



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Finanzstrafsenat Wien 2

GZ. FSRV/0103-W/09

## Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat in der Finanzstrafsache gegen A.B., E., vertreten durch Steuer & Beratung GmbH, Steuerberatungsgesellschaft, 1020 Wien, Franzensbrückengasse 26/3, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 3. Juli 2009 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG des Finanzamtes Baden Mödling als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 3. Juni 2009, StrNr. 001,

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 3. Juni 2009 hat das Finanzamt Baden Mödling als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen Herrn A.B. (in weiterer Folge: Bf.) zur Strafnummer 001 ein Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass er vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgaben von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer 1-12/2003 in Höhe von € 4.098,00 und Umsatzsteuer 1-12/2004 in Höhe von € 19.155,00 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe und hiemit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen habe.

Als Begründung wurde ausgeführt, dass sich der Verdacht aufgrund der Feststellungen des Prüfungsberichtes vom 25. April 2005 ergebe, da der Bf. trotz Kenntnis der abgabenrechtlichen Vorschriften weder Voranmeldungen eingereicht noch Vorauszahlungen an Umsatzsteuer entrichtet habe. Da der Bf. bereits vor der Umsatzsteuerveranlagung für 2003 und 2004 erfahren habe, dass Schätzungen der Abgabenbehörde betraglich meist in einem höheren Bereich liegen als die tatsächliche Abgabe, sei ein weiteres auch auf Hinterziehung der Jahresumsatzsteuer gerichtetes Finanzvergehen nicht gegeben und verbleibe zur Ahndung lediglich das Voranmeldungsdelikt gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG.

In der dagegen fristgerecht eingereichten Beschwerde vom 3. Juli 2009 führt der Bf. aus, dass gegen ihn bereits mit Bescheid 5. März 2007 ein Strafverfahren wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG eingeleitet worden sei, wobei das Finanzstrafverfahren mit Berufungsentscheidung vom 12. Mai 2009 eingestellt worden sei.

Der angefochtene Bescheid sei am 3. Juni 2009 erstellt worden. Über die Einleitung eines Strafverfahrens stelle § 82 FinStrG fest, dass die Finanzstrafbehörde zu prüfen habe, ob genügend Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind. Für die Prüfung des Sachverhaltes gelten die Bestimmungen des Untersuchungsverfahrens. Der Gesetzgeber mache die Einleitung eines Strafverfahrens von der amtswegigen Prüfung des Sachverhaltes, nicht jedoch vom Ausgang eines Rechtsmittelverfahrens abhängig. Die Einleitung eines Strafverfahrens gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG setze voraus, dass die Behörde den Verdacht der vorsätzlichen Steuerverkürzung hinsichtlich der Umsatzsteuer unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen hege.

Es erscheine äußerst fragwürdig, dass dieser Verdacht nun erst neu hervorgetreten sein soll, nachdem das ursprüngliche Verfahren zur vermuteten Steuerverkürzung der Jahresumsatzsteuer beendet wurde. Seit der Einleitung des ersten Verfahrens seien mittlerweile zwei Jahre vergangen und die Behörde hätte bis dahin keinerlei Verdacht hinsichtlich der Steuerhinterziehung der Umsatzsteuervoranmeldungen gehegt. Hätte sie diesen Verdacht gehabt, dann hätte sie wohl das ursprüngliche Verfahren in Richtung Verkürzung durch Verletzung der Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen korrigieren müssen. Es entspreche nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ein solcher Verdacht erst nach zwei Jahren entstehe, obwohl sich die Behörde lange und intensiv mit dem betreffenden Fall beschäftigt habe.

Das Verfahren hinsichtlich der Jahresumsatzsteuererklärungen betreffe exakt die gleiche Abgabe, exakt den gleichen Jahreszeitraum und exakt die gleiche Abgabenhöhe wie das nun angestrebte Verfahren. Im angefochtenen Bescheid mache sich die Behörde auch nicht die

Mühe, einzelne Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume darzustellen. Unseres Erachtens widerspreche dies dem Prinzip, dass über einen Sachverhalt nicht mehrmals verschiedene Strafverfahren der selben Behörde ergehen können. Wenn über die gleiche Abgabe und den gleichen Zeitraum bereits ein Erkenntnis in zweiter Instanz und damit rechtswirksam ergangen sei, sei eine neuerliche Befassung mit der gleichen Abgabe, den gleichen Zeitraum betreffend, unseres Erachtens – außer in besonderen Fällen (z.B. Wiederaufnahme usw.) – nicht zulässig. Die Behörde hätte im vorangegangenen Verfahren alle Bedenken und Verdachtsmomente vorbringen können bzw. wäre dazu verpflichtet gewesen. Das habe sie auch getan. Der Berufungssenat habe jedoch alle Bedenken hinsichtlich der Abgabenhinterziehung der Umsatzsteuer 2003 und 2004 zurückgewiesen.

Für den Fall, dass durch den im angefochtenen Bescheid gleichen Zeitraum, die gleiche Abgabe und die exakt gleiche Höhe der Abgabe wie im vorangegangenen Verfahren nicht als gleicher Sachverhalt erachtet werde, verweisen wir auf die Bestimmungen des § 31 FinStrG und wenden Verjährung der Strafbarkeit ein.

Es werde ersucht, den angefochtenen Bescheid aufzuheben. Schon jetzt werde um die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten unabhängigen Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz ersucht.

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

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

*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 § 31 Abs. 1 FinStrG erlischt die Strafbarkeit eines Finanzvergehens durch Verjährung. Die Verjährungsfrist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, so beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt zu laufen. Sie beginnt aber nie früher zu laufen als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe, gegen die sich die Straftat richtet.*

*Gemäß § 31 Abs. 2 FinStrG beträgt die Verjährungsfrist für Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 drei Jahre, für andere Finanzordnungswidrigkeiten ein Jahr, für die übrigen Finanzvergehen fünf Jahre.*

*§ 31 Abs. 3 FinStrG: Begeht der Täter während der Verjährungsfrist ein vorsätzliches Finanzvergehen, auf das § 25 oder § 191 StPO nicht anzuwenden ist, so tritt die Verjährung nicht ein, bevor auch für diese Tat die Verjährungsfrist abgelaufen ist.*

*Gemäß § 160 Abs. 1 FinStrG ist über eine Berufung nach vorangegangener mündlicher Verhandlung zu entscheiden a) im Verfahren vor dem Berufungssenat, b) in sonstigen Berufungsverfahren, wenn dies der Berufungswerber in der Berufung beantragt hat oder wenn es die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz für erforderlich hält, c) im Verfahren gegen Jugendliche.*

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

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens, wenn gegen den Verdächtigen genügende Verdachtsgründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass er als Täter eines Finanzvergehens in Betracht kommt. Ein derartiger Verdacht, der die Finanzstrafbehörde zur Einleitung eines Finanzstrafverfahrens verpflichtet, kann immer nur auf Grund einer Schlussfolgerung aus Tatsachen entstehen. Ein Verdacht ist die Kenntnis von Tatsachen, aus denen nach der Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann (vgl. beispielsweise VwGH 9.7.2008, 2008/13/0050). Dabei ist nur zu prüfen, ob tatsächlich genügend Verdachtsgründe gegeben sind, nicht darum, schon jetzt die Ergebnisse des förmlichen Untersuchungsverfahrens gleichsam vorwegzunehmen, sondern lediglich darum, ob die bisher der Finanzstrafbehörde bekannt gewordenen Umstände für einen Verdacht ausreichen oder nicht.

Die Strafbarkeit einer Abgabenhinterziehung iSd § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ist dann ausgeschlossen, wenn einer Strafbarkeit infolge der nachfolgenden Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG wegen des gleichen Umsatzsteuerbetrages für den selben Zeitraum kein Hindernis entgegensteht, weil in einem solchen Fall die Tathandlung iSd § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG als eine – durch die Ahndung nach § 33 Abs. 1 FinStrG – nachbestrafte Vortat zu betrachten ist, was auch für solche Fälle gilt, in denen sowohl die Abgabenverkürzung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG als auch jene nach § 33 Abs. 1 FinStrG durch Unterlassung der Einbringung der Umsatzsteuervoranmeldungen und der Jahres-Umsatzsteuererklärungen bewirkt oder zu bewirken versucht wird. Eine Bestrafung eines Täters nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG erfordert klare und eindeutige Feststellungen dahin gehend, ob der Täter nicht ohnehin den Tatbestand nach § 33 Abs. 1 FinStrG hinsichtlich der Jahresumsatzsteuer erfüllt hat.

Dazu ist festzuhalten, dass in der ho. Berufungsentscheidung vom 12. Mai 2009, FSRV/0115-W/08, ausführlich dargestellt wurde, weshalb eine Bestrafung nach § 33 Abs. 1 FinStrG nicht möglich war.

Der Bf. vertritt die Ansicht, dass das Verfahren hinsichtlich der Jahresumsatzsteuererklärungen exakt die gleiche Abgabe betrifft, exakt den gleichen

Jahreszeitraum und exakt die gleiche Abgabenhöhe wie das nun angestrebte Verfahren, sodass dies dem Prinzip widerspreche, dass über einen Sachverhalt nicht mehrmals verschiedene Strafverfahren der selben Behörde ergehen können. Wenn über die gleiche Abgabe und den gleichen Zeitraum bereits ein Erkenntnis in zweiter Instanz und damit rechtswirksam ergangen ist, ist eine neuerliche Befassung mit der gleichen Abgabe, den gleichen Zeitraum betreffend nicht zulässig.

Dabei wird übersehen, dass sich das objektive Tatbild gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG auf die Verkürzung der Jahresumsatzsteuer bezieht, es sich bei der Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen jedoch um andere Tathandlungen jeweils zu den Fälligkeitstagen des § 21 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz 1994 handelt, somit nicht die selbe Sache im Sinne des Finanzstrafgesetzes zu beurteilen ist.

Unbeschadet des Umstandes, dass es sich bei der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG hinsichtlich der Umsatzsteuer bestimmter Voranmeldungszeiträume um eine mit der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG hinsichtlich der Umsatzsteuer eines diese Voranmeldungszeiträume (mit)umfassenden Veranlagungszeitraumes nachbestrafte Vortat handelt, werden die beiden Taten durch zu unterschiedlichen Zeitpunkten verwirklichte unterschiedliche Sachverhalte begangen, wodurch die in § 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a FinStrG umschriebenen Tatbestände erfüllt werden. Dabei entsprechen nicht nur zu verschiedenen Zeitpunkten verwirklichte Sachverhalte den verschiedenen Tatbildern, sondern auch in der Qualifikation unterschiedlichen subjektiven Tatbeständen, weil für die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG der qualifizierte Vorsatz der Wissentlichkeit (dolus principalis) erforderlich ist, während zur Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG der bedingte Vorsatz (dolus eventualis) ausreicht (VwGH 21.9.2009, 2009/16/0083).

Betraff die erste Einleitung eines Finanzstrafverfahrens den Vorwurf der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG durch die Nichtabgabe einer Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2003 und 2004, die nunmehr zu beurteilende spätere Einleitung jedoch eine andere Sache, nämlich den Vorwurf der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG durch Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate 1/2003 bis 12/2004 und sohin keine im Verfahren gegen den ersten Einleitungsbescheid betroffene Sache, liegt – entgegen dem Beschwerdevorbringen – keine entschiedene Sache vor (VwGH 4.2.2009, 2007/15/0142).

Angesichts der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war somit diesem Beschwerdevorbringen der Erfolg zu versagen.

Soweit der Bf. darauf hinweist, dass der Gesetzgeber die Einleitung eines Strafverfahrens von der amtswegigen Prüfung des Sachverhaltes, nicht jedoch vom Ausgang eines Rechtsmittelverfahrens abhängig macht, ist festzuhalten, dass es Sinn und Zweck eines Rechtsmittelverfahrens ist, die erstinstanzliche Entscheidung auf ihre Übereinstimmung mit der Gesetzeslage zu überprüfen. Es ist daher völlig legitim, wenn sich – wie im vorliegenden Fall – erst im Berufungsverfahren erweist, dass von der Finanzstrafbehörde erster Instanz – nachträglich betrachtet – aus dem gegebenen Sachverhalt eine unzutreffende Verdachtslage abgeleitet wurde. Dass erst mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid das Finanzstrafverfahren wegen des Finanzvergehens nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG eingeleitet wurde, ist allein darin begründet, dass die Finanzstrafbehörde erster Instanz ihren Irrtum bis zur Berufungsentscheidung nicht erkannt hat.

Dem Einwand der Verjährung gemäß § 31 FinStrG ist zu erwidern, dass gemäß § 31 Abs. 1 letzter Satz FinStrG die Frist für die Verjährung der Strafbarkeit eines Finanzvergehens nie früher zu laufen beginnt als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe, gegen die sich die Straftat richtet. Für die verfahrensgegenständlichen Abgaben (vgl. § 207 Abs. 2 BAO) normiert § 208 Abs. 1 lit. a BAO den Beginn der abgabenrechtlichen Verjährungsfrist – wie hier relevant – der Umsatzsteuervorauszahlungen mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die Steuerschuld für Umsatzsteuer nach der Bestimmung des § 19 UStG 1994 jeweils mit Ablauf des Kalendermonats entsteht, der späteste angeschuldete Tatzeitraum der vorgeworfenen Finanzvergehen der Dezember 2004 ist, hat unter Beachtung der Bestimmung des § 31 Abs. 3 FinStrG die Frist für die Verjährung der Strafbarkeit somit frühestens am 1. Jänner 2005 begonnen. Allerdings war das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für den Kalendermonat Dezember 2004 erst am 15. Februar 2005 bewirkt, da die Umsatzsteuer gemäß § 21 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz 1994 spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats zu entrichten ist. Im gegenständlichen Finanzstrafverfahren hat somit die Frist für die Verjährung der Strafbarkeit am 15. Februar 2005 begonnen. Zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides am 3. Juni 2009 war somit die fünfjährige Frist der Verjährung der Strafbarkeit noch nicht abgelaufen.

Auch wenn die Begehung der angeschuldeten Finanzvergehen an sich vom Bf. nicht bekämpft wird, ist doch festzuhalten, dass der Bf. es trotz Kenntnis seiner diesbezüglichen steuerlichen Verpflichtungen in den Jahren 2003 und 2004 unterlassen hat, Umsatzsteuervoranmeldungen

abzugeben und/oder die entsprechenden Umsatzsteuervorauszahlungen zu entrichten, sodass es zu den Verkürzungen der angeschuldeten Umsatzsteuerbeträge gekommen ist.

Der Bf. hat im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für 2002 bis 2004 laufende Aufzeichnungen bzw. Zusammenstellungen über die erzielten Einnahmen bzw. Ausgaben vorgelegt, wobei diese Aufzeichnungen für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen herangezogen worden sind. Am Verdacht der objektiven Tatseite, die auf den Aufzeichnungen des Bf. basieren, bestehen daher keine Bedenken.

Aufgrund seiner mehrjährigen Tätigkeit als Unternehmer besteht auch der Verdacht, dass der Bf. gewusst hat, dass man die Umsatzsteuervorauszahlungen zu den gesetzlichen Fälligkeitstagen zu entrichten bzw. Umsatzsteuervoranmeldungen an die Finanzbehörde zu übermitteln hat. Aus dem bisherigen Akteninhalt lässt sich der Verdacht ableiten, dass es der Bf. offensichtlich aus wirtschaftlicher Notlage unterlassen hat, seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen während der Jahre 2003 und 2004 entsprechend nachzukommen. Der Verdacht der subjektiven Tatseite ist schon allein aus der Art und Weise der gewählten Vorgehensweise, nämlich überhaupt keine Steuererklärungen abzugeben, somit aus dem Nichthandeln des Bf. über einen längeren Zeitraum ableitbar.

Soweit der Bf. vorbringt, eine Bereicherungsabsicht oder ein vorsätzliches Handeln wäre nicht vorgelegen ist darauf hinzuweisen, dass die Verkürzung von selbst zu berechnenden Abgaben bereits mit der Nichtentrichtung zu den gesetzlichen Fälligkeitsterminen bewirkt ist (vgl. Fellner, FinStrG § 33 Rz 54 ff und die dort zitierte Rechtsprechung). Wer jedoch zu den gesetzlichen Fälligkeitstagen weder Umsatzsteuervoranmeldungen abgibt noch Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet, ist auch darüber in Kenntnis, dass die sich aus den Umsatzsteuervoranmeldungen ergebenden Umsatzsteuervorauszahlungen nicht entrichtet wurden.

Zum Tatbild der Steuerhinterziehung gehört keineswegs eine endgültige Verkürzung der Abgaben; es genügt auch die vorübergehende Erlangung eines Steuervorteils. Verkürzt wird eine Steuereinnahme nicht bloß dann, wenn sie überhaupt nicht eingeht, sondern auch dann, wenn sie, ganz oder teilweise, dem Steuergläubiger nicht in dem Zeitpunkt zukommt, in dem er nach dem betreffenden Steuergesetz darauf Anspruch gehabt hat. Gerade beim Tatbestand nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG stellt die bloß vorübergehende Erlangung eines Steuervorteils den Regelfall dar (VwGH 3.5.2000, 98/13/0242).

Zu den Beschwerdeausführungen, dass sich die Behörde im angefochtenen Bescheid auch nicht die Mühe gemacht hat, einzelne Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume darzustellen, ist

zu erwidern, dass es nicht dem Konkretisierungsgebot eines Einleitungsbescheides widerspricht, wenn die Höhe der dem Bf. allenfalls vorzuwerfenden Abgabenverkürzung dem Ergebnis des Untersuchungsverfahrens nach den §§ 114 ff FinStrG vorbehalten wird (VwGH 2.8.1995, 93/13/0167).

Die Beantwortung der Frage, ob der Bf. die angeschuldeten Finanzvergehen tatsächlich begangen hat, bleibt ebenso dem Ergebnis des weiteren finanzstrafbehördlichen Untersuchungsverfahrens vorbehalten wie eine allfällige Aufschlüsselung der strafbestimmenden Wertbeträge auf die jeweiligen Tatzeiträume.

Zum Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat darf erwähnt werden, dass eine derartige Vorgangsweise im Gesetz keine Deckung findet, da gemäß § 160 Abs. 2 FinStrG über Beschwerden ausnahmslos ohne mündliche Verhandlung zu entscheiden ist. Für den Fall, dass der Spruchsenat als Finanzstrafbehörde erster Instanz allenfalls ein Erkenntnis mit Schuldspruch erlässt, steht es dem Bf. frei, dagegen eine Berufung einzubringen, die gemäß den Bestimmungen des Finanzstrafgesetzes – ohne gesonderten Antrag – im Rahmen einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz behandelt wird.

Wien, am 30. April 2010