noch als rechtzeitig iSd § 29 Abs. 2 FinStrG.

Wie oben dargestellt, wurden hier innerhalb der für die Entrichtung der verkürzten Umsatzsteuervorauszahlungen zur Verfügung stehenden Fristen (Teilzahlungsbewilligung vom 27. April 2006 für 01-12/2004: für 1.864,34 € Zahlungsfrist bis zum 17. Juli 2006; für 3.200,00 € Zahlungsfrist bis zum 16. August 2006; für 3.067,50 € Zahlungsfrist bis zum 15. September 2006 bzw. für 01-12/2005 Zahlungsfrist bis zum 14. Juni 2007) die oben angeführten Beträge, nämlich 3.780,63 € für Umsatzsteuer 01-12/2004 (264,34 € und

3.316,29 €) und 101,68 € für Umsatzsteuer 01-12/2005, entrichtet, sodass für diese Teilbeträge die strafbefreiende Wirkung der (konkludenten) Selbstanzeigen einer Maßnahme gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG entgegensteht (vgl. zB Schrottmeier, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG, RZ 654 ff).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Ob der Bf. tatsächlich die ihm nunmehr angelasteten Finanzvergehen begangen hat oder nicht, bleibt dem von den Grundsätzen des § 98 Abs. 3 sowie der §§ 115 ff FinStrG getragenen Untersuchungsverfahren vorbehalten.

Linz, am 1. Februar 2011