



## Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates I, HR Dr. Gerald Daniaux, in der Finanzstrafsache gegen a, vertreten durch Dr. Jürgen Reiner, Reiner & Reiner Steuerberatungs GmbH, 6890 Lustenau, Schillerstraße 22, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde der Beschuldigten vom 18. August 2010 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) des Finanzamtes Feldkirch als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 20. Juli 2010, StrNr. X,

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 20. Juli 2010 hat das Finanzamt Feldkirch als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen die Beschwerdeführerin (Bf.) zur STRNR. X ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass diese im Amtsbereich des Finanzamtes Feldkirch als geschäftsführende Gesellschafterin und diesbezüglich abgabenrechtlich Verantwortliche der beim Finanzamt Feldkirch unter der StNr. 1 geführten b GmbH (FN c, LG Feldkirch), fortgesetzt in mehrfachen Tathandlungen, im Zeitraum von November 2009 bis März 2010 an den jeweiligen monatlichen Fälligkeitszeitpunkten vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur ordnungsgemäßen Abgabe von dem § 21

UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen, nämlich durch die verspätete Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen bei gleichzeitiger Nichtentrichtung entsprechender Umsatzsteuervorauszahlungen, für die Monate 09/2009, 11+12/2009 und 01/2010 eine Verkürzung an Umsatzsteuervorauszahlungen in Höhe von € 21.258,60 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern gewiss gehalten und hiemit die Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit a FinStrG begangen habe.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde der Beschuldigten vom 19. August 2010, in welcher vorgebracht wurde:

Es sei zu den verspäteten Einzahlungen/Meldungen gekommen, weil die für die Buchhaltungen zuständige Arbeitskraft aus gesundheitlichen Gründen nicht in der Lage gewesen sei, rechtzeitig die Selbstbemessungsabgabe der Umsatzsteuer zu ermitteln. Frau d habe versucht, dies so gut es ging abzufangen, in dem sie zB die Lohnabgaben ermittelt habe. Durch familiäre Umstände sei ihr das leider in Bezug auf die Buchhaltung nicht gelungen. Deshalb seien die Umsatzsteuer und mit ihr die Lohnabgaben für die Lohnabgaben für die betroffenen Zeiträume zu spät gemeldet und entrichtet worden. Schlussendlich seien jedoch alle Abgaben vollumfänglich und ohne Behördenzuthun gemeldet und beglichen worden. Einerseits liege darin eine Selbstanzeige zumindest hinsichtlich der b GmbH vor. Gemäß der VfGH-Rechtsprechung gebe es Selbstanzeigewirkungen auch außerhalb gesetzlicher Vorschriften, sofern es sich beim zugrunde liegenden Tatbestand um Selbstbemessungsabgaben und somit um einen Tatbestand der Selbstbeschuldigung handelte (16.10.1997, B 552/94, ÖStZB 1998, 280 zu Landesabgaben). Die Selbstbeschuldigung habe Frau d umfänglich erfüllt, indem sie die Umsatzsteuerzahllast und die Lohnabgaben der GmbH nachträglich gemeldet und die Bezahlung durchgeführt habe. Falls die Behörde keine Selbstanzeigewirkung sehe, sei die fehlende subjektive Tatseite relevant: Frau d sei der irrigen Meinung gewesen, dass es sich nicht um einen strafbaren Tatbestand handelte, wenn sie Abgaben verspätet einzahlen würde. Das beweise die Wiederholung dieser Vorgänge. Wenn Frau d im Entferntesten an ein Finanzstraftat gedacht hätte, hätte sie die Verspätung unverzüglich unterbunden. Da der Behörde auch kein Schaden entstanden sei und Frau d aufgrund der Säumniszuschläge eine im Schnitt 30%ige Verzinsung p.a. gegenüber der Behörde zu leisten gehabt habe, womit jeder Behördenschaden mehr als kompensiert sei, sei sie der festen Überzeugung gewesen, nicht ungesetzlich zu handeln. Dies belege weiters die Tatsache, dass sie, obwohl lediglich die Umsatzsteuer nicht errechnet gewesen sei, auch die Lohnabgaben nicht gemeldet habe, sondern beides gemeinsam verspätet erledigt habe. Wenn sie darin nur eine Sekunde ein strafbares Handeln gesehen hätte, hätte sie die Lohnabgaben getrennt von der Umsatzsteuerzahllast übermittelt, was eines zeitlichen Mehraufwandes von ca. zwei Minuten bedurft hätte. Auch die Reaktion der Behörde, nämlich jeweils

Säumniszuschläge vorzuschreiben, aber weder schriftlich noch mündlich in irgendeiner Form auf eine Unkorrektheit hinzuweisen, habe Frau d in der Meinung gelassen, dass mit der Bezahlung der Säumniszuschläge alles korrekt sei. Wäre ihr Ziel tatsächlich eine Verkürzung oder Nichtentrichtung von Abgaben gewesen, dann hätte sie die Abgaben nicht jeweils nach ein paar Tagen vollumfänglich gemeldet und bezahlt. All das belege, dass es Frau d zu keinem Zeitpunkt bewusst gewesen sei, außer der Fristversäumnis für die sie den Säumniszuschlag zu entrichten gehabt habe, irgendeine Verfehlung zu begehen. Es werde deshalb eine Aufhebung des Einleitungsbescheides beantragt.

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

Zur Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ist auszuführen, dass es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt, 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, ist also die Kenntnis von Tatsachen, aus denen nach der Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann (vgl. beispielsweise VwGH 26.4.2001, 2000/16/0595).

Gemäß § 21 Abs.1 UStG 1994 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung beim zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Gemäss § 1 USt-VO (Verordnung BGBl II 462/2002 ab 2003) entfällt, wenn die nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen errechnete Vorauszahlung zur Gänze am Fälligkeitstag entrichtet wird oder sich für den Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung ergibt, für Unternehmer, deren Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 im vorangegangenen Kalenderjahr € 100.000,00 nicht überstiegen haben, die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung.

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von

Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

Gemäß § 33 Abs. 3 lit b leg cit ist eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht (am Fälligkeitstag) entrichtet werden.

Bedingt vorsätzlich handelt nach § 8 Abs.1 FinStrG derjenige, der 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.

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

Das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG verlangt auf der subjektiven Tatseite Wissentlichkeit hinsichtlich der Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlung. Bei einer Wissentlichkeit bezweckt der Täter nicht den tatbildmäßigen Erfolg, sein Ziel ist nicht unbedingt dieser, sondern ein anderer, allenfalls sogar rechtlich unbedenklicher Erfolg, aber er weiß, dass der verpönte Erfolg sicher mit seiner Handlung verbunden ist. Der Täter sieht also den Eintritt des tatbildmäßigen Erfolges als gewiss voraus. Die Schuldform der Wissentlichkeit ist bei der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG lediglich für den Verkürzungserfolg nötig; für die Pflichtverletzung selbst genügt also auch bedingter Vorsatz. Auf der subjektiven Seite kommt es somit bei der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG keineswegs darauf an, dass der Täter die Umsatzsteuer überhaupt nicht oder nicht zur Gänze entrichten will, sondern es genügt, dass er vorsätzlich seine Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen verletzt und weiß, dass eine fristgerechte Leistung der Umsatzsteuervorauszahlungen unterbleibt, er sohin eine Verkürzung der Umsatzsteuer für gewiss hält, wobei die Motivation des Täters betreff seines Handelns keine Rolle spielt.

Der Beweggrund, das Motiv, für dieses Verhalten ist für die Feststellung des Vorsatzes nicht maßgeblich (VwGH 9.10.1991, 90/13/0279; RdW 1990,168).

Hingegen machte sich derjenige Unternehmer - anstelle von Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit. a FinStrG - einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs.1 FinStrG schuldig, der (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung einer Umsatzsteuer bewirkt, indem er auf irgendeine Weise erreicht, dass die bescheidmäßig festzusetzende Jahresumsatzsteuer zu niedrig festgesetzt wird (beispielsweise indem er bestimmte erzielte Umsätze gegenüber dem Fiskus in den Steuererklärungen verheimlicht mit

dem Ziel, dass die Abgabenbehörde die Jahresumsatzsteuer erklärungsgemäß oder im Schätzungswege zu niedrig festsetzen möge) (§ 33 Abs.3 lit. a FinStrG, erste Alternative).

Von einer versuchten Abgabenhinterziehung nach §§ 13, 33 Abs.1 FinStrG hingegen wäre zu sprechen, wenn ein Unternehmer vorsätzlich solcherart unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr zu bewirken versuchte, wobei gemäß § 13 Abs.2 FinStrG eine Tat dann versucht ist, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen, durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt hat (indem er beispielsweise die unrichtigen Steuererklärungen beim Finanzamt einreicht mit dem Plan, die Abgaben würden wie oben dargelegt tatsächlich zu niedrig festgesetzt werden).

Eine Strafbarkeit wegen einer derartigen obgenannten, zumindest versuchten Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer nach § 33 Abs.1 FinStrG konsumiert eine solche wegen Hinterziehungen an Umsatzsteuervorauszahlungen nach § 33 Abs.2 lit. a FinStrG, soweit der Betrag an verkürzter Umsatzsteuervorauszahlung in der zu verkürzen versuchten Jahresumsatzsteuer beinhaltet ist, sowie ebenso eine solche von Vorbereitungshandlungen, welche für sich allenfalls als Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs.1 lit. a FinStrG zu bestrafen wären.

Eine (endgültige) Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG ist für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume 09/11/12/2009 auszuschließen, da zum Zeitpunkt der Tatendeckung durch die verspätete Einreichung/Entrichtung noch keine Umsatzsteuerjahreserklärung für 2009 eingereicht und auch noch keine Schätzung durch das Finanzamt vorgenommen worden ist, der Vorsatz der Beschuldigten also augenscheinlich nicht auf eine endgültige Abgabenhinterziehung gerichtet war.

Betreff des verfahrensgegenständlichen Zeitraumes 01/2010 ist der Verdacht eines Finanzvergehens nach § 33 Abs.1 FinStrG von vornherein denkunmöglich, da die Umsatzsteuerjahreserklärung für 2010 erst im Jahre 2011 eingereicht werden kann und dadurch auch gar keine Möglichkeit bestanden hat eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG zu begehen.

Die Sachverhalt und somit die objektive Tatseite ist insoweit unbestritten, als die Umsatzsteuerzahllasten für die verfahrensgegenständlichen Monate zu spät gemeldet und entrichtet wurden. Auch wird die Höhe des insgesamt Verkürzungsbetrages nicht bestritten.

Weiters steht unbestritten fest, dass es sich bei der Bf. um die geschäftsführende Gesellschafterin und abgabenrechtlich Verantwortliche der Firma b GmbH handelt.

Ebenfalls wird die subjektive Tatseite tatsächlich nicht wirklich bestritten, da ausgeführt wird, dass die verspäteten Einzahlungen/Meldungen deswegen passiert seien, da – die nicht näher bezeichnete – für die Buchhaltung zuständige Arbeitskraft aus gesundheitlichen Gründen nicht in der Lage gewesen sei, rechtzeitig die Selbstbemessungsabgabe der Umsatzsteuer zu ermitteln, weshalb Frau d versucht habe, dies so gut es ging abzufangen, was ihr jedoch auf Grund – nicht näher ausgeführter – familiärer Umstände nicht gelungen sei.

Es ist in Unternehmerkreisen allgemein bekannt, dass Umsatzsteuervoranmeldungen termingerecht abzugeben bzw. Umsatzsteuervorauszahlungen zu entrichten sind. Hierbei handelt es sich um Bestimmungen, die kein steuerliches Spezialwissen voraussetzen. Auch der Bf. war dies ja unbestrittenermaßen bekannt, und wurden zudem auch in nicht verfahrensgegenständlichen Zeiträumen die UVA`s termingerecht für die GmbH erstattet.

Die Bf. hat daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zweifelsfrei zumindest mit bedingtem Vorsatz ihre aus § 21 UStG 1994 resultierenden Verpflichtungen verletzt und in weiterer Folge aber auch gewusst, dass durch diese verspäteten Meldungen bzw. Entrichtungen der Umsatzsteuervorauszahlungen – wenn auch nur temporär – Verkürzungen an Umsatzsteuer bewirkt werden.

Es bestehen damit nach Überzeugung der Beschwerdebehörde hinreichende Verdachtsmomente, dass die Bf. auch die subjektive Tatseite des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG verwirklicht hat.

Gemäß § 9 FinStrG wird dem Täter weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei der Tat ein entschuldbarer Irrtum unterliefe, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ; ist der Irrtum unentschuldbar, so ist dem Täter Fahrlässigkeit zuzurechnen. Dem Täter wird Fahrlässigkeit auch dann nicht zugerechnet, wenn ihm bei der Tat eine entschuldbare Fehlleistung unterliefe.

Wenn die Bf. vorbringt, dass sie der irrtümlichen Meinung gewesen sei, dass sie – obwohl sie ob der gesetzlichen Bestimmungen der termingerechten Meldung bzw. Entrichtung der Umsatzsteuervoranmeldungen/vorauszahlungen einwandfrei Bescheid wusste und diese gesetzlichen Bestimmungen in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen somit wissentlich nicht entsprechend befolgte – durch die verspätete Meldungen/Entrichtungen der Umsatzsteuervorauszahlungen gleichsam einen Strafausschließungs- oder Strafaufhebungsgrund herbeigeführt habe bzw. dass dadurch überhaupt keine strafbare Handlungen vorliegen würden, so wird hiezu vom Unabhängigen Finanzsenat ausgeführt, dass ein Irrtum über die Strafbarkeit eines tatbildmäßigen und rechtswidrigen Verhaltens sowie

dessen strafrechtliche Subsumtion im Rahmen des Finanzstrafrechts unbeachtlich ist (siehe hierzu auch OGH 21.10.1986, 10 Os 120/86).

Es liegt somit kein im Sinne des § 9 FinStrG beachtlicher Irrtum vor.

Zum Vorbringen hinsichtlich des Vorliegens einer strafbefreienden Selbstanzeige im Sinn des § 29 FinStrG wird vom Unabhängigen Finanzsenat ausgeführt:

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 Einnahmefall 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.

Gemäß § 29 Abs. 5 FinStrG wirkt die Selbstanzeige nur für die Personen, für die sie erstattet wird.

Aus dem Wortlaut der Bestimmung des § 29 Abs. 5 FinStrG und dem Zweck des Gesetzes ergibt sich, dass der Täter des Finanzvergehens in dem Schriftsatz, dem die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige zugute kommen soll, jedenfalls eindeutig bezeichnet werden muss (VwGH 29.11.2000, 2000/13/0207).

Wie der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) in seinem Erkenntnis vom 27.2.2002, Zl. 2000/13/0297, festgestellt hat, kommt als Täter eines Finanzvergehens jeder in Betracht, der rechtlich oder faktisch die Agenden eines Steuerpflichtigen wahrnimmt, sodass – noch nicht einmal – die Eigenschaft einer physischen Person als Alleingesellschafter und Alleingeschäftsführer über ihre finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit für die Verwirklichung eines konkreten Finanzvergehens zuverlässig Auskunft geben kann.

In dem angeführten Erkenntnis stellt der VwGH weiters fest, dass an dem schon aus dem Wortlaut des § 29 Abs. 5 FinStrG abzuleitenden Erfordernis der klaren Benennung jener physischen Person, für welche die Selbstanzeige gelten soll, im Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung (29.11.2000, 2000/13/0207; 14.4.1993, 92/13/0278; 26.9.1984, 84/13/0012) umso mehr festzuhalten ist, als zum einen die Bestimmung des § 29 FinStrG als Ausnahmeregelung eng zu interpretieren ist und als zum anderen die Erfüllung dieser

Anforderung bei Aufwendung durchschnittlicher Sorgfalt durch den Verfasser der Selbstanzeige auch in keiner Weise als schwierig zu erkennen ist.

Die verfahrensgegenständlichen verspäteten Umsatzsteuervoranmeldungen wurden schriftlich eingebracht und wurden auch nicht von der Bf. unterschrieben, sondern sind mit "i.A. e" unterschrieben worden. Ein Schriftsatz mit konkreter Täterbenennung bzw. für wen diese "Selbstanzeige" nun gelten soll wurde nicht beigefügt, weshalb jedenfalls nach der o.a. höchstgerichtlichen Rechtsprechung und dem klaren Wortlaut des § 29 Abs. 5 FinStrG keine strafbefreiende Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG vorliegen kann.

Wie aus dem o.a. erhellt ist das Vorliegen einer Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung eindeutig zu verneinen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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 das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen hat, bleibt dem Ergebnis des Untersuchungsverfahrens nach den §§ 115 ff FinStrG vorbehalten.

Feldkirch, am 24. September 2010