



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Finanzstrafsenat Wien 3

GZ. FSRV/0009-W/08

## Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates Wien 3, HR Dr. Michaela Schmutzer, in der Finanzstrafsache gegen R.R., (Bf.) wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde der Beschuldigten vom 7. Jänner 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 4. Dezember 2007, StrNr. 1,

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben und der bekämpfte Bescheid aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 4. Dezember 2007 hat das Finanzamt Wien 2/20/21/22 als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen die Bf. ein Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass sie vorsätzlich als verantwortliche Unternehmerin unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2006 in der Höhe von jeweils € 720,00 und Einkommensteuer 2000 in der Höhe von € 1.272,14, 2001 in der Höhe von € 1.283,98, 2002 in der Höhe von € 1.248,75, 2003 in der Höhe von € 787,15, 2004 in der Höhe von € 631,34, 2005 in der Höhe von € 975,44 bewirkt und dadurch eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG begangen habe.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde der Beschuldigten vom 7. Jänner 2008, in welcher vorgebracht wird, dass vor Beginn einer Betriebsprüfung Selbstanzeige erstattet worden sei. Die Verfehlung sei fristgerecht offen gelegt worden, daher komme der Selbstanzeige strafbefreiende Wirkung zu. Bei nicht antragsgemäßer Erledigung ersuche sie um Vorlage der Beschwerde an den Unabhängigen Finanzsenat.

***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

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

*Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Absatz 1 oder 2 bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist nicht festgesetzt werden konnten.*

*Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, 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.*

Die Finanzstrafbehörde erster Instanz nahm die Feststellungen einer für die Jahre 2000 bis 2005 abgehaltenen Betriebsprüfung zum Anlass, um gegen die Bf. ein Finanzstrafverfahren einzuleiten.

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr gemäß §§ 80 oder 81 zukommenden Verständigungen und Mitteilungen darauf zu prüfen, ob genügend Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind. Das Gleiche gilt, wenn sie in anderer Weise, insbesondere aus eigener Wahrnehmung, vom Verdacht eines Finanzvergehens Kenntnis erlangt.

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 § 83 Abs. 2 FinStrG bedarf die Verständigung eines Bescheides, wenn das Strafverfahren wegen Verdachts eines vorsätzlichen Finanzvergehens, ausgenommen einer Finanzordnungswidrigkeit, eingeleitet wird.

Wie in der Beschwerdeschrift ausgeführt wird, hat die Bf. vor Prüfungsbeginn am 27. August 2007 eine schriftliche Selbstanzeige erstattet und eine Steuerverkürzung einbekannt. Den von

ihr zugestanden Abgabennachforderungen liegt eine Selbstschätzung der Verkürzungsbeträge zu Grunde.

Die Selbstanzeige wurde durch die Aufnahme einer Niederschrift durch den Betriebsprüfer ergänzt.

Der Prüfer führt unter TZ 1 seines Berichtes aus, dass die von der Bf. getätigten Angaben zu Verkürzungen, die aus Einkäufen bei der Firma X resultierten, an Hand des Kontrollmaterials verifiziert werden konnten und die darüber hinausgehend angezeigten Schwarzeinkäufe bei Letztverbrauchermarkten nach durchgeführten Plausibilitätsrechnungen ebenfalls als zutreffend erscheinen.

Der Prüfer hat sich damit mit seiner abgabenbehördlichen Schätzung der Schätzung der Abgabepflichtigen angeschlossen und sie für Zwecke der Abgabennachversteuerung als übernehmbar anerkannt.

Innerhalb offener Zahlungsfrist (15. Oktober 2007) nach Erlassung der Bescheide durch die Betriebsprüfung wurde ein Ratenansuchen eingebracht. Der Zahlungsplan wurde genehmigt und eingehalten, mit 15. Mai 2009 stand das Abgabenkonto auf Null.

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 (VwGH vom 8.2.1990, Zl. 89/16/0201, VwGH v. 5.3.1991, Zl. 90/14/0207 und VwGH v. 18.3.1991, Zl. 90/14/0260).

Geht es doch bei der Prüfung, 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.

*Gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung der Rechtsmittelentscheidung ihre Anschauung an die Stelle jener der Finanzstrafbehörde erster Instanz zu setzen.*

*Gemäß § 62 Abs. 1 FinStrG entscheidet über Rechtsmittel der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz.*

*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.*

*Abs. 2 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 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. 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.*

*Abs. 3 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.*

Nach § 62 FinStrG konnte somit die Finanzstrafbehörde erster Instanz nicht über die gegenständliche Beschwerde absprechen, sie hat jedoch bereits mit Schreiben vom 22. Jänner 2009 mitgeteilt, dass die Ratenverpflichtung eingehalten werde und bekannt gegeben, dass sie mit einer Stattgabe im Beschwerdeverfahren rechne.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hindert eine Selbstanzeige, deren strafbefreiende Wirkung nicht einwandfrei feststeht, die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens nicht (siehe auch FSRV/0125-W/03 vom 14.5.2004 und FSRV/0137-W/03 vom 27.2.2004).

Da bei Einleitung des Finanzstrafverfahrens noch nicht feststand, ob auch die Voraussetzung der Entrichtung im Sinne der Abgabenvorschriften gegeben sein werde, stand es der Finanzstrafbehörde erster Instanz am 4. Dezember 2007 grundsätzlich zu, ein Finanzstrafverfahren einzuleiten.

Im Spruch eines Einleitungsbescheides muss das dem Beschuldigten zur Last gelegte Verhalten, das als Finanzvergehen erachtet wird, in groben Umrissen beschrieben werden. Die einzelnen Fakten müssen dabei nicht "bestimmt", somit nicht in den für eine Subsumtion relevanten Einzelheiten geschildert werden. In der Begründung des Einleitungsbescheides ist

darzulegen, von welchem Sachverhalt die Finanzstrafbehörde ausgegangen ist und welches schuldhafte Verhalten dem Beschuldigten vorgeworfen wird. Der Verdacht muss sich sowohl auf den objektiven als auch auf den subjektiven Tatbestand erstrecken. Dabei ergibt sich aus der Bestimmung des § 161 Abs. 1 FinStrG, wonach die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz, sofern das Rechtsmittel nicht gemäß § 156 FinStrG zurückzuweisen ist, grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden hat, dass für ihre Entscheidung, also auch für die Rechtsmittelentscheidung über eine Administrativbeschwerde gegen die Einleitung des Finanzstrafverfahrens, die Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der Erlassung ihrer Entscheidung maßgebend ist (z.B. VwGH 26.7.2006, 2004/14/0022)

Daher war nunmehr im Rechtsmittelverfahren erneut zu prüfen, ob im Zeitpunkt der Entscheidung alle Vorschriften des § 29 FinStrG zur Erzielung der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige erfüllt sind.

Die Selbstanzeige wurde vor Prüfungsbeginn erstattet, war somit fristgerecht im Sinne des § 29 Abs. 3 lit. c FinStrG.

Straffreiheit tritt nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offen gelegt werden, wobei diesbezüglich die Frage zu lösen ist, ob die Offenlegung auch in Form einer Schätzung zulässig ist.

Judikatur der Höchstgerichte oder des Unabhängigen Finanzsenates zur strafbefreienden Wirkung einer Selbstanzeige bei Schätzung der Besteuerungsgrundlagen durch den Abgabepflichtigen liegt in Österreich bisher nicht vor.

Zuletzt hat sich Norbert Schrottmeyer 2008 in seinem Buch, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG, Kommentar mit Anmerkungen von Otto Plückhahn, mit dieser Thematik befasst und hat zunächst festgestellt, dass nach Deutscher Judikatur einer Selbstanzeige auch dann strafbefreiende Wirkung zuerkannt wird, wenn sich ergibt, dass die geschätzten Beträge nur geringfügig niedriger als die tatsächlich hinterzogene Steuer waren.

In der österreichischen Fachliteratur ist die Meinung vorherrschend, dass einer Selbstanzeige auch bei Schätzung der verkürzten Beträge strafbefreiende Wirkung zukommen kann.

MinRat. Dr. Plückhahn (ehemaliger Leiter der Strafrechtsabteilung des Finanzministeriums) hält in seinen Anmerkungen zu den Ausführungen von Mag. Schrottmeyer fest, dass seiner Ansicht nach, so wie die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, auch eine Schätzung des Verkürzungsausmaßes zulässig sei. § 29 Abs. 2 FinStrG fordere die Offenlegung aller für die

Feststellung der Verkürzung maßgebenden Umstände, darunter aller für die Schätzung maßgebender Umstände, sowie des Umstandes, dass es sich bei der Offenlegung um eine Schätzung handle. Ergebe die Schätzung ein zu niedriges Verkürzungsausmaß, so komme der strafbefreienden Selbstanzeige nur eine teilweise strafbefreiende Wirkung zu.

Zur Frage einer Übernahme von abgabenrechtlichen Schätzungen für Zwecke eines Finanzstrafverfahrens hat der Verwaltungsgerichtshof folgende Entscheidungslinie vorgegeben.

Die Schätzung der Abgabebemessungsgrundlagen hindert zwar grundsätzlich die Annahme einer Abgabenhinterziehung nicht, jedoch trägt die Finanzstraßbehörde die Beweislast für die Richtigkeit der Schätzung. Eine Abgabenhinterziehung kann nur dann angenommen werden, wenn sich nach entsprechender Auseinandersetzung mit dem Vorbringen des Beschuldigten sagen lässt, dass seine Verantwortung nach menschlichem Ermessen nicht richtig sein kann. (VwGH 7.7.2004, 2003/13/0171, 2006/15/0359, 2008/09/24).

Zur Frage der Offenlegung im gegenständlichen Fall sind daher folgende Überlegungen getätigt worden:

Die Offenlegung erfolgte im Rahmen einer Selbstschätzung der Abgabepflichtigen, wobei die Schätzungsparameter - Höhe des verkürzten Bruttoumsatzes und Aufteilung auf die Sparten Flaschenbier und Spirituosen und der Tatzeitraum - im Schriftsatz angegeben sind.

Es liegt in der Natur einer Schätzung, dass ihr ein Unsicherheitsfaktor anhaftet. Wenn Schwarzeinkäufe getätigt werden, so ist nach der Allgemeinen Lebenserfahrung nicht davon auszugehen, dass dennoch vollständige Aufzeichnungen zu sämtlichen Einkäufen und den daraus resultierenden Erlösen und Gewinnen erstellt werden. Es konnte daher nicht erwartet werden, dass die Bf. in der Lage sein werde Belege zu den getätigten Schwarzeinkäufen vorzulegen. Es war ihr nur möglich an Hand ihrer Erinnerung unter Berücksichtigung ihrer Branchenberufserfahrung nach bestem Wissen und Gewissen eine Offenlegung in Form einer Schätzung der Verkürzungsbeträge vorzunehmen.

Bei einer Offenlegung durch Schätzung durch den Abgabepflichtigen selbst, ist daher im Einzelfall zu prüfen, ob der Abgabepflichtige alle Schritte unternommen hat, damit der Offenlegungspflicht so weit wie möglich nachgekommen wird und die Schätzungsparameter dargestellt hat und ob seine Verantwortungslinie nach menschlichem Ermessen richtig sein kann oder nicht.

Der Betriebsprüfer ist nach Einsichtnahme in Kontrollmaterial und Buchhaltung zu dem Schluss gekommen, die Abgabennachforderung in Anlehnung an die in der Selbstanzeige

offen gelegten Verkürzungsbeträge festzusetzen und hat somit die Schätzung als glaubhaft angesehen.

Abgabenrechtliche Prüfungen können als qualifizierte Vorprüfungen angesehen werden, daher kann bei Prüfung in finanzstrafrechtlicher Hinsicht davon ausgegangen werden, dass die Verantwortungslinie der Bf. nach menschlichem Ermessen richtig war.

Die Voraussetzung der Offenlegung im Sinne des § 29 Abs. 2, erster Satz FinStrG ist gegeben.

Die Abgabenschuldigkeiten wurden im Rahmen der Abgabenvorschriften innerhalb der zwei Jahresfrist des § 29 Abs. 2, zweiter Satz FinStrG entrichtet.

Nach Ansicht der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz liegt somit im Zeitpunkt der zweitinstanzlichen Entscheidung eine strafbefreiende Selbstanzeige vor, daher war der angefochtene Bescheid spruchgemäß aufzuheben.

Wien, am 2. Juli 2009