



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Finanzstrafsenat Klagenfurt 1

GZ. FSRV/0016-K/07

Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, Mag. Prosen, in der Finanzstrafsache gegen N.N., V., vertreten durch C. Steuerberatungs OEG, Steuerberatungskanzlei, V., H.G. 12, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 13. Juli 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes I. als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 14. Juni 2007, Str.Nr. 0057/2007/00000, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 14. Juni 2007 hat das Finanzamt I. als Finanzstrafbehörde erster Instanz das Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der begründete Verdacht bestand, der Beschwerdeführer habe als Geschäftsführer der Firma P. GmbH in den Monaten Mai, Juni 2005 und Juli 2006 die Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen in Höhe von € 6.143,77 bewirkt und dies nicht bloß für möglich, sondern für gewiss gehalten.

In der Begründung wies das Finanzamt darauf hin, dass der Beschwerdeführer (im Folgendem: Bf.) im gesamten Prüfungszeitraum 1–6/2005 als Geschäftsführer der GmbH Umsatzsteuervoranmeldungen weder eingereicht noch entsprechende Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet habe (Tz. 1 der Niederschrift über das Ergebnis der Außenprüfung vom 21. September 2005, ABNr. 224070/05).

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 13. Juli 2007, in welcher im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Die Außenprüfung wurde am 21. September 2006 durchgeführt. Vor Prüfungsbeginn wurde Selbstanzeige erstattet. Mit der Selbstanzeige wurden auch die Umsatzsteuervoranmeldungen für den besagten Zeitraum 1-6/2005 eingereicht und stellen diese somit einen Bestandteil der Selbstanzeige dar. Schriftlich führte der Bf. aus:

"Die mit der Selbstanzeige verbunden Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat Mai 2005 betrug € 4.710,08 und für den Monat Juni 2005 betrug € 1.237,27. Seitens der Prüferin wurde lediglich für den Monat Mai 2005 eine Vorsteuerkürzung in der Höhe von € 112,68 vorgenommen und betrug somit die Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat Mai 2005 € 4.822,76.

Weiters darf festgehalten werden, dass die zu Recht vorgeschriebenen Abgaben umgehend beglichen wurden und bis dato am Abgabenkonto ein Guthaben besteht.

Hinsichtlich der verspäteten Meldung der Umsatzsteuer Juli 2006 in der Höhe von € 196,42 muss festgestellt werden, dass zum Zeitpunkt der rechtzeitigen Meldung am 15. September 2006 unter Einbeziehung der zu diesem Zeitpunkt zu unrecht vorgeschriebenen Beträge ein Guthaben am Abgabenkonto bestand (siehe Abgabenkonto nach endlicher Richtigstellung durch die Abgabenbehörde). Der Antrag zur Richtigstellung der UVA Jänner 2005 wurde bereits am 31. Juli 2005 und erst am 15. November 2006 verbucht."

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde I. Instanz die ihr gemäß §§ 80 oder 81 leg.cit. zukommenden Verständigungen und Mitteilungen daraufhin zu prüfen, ob genügend Verdachtsmomente für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind. Das gleiche gilt, wenn sie in anderer Weise vom Verdacht eines Finanzvergehens Kenntnis erlangt. Die Prüfung ist nach den für die Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes im Untersuchungsverfahren geltenden Bestimmungen vorzunehmen. Ergibt die Prüfung, dass die Durchführung des Strafverfahrens nicht in die Zuständigkeit des Gerichtes fällt, so hat die Finanzstrafbehörde I. Instanz, nach der Anordnung des Abs. 3, erster Satz, der zuletzt zitierten Gesetzesstelle, das Strafverfahren einzuleiten (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 14. Feber 1991, Zl. 90/16/0210).

Die Einleitungsverfügung stellt einen Bescheid dar; es gelten für Inhalt und Form die Vorschriften der Bundesabgabenordnung (BAO). Im Spruch der Einleitungsverfügung muss das dem Beschuldigten zur Last gelegte Verhalten, welches als Finanzstrafvergehen erachtet

wird, nur in groben Umrissen umschrieben werden. Die einzelnen Fakten müssen nicht "bestimmt", d.h. in den für eine Subsumtion relevanten Einzelheiten geschildert werden. Die einer Finanzstrafbehörde I. Instanz über begangene Finanzvergehen zukommenden Anzeigen und Mitteilungen sind gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG dahingehend zu prüfen, ob die darin enthaltenen Verdachtsmomente für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ausreichen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich in seinen Erkenntnissen vom 16. Februar 1994, Zl. 93/13/0256, vom 24. März 1994, Zl. 93/16/0118, vom 17. März 1994, Zl. 90/14/0046, vom 14. Februar 1992, Zl. 90/16/0210, u.a., mit der Rechtsnatur der Einleitungsverfügung eingehend auseinandergesetzt und in den Entscheidungsgründen dargelegt, dass durch die im § 83 Abs. 2 FinStrG vorgesehene Bekanntgabe der in Betracht kommenden Strafbestimmung im Speziellen dem Beschuldigten die Verantwortung vor der Finanzstrafbehörde erleichtert und ihm ermöglicht werden soll, auch Einwände gegen das Vorliegen der einzelnen Elemente des in Betracht kommenden Tatbestandes vorzubereiten. Unter der Einleitung des Finanzstrafverfahrens ist daher die *Einleitung des Untersuchungsverfahrens* zu verstehen, an dessen Ende entweder ein Schulterspruch (Erkenntnis, Strafverfügung, Verwarnung) oder eine Einstellung zu stehen hat. Die Einleitung des Finanzstrafverfahrens ist somit keine abschließende Beurteilung des zur Last gelegten Verhaltens, sondern "*Vorverfahren des Untersuchungsverfahrens*".

Bei der Prüfung, ob genügend Verdachtsgründe im Sinn des § 82 Abs. 1 FinStrG vorliegen, geht es nicht darum, schon die Ergebnisse des förmlichen Finanzstrafverfahrens vorweg zu nehmen, sondern lediglich darum, ob die der Finanzstrafbehörde zugekommenen Mitteilungen unter Berücksichtigung der von ihr durchgeföhrten Vorerhebungen für einen Verdacht ausreichen (VwGH 20.1.2005, Zl. 2004/14/0132, VwGH 28.6.2007, 2007/16/0074). Ein Verdacht kann immer nur aufgrund der Schlussfolgerung aus Tatsachen entstehen. Ein Verdacht besteht, wenn hinreichende tatsächliche Anhaltspunkte die Annahme der Wahrscheinlichkeit des Vorliegens von bestimmten Umständen rechtfertigen. Es ist die Kenntnis von Tatsachen, aus denen nach der Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 25.1.1990, Zl. 89/16/0183; 14.2.1991, Zl. 90/16/0210; 28.6.2007, 2007/16/0074, 21.4.2005, 2002/15/0036).

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

Gemäß § 21 Abs.1 UStG 1994 hatte im strafrelevanten Zeitraum ab Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit ein Unternehmer bzw. der Wahrnehmende der steuerlichen Interessen 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. Die Voranmeldung galt als Steuererklärung. Der Unternehmer hatte eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Wurde die nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen errechnete Vorauszahlung zur Gänze am Fälligkeitstag entrichtet oder ergab sich für einen Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung, so entfiel laut § 1 einer Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl II 1998/206, die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung; letzteres gilt ab dem 1. Jänner 2003 nur mehr in den Fällen, in denen die Umsätze des Unternehmers im vorangegangen Kalenderjahr € 100.000,-- nicht überstiegen haben.

Gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG macht sich ein Unternehmer bzw. Wahrnehmender der steuerlichen Interessen einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn er vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem obgenannten § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hielt.

Dabei war gemäß § 33 Abs.3 FinStrG eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn die selbst zu berechnenden Abgaben (hier: die Umsatzsteuervorauszahlungen) [bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt] nicht entrichtet worden waren (lit.b) bzw. die nicht bescheidmäßig festzusetzenden Gutschriften zu Unrecht oder zu hoch geltend gemacht worden waren (lit.d).

Hingegen macht sich derjenige - anstelle von Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG - einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs.1 FinStrG schuldig, wer (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung einer Umsatzsteuer bewirkt, indem er beispielsweise zur Verheimlichung seiner umsatzsteuerpflichtigen Erlöse Umsatzsteuervorauszahlungen nicht entrichtet, keine Umsatzsteuervoranmeldungen einreicht und auch jegliche weitere Information über diese Erlöse in den Steuererklärungen verheimlicht oder derartige Jahressteuererklärungen nicht einreicht, sodass die bescheidmäßig festzusetzende Jahresumsatzsteuer zu niedrig festgesetzt wird.

Von einer versuchten Abgabenhinterziehung nach §§ 13, 33 Abs.1 FinStrG hingegen ist zu sprechen, wenn ein abgabepflichtiger Unternehmer bzw. der Wahrnehmende der steuerlichen

Interessen eines Unternehmens vorsätzlich solcherart unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr zu bewirken versucht, 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 Einreichung der Steuererklärungen beim Finanzamt unterlässt in der Hoffnung, die Abgaben würden im Schätzungswege nicht bzw. zu niedrig festgesetzt werden).

Eine Strafbarkeit wegen einer derartigen, 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 enthalten ist, sowie ebenso eine solche von Vorbereitungshandlungen, welche für sich als Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs.1 lit.a FinStrG zu bestrafen wären.

Bedingt vorsätzlich handelt dabei 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.

Absichtlich handelt gemäß § 5 Abs.2 StGB ein Täter, wenn es ihm darauf ankommt, den Umstand oder Erfolg zu verwirklichen, für den das Gesetz absichtliches Handeln voraussetzt.

Vorweg war für den Referenten beim Unabhängigen Finanzsenat zu prüfen, ob wie vom Beschwerdeführer vorgebracht, Straffreiheit infolge rechtswirksam erstatteter Selbstanzeige am 23. August 2005 vorliege.

Gemäß § 29 FinStrG wird derjenige, der sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, insoweit straffrei, als *er* seine Verfehlung beispielsweise der zur Handhabung der verletzten Abgabenvorschriften zuständigen Behörde darlegt (Abs.1), wenn ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung bedeutsamen Umstände offen gelegt und die sich daraus ergebenden Beträge, die der Anzeiger schuldet oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, den Abgabenvorschriften entsprechend entrichtet werden (Abs.2). Dabei wirkt die Selbstanzeige nur für die Personen, für die sie erstattet wird (Abs.5).

Gemäß § 29 Abs.3 lit.b FinStrG tritt eine Straffreiheit einer Selbstanzeige u.a. dann nicht ein, wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war.

Im vorliegenden Sachverhalt hat die Gesellschaft mit beschränkter Haftung durch den steuerlichen Vertreter eine Selbstanzeige erstattet und die umsatzsteuerlichen Verkürzungen eingestanden. Aus dem Erklärungsinhalt der Selbstanzeige ergibt sich, dass die Selbstanzeige ausdrücklich für die GmbH erstattet wurde. Darüberhinaus fehlt die Benennung einer Person – etwa des Beschuldigten –, für die die Selbstanzeige erstattet wurde.

Die Identität desjenigen, welcher möglicherweise eine Verfehlung begangen haben könnte, und auch die Tathandlung, welche mit der möglichen Verkürzung in Zusammenhang stehen könnte (Hinterziehung von Umsatzsteuervorauszahlungen?, Finanzordnungswidrigkeit?) bleibt im Dunkeln. Es liegt somit Selbstanzeige für die GmbH vor, nicht jedoch für den Beschwerdeführer als Geschäftsführer direkt. Damit entspricht die Selbstanzeige nicht den Formvorschriften im Sinne des § 29 Abs. 5 FinStrG und wirkt diese für den Beschwerdeführer nicht strafbefreiend. Eine Selbstanzeige, welche lediglich für die Gesellschaft, nicht jedoch für den Geschäftsführer der GmbH erstattet wird, kann für diesen keine strafbefreiende Wirkung entfalten.

Die nachträgliche Offenlegung der fälligen Umsatzsteuervorauszahlungen in Verbindung mit der wiederum verspäteten Entrichtung der bereits fälligen Selbstbemessungsabgaben auf dem Abgabekonto der GmbH ist daher aus formalen Gründen keine rechtswirksame, strafbefreiende Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG, sondern lediglich ein mildernder Umstand im Falle eines Schuldspruches wegen eines damit in Zusammenhang stehenden Finanzvergehens in Form einer Schadensgutmachung.

Der vorliegenden Aktenlage ist folgender Sachverhalt betreffend die GmbH zu entnehmen:

Betreffend den Zeitraum Mai 2005 wäre spätestens am 15. Juli 2004 im Falle einer bestehenden Zahllast eine Umsatzsteuervoranmeldung einzureichen bzw. fällige Zahllasten zu entrichten gewesen. Eine Entrichtung bzw. Abfuhr dieser Selbstbemessungsabgaben bis zu diesem Zeitpunkt ist nicht erfolgt; ebenso erfolgte auch keine Bekanntgabe der Zahllasten (Buchungsabfrage vom 12. Juli 2007).

Betreffend den Zeitraum Juni 2005 wäre spätestens am 16. August 2005 im Falle einer bestehenden Zahllast eine Umsatzsteuervoranmeldung einzureichen bzw. fällige Zahllasten zu entrichten gewesen. Eine Entrichtung bzw. Abfuhr dieser Selbstbemessungsabgaben bis zu

diesem Zeitpunkt ist nicht erfolgt; ebenso erfolgte auch keine Bekanntgabe der Zahllast (Buchungsabfrage vom 12. Juli 2007).

Betreffend den Zeitraum Juli 2006 wäre spätestens am 15. September 2006 im Falle einer bestehenden Zahllast eine Umsatzsteuervoranmeldung einzureichen bzw. fällige Zahllasten zu entrichten gewesen. Eine Entrichtung bzw. Abfuhr dieser Selbstbemessungsabgaben bis zu diesem Zeitpunkt ist nicht erfolgt; ebenso erfolgte auch keine Bekanntgabe der Zahllast (Buchungsabfrage vom 12. Juli 2007).

Die Abgaben wurden entgegen dem Beschwerdevorbringen nicht unverzüglich nach Bekanntgabe entrichtet und ist in objektiver Hinsicht der Abgabenhinterziehungstatbestand erfüllt. Der Verdacht, der Beschwerdeführer könne das Finanzvergehen der Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen bewirkt haben ist somit in objektiver Hinsicht begründet.

Der Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.) war seit 14. Oktober 2004 Geschäftsführer der GmbH und vertrat die Gesellschaft selbständig. Er kommt somit als Verdächtiger der zur Last gelegten Finanzvergehen in Betracht.

In subjektiver Hinsicht erscheint der Verdacht, er könne den Eintritt der ihm zur Last gelegten Abgabenverkürzungen für gewiss gehalten zu haben deshalb ausreichend begründet, weil es zu dem Grundwissen eines jeden unternehmerisch tätigen Menschen gehört, dass monatlich Umsatzsteuervoranmeldungen einzureichen bzw. entsprechende Zahllasten abzuführen sind. Es kann damals Beschwerdeführer als Geschäftsführer – ihm ein durchschnittliche kognitive Fähigkeiten unterstellend – nicht verborgen geblieben sein, dass bis 27. September 2005 weder Zahllasten gemeldet oder entrichtet wurden. Es erscheint daher der Verdacht, der Bf. komme in subjektiver Hinsicht als Täter eines Finanzvergehens in Betracht ausreichen begründet.

Schließlich hat die GmbH im Monat Mai 2005 Umsatzerlöse in Höhe von mehr € 26.000,-- und im Monate Juni Umsatzerlöse in Höhe von mehr als € 8.000,-- erzielt und Umsatzsteuern vereinnahmt. Inwieweit dieser Sachverhalt den Beschwerdeführer zur Annahme veranlasst hat, keine Vorauszahlungen leisten bzw. Umsatzsteuervoranmeldungen einzureichen zu müssen wird daher im anschließendem Untersuchungsverfahren zu überprüfen und zu würdigen sein.

Insgesamt stellen sich die Ausführungen als Beschuldigtenrechterfertigung dar, die im nun anschließendem Untersuchungsverfahren gemäß §§ 114 ff. FinStrG zu überprüfen und zu würdigen sein werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 11. September 2008