



## Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates<sup>1</sup>, in der Finanzstrafsache gegen XY, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 13. August 2010 gegen den Bescheid über die Einleitung des Strafverfahrens gemäß § 83 Abs. 2 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) des Finanzamtes Oststeiermark als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 19. Juli 2010, StrNr. 001,

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit dem Bescheid vom 19. Juli 2010 leitete das Finanzamt Oststeiermark als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer (Bf.) ein Finanzstrafverfahren nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ein, weil der Verdacht bestehe, er habe vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung an Umsatzsteuer für die Monate 01-12/2008 in der Höhe von 7.376,71 € und für die Monate 02-10/2009 in der Höhe von 10.399,91 € bewirkt und diese Verkürzung nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

Begründend wurde ausgeführt, anlässlich einer beim Bf. durchgeführten Umsatzsteuerprüfung sei festgestellt worden, dass für die Monate 02-10/2009 weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch Umsatzsteuer entrichtet worden sei.

Mit der Abgabe der Umsatzsteuererklärung 2008 sei Selbstanzeige hinsichtlich der Verkürzungen der Umsatzsteuervorauszahlungen erstattet worden. Da jedoch der in der Selbstanzeige dargelegte Verkürzungsbetrag an Umsatzsteuer nicht fristgerecht entrichtet worden sei, komme der Selbstanzeige strafbefreiende Wirkung nicht zu.

Da jedem Unternehmer die Verpflichtung zur Abgabe rechtzeitiger und richtiger Umsatzsteuervoranmeldungen bekannt sei, bestehe der Verdacht, der Bf. habe wissentlich die Entrichtung der Umsatzsteuer vermieden.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. in der Eingabe vom 13. August 2010 das Rechtsmittel der Beschwerde. Er habe sich aus finanziellen Gründen keinen Steuerberater für die Umsatzsteuervoranmeldungen leisten können, weshalb er immer selbst die monatlichen Erklärungen abgegeben habe. Bei der Jahresbilanz habe ihm sein Steuerberater diverse Ausgaben mit der Umsatzsteuer gestrichen. Dadurch seien andere Umsatzsteuerbeträge zusammen gekommen als er errechnet habe. Durch die Wirtschaftskrise habe er die höheren Beträge nicht nachbezahlen können und habe für das folgende Jahr auch noch eine Umsatzsteuerprüfung „bekommen“, worauf „der gleiche Zustand eingetreten“ sei.

Er habe vor der Prüfung eine Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG gemacht sowie ein Ansuchen um Stundung bzw. Zahlungserleichterung eingebracht.

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

*Gemäß [§ 82 Abs. 1 FinStrG](#) hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr gemäß §§ 80 oder 81 FinStrG zukommenden Verständigungen und Mitteilungen darauf zu prüfen, ob genügende 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.*

*Nach Abs. 3 leg.cit. hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz das Strafverfahren einzuleiten, soweit die Durchführung des Strafverfahrens nicht in die Zuständigkeit des Gerichtes fällt.*

*Gemäß [§ 83 Abs. 1 FinStrG](#) ist die Einleitung des Strafverfahrens aktenkundig zu machen.*

*Der Verdächtige ist von der Einleitung des Strafverfahrens unter Bekanntgabe der zur Last gelegten Tat sowie der in Betracht kommenden Strafbestimmung unverzüglich zu verständigen ([§ 83 Abs. 2 FinStrG](#)). ...Die Verständigung bedarf eines Bescheides, wenn das Strafverfahren wegen Verdachts eines vorsätzlichen Finanzvergehens, ausgenommen einer Finanzordnungswidrigkeit, eingeleitet wird (FinStrG-Nov. 2007, BGBl I 44/2007 ab 1.1.2008).*

*Gemäß [§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG](#) macht sich der 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.*

*Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 ist bewirkt, wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) werden ([§ 33 Abs. 3 lit. b FinStrG](#)).*

§ 83 Abs. 2 FinStrG wurde durch die FinStrG-Novelle 2010, BGBl I 104/2010, insofern abgeändert, als nunmehr gegen die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig ist. Diese Änderung tritt ab 1. Jänner 2011 in Kraft und ist daher auf die gegenständliche Beschwerde gegen den Einleitungsbescheid vom 13. August 2010 nicht anzuwenden.

Nach dem Gesetzeswortlaut ist die Finanzstrafbehörde bei Vorliegen ausreichender Verdachtsgründe verpflichtet, ein Strafverfahren einzuleiten. Ein Ermessensspielraum kommt ihr dabei nicht zu.

Ob im konkreten Einzelfall die Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ausreichen, ist aus der Summe der sich an Hand der bisherigen Ermittlungsergebnisse ergebenden Anhaltspunkte zu beurteilen. Es genügt jedoch, wenn gegen den Beschuldigten ein entsprechender Tatverdacht besteht. 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 26.4.2001, [2000/16/0595](#)).

Der Verdacht muss sich dabei sowohl auf den objektiven als auch auf den subjektiven Tatbestand erstrecken (z.B. VwGH 28.9.2004, [2004/14/0014](#)).

Bloße Vermutungen allein reichen für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens nicht aus. Nicht jedoch ist es in diesem Verfahrensstadium schon Aufgabe der Finanzstrafbehörde, das Vorliegen eines Finanzvergehens konkret, d.h. in einer jeden Zweifel nach § 98 Abs. 3 FinStrG ausschließenden Art, nachzuweisen. Anlässlich der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens hat noch keine endgültige Sachverhaltsklärung und abschließende rechtliche Beurteilung zu erfolgen, sondern nur eine Entscheidung im Verdachtsbereich. In diesem Verfahrensstadium ist es daher nicht Aufgabe der Finanzstrafbehörde, Ergebnisse des durch die Einleitung erst in

Gang gesetzten förmlichen Strafverfahrens vorweg zu nehmen, weil die für die Subsumtion unter den betreffenden finanzstrafrechtlichen Tatbestand letztlich entscheidenden Fragen erst im anschließenden Untersuchungsverfahren einer (endgültigen) Klärung zuzuführen sind (vgl. z.B. VwGH 28.6.2007, [2007/16/0074](#)).

Den Gegenstand des Einleitungsbescheides bildet daher nicht die Tat selbst, sondern vielmehr die Feststellung solcher Lebenssachverhalte, die den Verdacht begründen, der Betroffene könnte ein derartiges Finanzvergehen begangen haben (vgl. VwGH 21.3.2002, [2002/16/0060](#)).

Nach der Aktenlage ergab sich aus der Verbuchung der Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2008 eine Zahllast von 7.796,10 € (Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch 225.453,45 €, Gesamtbetrag der Vorsteuern 37.294,59 €) während die Zahllasten der für die Monate 01-12/2008 eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen lediglich 419,39 € betrugen (Nachforderung daher 7.376,71 €). Der Verdacht der objektiven Tatseite ist damit ausreichend begründet.

Vorsätzlich handelt, wer einen Sachverhalt verwirklicht, 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.

Bezogen auf § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG heißt das, dass derjenige vorsätzlich handelt, der die abgabenrechtliche Pflichtverletzung im Sinne des § 21 UStG 1994 zumindest ernstlich für möglich hält, sich damit abfindet und die (wenn auch nur vorübergehende) Abgabenverkürzung zumindest dem Grunde nach für gewiss hält.

In subjektiver Hinsicht ist daher zu prüfen, ob der Bf. hinsichtlich der Nichtentrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen wissentlich und hinsichtlich der nicht rechtzeitigen Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen zumindest bedingt vorsätzlich gehandelt hat.

Aus der regelmäßigen Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen im Jahr 2008 kann geschlossen werden, dass dem Bf. die Verpflichtung zur Abgabe monatlicher Voranmeldungen bekannt war.

Es ist allgemein bekannt, dass Einnahmen bzw. Umsätze vollständig zu erfassen sind. Nach der Lebenserfahrung ist bei der Meldung in der Höhe von etwas mehr als 5 % der tatsächlichen Zahllasten auch in subjektiver Hinsicht der Verdacht der Abgabenhinterziehung

begründet und die Einleitung des Finanzstrafverfahrens nach § 33 Abs.2 lit. a FinStrG gerechtfertigt. Es besteht der ausreichende Verdacht, dem Bf. sei bewusst gewesen, dass es durch die monatliche Offenlegung von Umsätzen in der von ihm praktizierten Form homöopathischer Dosen zu einer Abgabenverkürzung kommen würde.

Hinsichtlich der Voranmeldungszeiträume 2009 hat der Bf. in der vor der Umsatzsteuerprüfung des Finanzamtes Oststeiermark erstatteten Selbstanzeige vom 12. Jänner 2010 offen gelegt, für die Monate Februar bis Mai sowie August und September unrichtige, für die Monate Juni und Juli sowie Oktober 2009 keine Voranmeldungen eingereicht zu haben. Die berichtigten Umsatzsteuervoranmeldungen wiesen eine Zahllast von insgesamt 10.533,49 € aus, während in den eingereichten Voranmeldungen 2009 die Umsatzsteuerzahllasten mit insgesamt 133,59 € gemeldet wurden.

Allein der Umstand, dass der Bf. mittels Selbstanzeige seine Verfehlungen offen gelegt hat, er sich daher offensichtlich der Tatsache bewusst war, die Abgaben entgegen seiner abgabenrechtlichen Verpflichtung nicht korrekt abgeführt zu haben, besteht der Verdacht des angeschuldeten Finanzvergehens sowohl in objektiver als auch in subjektiver Hinsicht.

Im Übrigen ist auf die obigen Ausführungen zu verweisen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes konsumiert der Tatbestand des § 33 Abs. 1 FinStrG die Hinterziehung der Umsatzsteuer im Voranmeldungsstadium nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, wenn in der Folge mit Beziehung auf denselben Betrag und denselben Steuerzeitraum die Umsatzsteuerverkürzung auch im Stadium ihrer bescheidmäßigen Festsetzung im Sinne des Tatbestandes des Finanzvergehens nach § 33 Abs. 1 FinStrG erfolgt oder zumindest versucht wird.

Zur Verwirklichung des Tatbestandes der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG genügt auch die vorübergehende Erlangung eines Steuervorteils. Von einer allfällig versuchten Hinterziehung der Jahresumsatzsteuer 2009 im Sinne der §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG ist im vorliegenden Fall nicht auszugehen, da der Bw. bereits vor Abgabe der Jahreserklärung sämtliche Beträge offen gelegt hatte und er deshalb nicht ernstlich mit einer dauerhaften Umsatzsteuerverkürzung rechnen konnte.

*Gemäß [§ 29 Abs. 1 FinStrG](#) wird derjenige, der sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, insofern straffrei (vgl. [§ 82 Abs. 3 lit. c FinStrG](#)), als er seine Verfehlung ua. der zur Handhabung der verletzten Abgabenvorschriften zuständigen Abgabenbehörde darlegt.*

*Gemäß [§ 29 Abs. 2 FinStrG](#) in der auf den vorliegenden Fall noch anzuwendenden Fassung BGBl 1985/571 tritt im Falle einer Selbstanzeige Straffreiheit nur 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.*

Von einer den Abgabenvorschriften entsprechenden Entrichtung im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG kann nur dann die Rede sein, wenn die auf Grund der Selbstanzeige bescheidmäßig festgesetzten Beträge jedenfalls innerhalb der Zahlungsfrist gemäß § 210 Abs. 4 BAO entrichtet werden oder zumindest auf Grund von bis zu diesem Termin rechtzeitig gestellten Zahlungserleichterungsansuchen ein zwei Jahre nicht übersteigender Zahlungsaufschub gewährt wird und die selbst angezeigten Beträge entsprechend der gewährten Zahlungserleichterung entrichtet werden.

Die Umsatzsteuer 2008 haftet nach der aktuellen Rückstandsauflgliederung zur Gänze unberücksichtigt aus; ein Zahlungserleichterungsansuchen hinsichtlich dieser aus der Selbstanzeige resultierenden Betrages wurde nicht gestellt. Der Offenlegung der verkürzten Umsatzsteuer 2008 in der Jahreserklärung kommt daher mangels Entrichtung keine strafbefreiende Wirkung zu.

Die bescheidmäßige Festsetzung der Umsatzsteuer 02-10/2009 auf dem Abgabenkonto des Bf. erfolgte in Höhe der mittels Selbstanzeige offen gelegten Beträge am 11. Februar 2010 mit einer Entrichtungsfrist bis 18. März 2010. Innerhalb dieser Frist erfolgte keine (Teil-) Entrichtung der in Rede stehenden Abgabe.

In der Selbstanzeige vom 12. Jänner 2010 ersuchte der Bf. um Zahlungserleichterung nach Maßgabe des von ihm erstellten Tilgungsplanes (Entrichtung eines Betrages in der Höhe von 1.399,90 € am 15. Februar 2010, anschließend Entrichtung von 9 Monatsraten zu 1.000,00 €, beginnend am 15. März 2010).

Ob das Finanzamt über dieses Zahlungserleichterungsansuchen bescheidmäßig abgesprochen hat, ist aus den vorliegenden Aktenunterlagen nicht zu ersehen. Auf dem Abgabenkonto des Bf. erfolgten weder die Zahlung von 1.399,90 € noch die angekündigten monatlichen Ratenzahlungen von 1.000,00 €. Allerdings wurden in unregelmäßigen Abständen Saldozahlungen geleistet, die die aushaftende Umsatzsteuer 02-10/2009 laut aktuellem Rückstandsausweis auf 7.752,70 € vermindert haben.

Auch wenn im weiteren Verfahren zu prüfen sein wird, in welcher Form eine allfällige Zahlungserleichterung bewilligt wurde bzw. in welcher Höhe die bisher auf die Umsatzsteuer 02-10/2009 geleisteten Zahlungen als strafbefreiend anzuerkennen sind, können angesichts der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach eine Selbstanzeige, deren strafbefreiende Wirkung nicht einwandfrei feststeht, die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens nicht hindert (siehe VwGH 29.11.2000, [2000/13/0207](#)), die diesbezüglichen Ausführungen der Beschwerde derzeit nicht zum Erfolg verhelfen.

Wie bereits ausgeführt, bleibt die Beurteilung, ob der Bf. das ihm zur Last gelegte Finanzvergehen tatsächlich begangen hat oder ob allenfalls ein Strafaufhebungsgrund vorliegt, dem Ergebnis des weiteren finanzstrafbehördlichen Untersuchungsverfahrens vorbehalten. In diesem Rahmen wird der Beschwerdeführer auch noch Gelegenheit erhalten, sich umfassend in einer Beschuldigteneinvernahme zu rechtfertigen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 10. März 2011