



Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates Wien 2, HR Mag. Gerhard Groschedl, in der Finanzstrafsache gegen A.B., G., vertreten durch BKS Steuerberatungsgesellschaft mbH, 3150 Wilhelmsburg, Untere Hauptstraße 10, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 19. Oktober 2007 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG des Finanzamtes Waldviertel als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 8. Oktober 2007, Strafnummer-1,

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben und der bekämpfte Einleitungsbescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 8. Oktober 2007 hat das Finanzamt Waldviertel als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen A.B. (in weiterer Folge Bf.) zur Strafnummer-1 ein Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass er im Bereich des Finanzamtes Waldviertel vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für 11/2006 und 1/2007 in Höhe von € 4.443,00 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und hiemit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen habe.

Als Begründung wurde ausgeführt, dass sich der Verdacht des angelasteten Finanzvergehens auf die Feststellung der durchgeführten abgabenbehördlichen Umsatzsteuerprüfung vom 5. Juni 2007 gründe. Es fehle an der Rechtzeitigkeit der Selbstanzeige, da diese erst bei Prüfungsbeginn erstattet worden sei.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 19. Oktober 2007, in welcher Folgendes ausgeführt werde:

Nach telefonischer Ankündigung der Betriebsprüfung seien zeitgerecht vor Prüfungsbeginn die fehlenden Umsatzsteuervoranmeldungen nachgereicht worden und der fällige Betrag unverzüglich entrichtet worden. Die Behörde habe im Einleitungsbescheid festgehalten, dass die Selbstanzeige bei Prüfungsbeginn erstattet worden sei. Dies gelte laut Lehre und Rechtsprechung als Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG mit strafbefreiender Wirkung.

Im Besonderen werde auf die Entscheidung des OGH vom 9.11.2000, 15 Os 121/00 verwiesen, deren Anwendung Usus sei. Diese Entscheidung dürfte im gegenständlichen Fall – obwohl ein eindeutig gleichgelagerter Fall – übersehen worden sein. Weiters werde auf Seiler/Seiler, Kommentar Finanzstrafgesetz § 29 TZ 40 und Leitner, Österreichisches Finanzstrafrecht², Seite 97, verwiesen.

Nachdem alle Voraussetzungen des § 29 FinStrG erfüllt worden seien, liege eine Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung vor. Es werde daher die Einstellung des Verfahrens beantragt.

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 § 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.

§ 29 Abs. 2 FinStrG: War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offengelegt 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. Werden für die Entrichtung Zahlungserleichterungen gewährt, so darf der Zahlungsaufschub zwei Jahre nicht überschreiten; diese Frist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des Betrages an den Anzeiger zu laufen.

§ 29 Abs. 3 FinStrG: Straffreiheit tritt nicht ein,

- a) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3) gegen den Anzeiger, gegen andere an der Tat Beteiligte oder gegen Hehler gesetzt waren,*
- b) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war oder die Entdeckung einer Tat, durch die Zollvorschriften verletzt wurden, unmittelbar bevorstand und dies dem Anzeiger bekannt war, oder*
- c) wenn bei einem vorsätzlich begangenen Finanzvergehen die Selbstanzeige anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nicht schon bei Beginn der Amtshandlung erstattet wird.*

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

Gemäß § 14 Abs. 3 FinStrG ist Verfolgungshandlung jede nach außen erkennbare Amtshandlung eines Gerichtes, einer Finanzstrafbehörde oder eines im § 89 Abs. 2 genannten Organs, die sich gegen eine bestimmte Person als den eines Finanzvergehens Verdächtigen, Beschuldigten oder Angeklagten richtet, und zwar auch dann, wenn das Gericht, die Finanzstrafbehörde oder das Organ zu dieser Amtshandlung nicht zuständig war, die Amtshandlung ihr Ziel nicht erreicht oder die Person, gegen die sie gerichtet war, davon keine Kenntnis erlangt hat.

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 29.3.2006, 2006/14/0097). 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.

Grundtenor der Beschwerde ist die vom Bf. geäußerte Überzeugung, rechtzeitige Selbstanzeigen erstattet zu haben, was von der Finanzstrafbehörde erster Instanz bestritten wird.

Die Finanzstrafbehörde erster Instanz verweist selbst im angefochtenen Bescheid darauf, dass "erst" bei Prüfungsbeginn eine Selbstanzeige erstattet wurde. Gerade diesen Fall umschreibt die Bestimmung des § 29 Abs. 3 lit. c FinStrG. Straffreiheit tritt somit ein, wenn bei Beginn der Betriebsprüfung eine Selbstanzeige erstattet wird, sodass diese Argumentation der Finanzstrafbehörde erster Instanz nicht nachvollzogen werden kann.

Allerdings ist dem Arbeitsbogen der Betriebsprüferin, AB-Nr. 1, Seite 2 verso, der Vermerk auf dem Prüfungsauftrag vom 5. Juni 2007 zu entnehmen, dass vom Bf. bis zu Beginn der Amtshandlung keine Selbstanzeige erstattet wurde. Dies steht allerdings im Widerspruch zum

Vermerk der Betriebsprüferin über die Datenerfassung, wonach keine Eingaben erforderlich seien, da die Umsatzsteuervoranmeldungen bereits eingereicht sind. Laut Kontoabfrage der Umsatzsteuerdaten vom 5. Juni 2007 wurden die Umsatzsteuervoranmeldungen 10/2006 bis 4/2007 am 3. Juni 2007 eingereicht.

Um allfällige vom Verteidiger angesprochenen Zweifel zu zerstreuen ist festzuhalten, dass den bereits vor Prüfungsbeginn eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen die Qualität von Selbstanzeigen zukommt, die Betriebsprüferin daher zu Beginn der Betriebsprüfung keine „weiteren“ Selbstanzeigen erwarten musste, da diese konkludent bereits erstattet wurden.

Auch wenn dies dem angefochtenen Bescheid nicht zu entnehmen ist, scheint die Finanzstrafbehörde erster Instanz davon ausgegangen zu sein, dass aufgrund der telefonischen Ankündigung der Außenprüfung die Tat zum Zeitpunkt der Selbstanzeige vor Prüfungsbeginn bereits entdeckt und dies dem steuerlichen Vertreter auch bekannt gewesen ist, weshalb die Straffreiheit nach § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG nicht eintreten kann.

Strittig ist somit, ob eine telefonische Ankündigung einer Außenprüfung (oder wie im vorliegenden Fall einer Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG) schon eine Verfolgungshandlung darstellt, die die Rechtzeitigkeit einer Selbstanzeige hindert. Verfolgungshandlungen nach § 14 Abs. 3 FinStrG sind nur solche Akte, die nach ihrer Art und Bedeutung die Absicht des Gerichts oder der Finanzstrafbehörde erkennen lassen, den gegen eine bestimmte Person wegen einer bestimmten Tat bestehenden konkreten Verdacht auf eine in den Verfahrensvorschriften vorgesehene Weise zu prüfen. Dem behördlichen Akt muss insbesondere zu entnehmen sein, welche Tat der betreffenden Person zur Last gelegt wird, und die Verfolgungshandlung muss sich auf alle der Bestrafung zu Grunde liegenden Sachverhaltselemente beziehen.

Aus den vorgelegten Akten samt Arbeitsbogen der Betriebsprüfung ist dazu lediglich zu ersehen, dass die Prüferin am 31. Mai 2007 die Prüfung telefonisch beim Pflichtigen angekündigt hat und auf die Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen hingewiesen hat. Diese Ausführungen erklären jedoch weder, ob auch eine Prüfung nach § 99 Abs. 2 FinStrG angekündigt wurde noch, ob die im Prüfungsauftrag enthaltene Begründung, wonach Umsatzsteuervoranmeldungen im Prüfungszeitraum 09/2006 bis 03/2007 nicht abgegeben worden sind, dem Pflichtigen gegenüber mitgeteilt wurde noch, ob und in welcher Form der Verdacht der Begehung eines Finanzvergehens und/oder einer Abgabenverkürzung telefonisch mitgeteilt wurde.

Dem Strafakt ist dazu zu entnehmen, dass der Bf. im Zeitraum Juli 2005 bis September 2006 nur in drei Monaten auch eine Zahllast zu entrichten gehabt hat, für die anderen Monate jeweils eine Gutschrift gemeldet wurde. Allein diese Tatsache deutet nicht darauf hin, dass

der Bf. laufend mit einer Verkürzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer zu rechnen gehabt hätte und lässt noch andere Deutungsmöglichkeiten offen, sodass die „Tat“, welche dem Bf. mit der telefonischen Ankündigung allenfalls vorgeworfen werden hätte können, aufgrund des Akteninhaltes weder spezifiziert noch entdeckt ist. Aus der in dieser Form vorgenommenen telefonischen Ankündigung einer Außenprüfung ohne nähere Erklärung kann – sollte dies die Intention der Finanzstrafbehörde erster Instanz gewesen sein – eine Verfolgungshandlung im Sinne des § 14 Abs. 3 FinStrG nicht abgeleitet werden.

Da gemäß § 29 Abs. 2 FinStrG als eine der Voraussetzungen einer strafbefreienden Wirkung einer Selbstanzeige die den Abgabenvorschriften entsprechende Entrichtung normiert ist, ist festzuhalten, dass am 25. Mai 2007 am Abgabenkonto des Bf. ein Guthaben von € 914,00 bestanden hat und von den strafbestimmenden Wertbeträgen von insgesamt € 4.443,00 am 5. Juni 2007 ein Betrag von € 3.000,00 sowie ein weiterer Betrag von € 375,00 entrichtet wurden.

Zwar kann trotz Vorliegens einer Selbstanzeige ein Finanzstrafverfahren eingeleitet werden, wenn deren strafbefreiende Wirkung nicht zweifelsfrei feststeht (VwGH 29.1.1997, 96/16/0234). Im verwaltungsbehördlichen Rechtsmittelverfahren ist nicht nur die Rechtmäßigkeit der erstinstanzlichen Entscheidung im Zeitpunkt des Ergehens zu prüfen, sondern vielmehr eine eigenständige Beurteilung der Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der Rechtsmittelerledigung zu treffen. Auch im Rechtsmittelverfahren über einen Einleitungsbescheid ist die Rechtsmittelbehörde verpflichtet, bei Erlassung der Beschwerdeentscheidung auf die während des Rechtsmittelverfahrens festgestellten Tatsachen Bedacht zu nehmen (VwGH 3.7.2003, 2003/15/0047).

Wird Selbstanzeige wegen der Verkürzung einer Selbstbemessungsabgabe erstattet, ist relevant, ob es in der Folge zu einer bescheidmäßigen Festsetzung dieser Abgabe gekommen ist; im Falle einer solchen Festsetzung stünde die Zahlungsfrist von einem Monat nach § 210 Abs. 4 BAO zur Verfügung (vgl. Leitner, Österreichisches Finanzstrafrecht², 103). Im vorliegenden Fall wurde der überwiegende Teil der von den Selbstanzeigen betroffenen Umsatzsteuerbeträge richtigerweise den Abgabenvorschriften entsprechend entrichtet.

Den rechtzeitig vor Beginn der Betriebsprüfung eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen kommt im überwiegenden Maße (lediglich für einen Betrag von € 154,00 kann jedenfalls von einer unverzüglichen (den Abgabenvorschriften entsprechenden) Entrichtung im Sinne des § 29 FinStrG nicht gesprochen werden) somit auch strafbefreiende Wirkung zu. Angesichts des geringen Restbetrages und der Tatsache, dass der Bf. nicht laufend Umsatzsteuervorauszahlungen zu entrichten hatte, vielmehr immer wieder für Umsatzsteuervoranmeldungszeiträumen auch mit Gutschriften zu rechnen war, ist der

Verdacht hinsichtlich des Vorliegens der subjektiven Tatseite (einer wissentlichen Verkürzung bzw. der bedingt vorsätzlichen Nichtabgabe einer entsprechenden Umsatzsteuervoranmeldung) der angeschuldeten Abgabenhinterziehung für den verbleibenden Rest nicht gegeben, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, am 9. September 2008