



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Finanzstrafsenat Linz 4

GZ. FSRV/0035-L/09

Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates Linz 4, Hofrat Dr. Peter Binder, in der Finanzstrafsache gegen LS, geb. 19XX, whft. in L, vertreten durch Rechtsanwalt Mag. Thomas Burkowski, 4040 Linz, Gerstnerstraße 20, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 27. Mai 2009 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanz Strafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Hofrat Gottfried W. Buchroithner, als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 27. April 2009, StrNr. X,

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und der Spruch des angefochtenen Einleitungsbescheides wie folgt abgeändert:

Gegen den Beschwerdeführer (Bf.) wird gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG das Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht besteht, dass er vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994) entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer für die Monate **Februar** und **April bis November 2008** iHv. insgesamt 17.195,18 € bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und dadurch Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen habe.

II. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 27. April 2009 hat das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Bf. zur StrNr. X ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser im Amtsbereich des genannten Finanzamtes vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) für die Monate 01-11/2008 im Gesamtbetrag von 17.195,18 € bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und dadurch (ein) Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen habe.

Begründend dazu verwies die Erstbehörde im Wesentlichen darauf, dass für den Zeitraum Mai bis November 2008 weder Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet, noch entsprechende, jeweils Zahllasten ausweisende, fristgerechte Voranmeldungen eingereicht worden seien. Die als Selbstanzeige zu wertende Nachreichung der jeweiligen Erklärungen sei erst nach der Ankündigung einer ua. gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG angeordneten USO-Prüfung und somit verspätet erfolgt. Im Zuge dieser Prüfung sei zudem hervorgekommen, dass bei den im Prüfungszeitraum (in den nachgereichten Voranmeldungen bekanntgegebenen) Umsätzen bei neun Fahrzeugverkäufen zu Unrecht die Methode der Differenzbesteuerung (vgl. § 24 UStG 1994) angewendet worden sei sowie, dass drei tatsächlich im Überprüfungszeitraum erfolgte Kfz-Verkäufe bisher überhaupt nicht erfasst worden seien, sodass es zu einer (bescheidmäßigen) Neufestsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis November 2008 gekommen sei. Hinsichtlich der subjektiven Verdachtslage könne, ausgehend von einem aus der bisherigen Erhebungslage ableitbaren entsprechenden Wissens- und Kenntnisstand des Beschuldigten, ein entsprechender Vorsatz angenommen werden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die bei der erkennenden Behörde fristgerecht eingebrachte Beschwerde des Beschuldigten vom 27. Mai 2009, in welcher im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Der angefochtene Bescheid gehe zu Unrecht von einem entsprechenden Tatvorsatz des Bf. aus. Im Jahr 2008 sei er steuerlich vertreten gewesen und habe er die Buchhaltungsunterlagen ordnungsgemäß seinem, ua. mit der Erstellung der laufenden Umsatzsteuervoranmeldungen betrauten Vertreter übergeben. Da er sich aber damit zur Erfüllung seiner steuerlichen Verpflichtungen eines steuerkundigen Fachmannes bedient habe, könne ihm daher allenfalls Fahrlässigkeit im Zusammenhang mit der Überwachung seines Vertreters, keinesfalls aber Vorsatz angelastet werden.

Vorauszuschicken sei, dass der Bf. mit derartigen Problemen bisher nicht konfrontiert gewesen sei und etwas Gleichartiges im Zuge seiner bisherigen Tätigkeit bzw. bei seinen bisherigen steuerlichen Vertretern noch nicht aufgetreten sei.

Anlässlich der Ankündigung der verfahrensgegenständlichen USO-Prüfung seien vom damaligen steuerlichen Vertreter die Umsatzsteuervoranmeldungen aufgebucht, im Februar 2009 abgegeben und die entsprechenden Zahllasten vom Bf. dann auch sofort bezahlt worden. Die dabei der Umsatzermittlung zugrundegelegte Methode der Differenzbesteuerung bei den genannten Kfz-Verkäufen sei ausschließlich auf eine offenbar falsche Auskunft des (externen) Buchhalters bzw. damaligen steuerlichen Beraters, Herrn TN, zurückzuführen. Dieser habe dem Bf. bzw. seiner im Betrieb mitarbeitenden Ehegattin (Vorbereitung der Buchhaltungsunterlagen) mitgeteilt, dass bei den erst seit Ende 2007 zusätzlich zum bis dahin betriebenen Lastfuhrwerksverkehr durchgeführten Fahrzeugverkäufen bzw. bei der Erfassung der daraus erzielten Umsätze eben diese Methode angewendet werden könne. Als dann kurz darauf der genannte Buchhalter seine Tätigkeit (aus Zeitmangel) für den Bf. eingestellt habe, ohne dass bis dahin jemals von einer verspäteten Übergabe der vom Berater für seine Arbeit benötigten Belege die Rede gewesen sei, habe dieser ihn an die NP Bilanzbuchhalter GmbH vermittelt, die dann in weiterer Folge, so auch im Verlauf der USO-Prüfung, für den Bf. tätig geworden sei. Auch von der neuen steuerlichen Vertretung sei der Beschuldigte auf die Unrichtigkeit der Umsatzermittlung im Zusammenhang mit den Fahrzeugverkäufen nach der Methode der Differenzbesteuerung nicht hingewiesen worden und habe er daher, so wie bisher, seine Umsätze entsprechend ermittelt bzw. gutgläubig seinem Steuerberater zur Erklärungserstellung übermittelt bzw. bekanntgegeben. Dass auch nach der Prüfungsankündigung der steuerliche Vertreter die Erklärungen bzw. Voranmeldungen (weiterhin) so wie bisher bzw. falsch erstellt habe, mache deutlich, dass den Bf. jedenfalls kein Vorsatz treffen könne, wenn offenbar nicht einmal ein steuerlicher Fachmann die tatsächlich richtige Form der Besteuerung erkannt habe. Dass der Bf. keinesfalls vorsätzlich gehandelt habe, ergebe sich auch schon daraus, dass er nicht nur die Ergebnisse der Prüfung sofort und widerspruchlos akzeptiert habe, sondern er auch hinsichtlich eines früheren, nicht von der genannten Prüfung umfassten Verkaufsvorganges (im Jahr 2007) umgehend eine entsprechende Selbstanzeige erstattet habe.

Da ihm daher ein entsprechender Vorsatz nicht vorgeworfen werden könne, beantragte der Bf., den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit aufzuheben und das gegen ihn eingeleitete Finanzstrafverfahren einzustellen.

Über (schriftliche) Befragung durch die erkennende Behörde (vgl. §§ 157 iVm. 119 FinStrG) als Auskunftsperson iSd § 99 Abs. 1 FinStrG erklärte der frühere steuerliche Berater des Bf., Herr TN, in seiner Stellungnahme vom 2. November 2010, dass er in seiner Eigenschaft als selbständiger Buchhalter im Zeitraum August 2006 bis Februar 2008 für den Bf. bzw. dessen

Einzelunternehmen die Lohnverrechnung und die Buchhaltung inklusive Erstellung und Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen durchgeführt habe. Weiters seien auch noch die Jahresabschlüsse 2006 und 2007 von ihm erstellt worden. Generell würden die von ihm betreuten Klienten im Bereich des Umsatzsteuerrechtes auch über die jeweils anzuwendenden, ihm hinlänglich bekannten Kriterien im Zusammenhang mit der Differenzbesteuerung aufgeklärt. Laut dem dazu ebenfalls vorliegendem Schriftverkehr zwischen dem vom Bf. mit der Geltendmachung von Schadenersatzansprüchen gegenüber der Fa. NP Bilanzbuchhalter GmbH beauftragten (nunmehrigen) Verteidiger des Bf. und deren Haftpflichtversicherung wurde der Bf. in einer Besprechung vom 10. August 2006 seitens der genannten Auskunftsperson ausdrücklich auf die Nichtanwendbarkeit der Differenzbesteuerung für von ihm getätigte bzw. geplante Kfz-Verkäufe hingewiesen (E-Mail der U Versicherungen AG vom 25. Mai 2009).

Die ebenfalls gemäß § 99 Abs. 1 FinStrG als Geschäftsführerin der Fa. NP Bilanzbuchhalter GmbH schriftlich befragte Frau RN gab dazu (schriftlich) am 9. November 2009 bekannt, dass der von der genannten Gesellschaft von November 2008 bis Juni 2009 steuerlich vertretene bzw. beratene Beschuldigte – die ausgeübte Beratungstätigkeit habe ua. die Erstellung der laufenden Buchhaltung und der Abgabenerklärungen anhand vom Bf. übermittelten Belege und Unterlagen umfasst – die zur Erklärungserstellung benötigten Geschäftsunterlagen vielfach erst verspätet vorgelegt habe. So seien insbesondere die für die Erstellung der laufenden Umsatzsteuervoranmeldungen benötigten Unterlagen erst nach den gesetzlichen Fälligkeitsterminen bzw. erst nach der Prüfungsankündigung am 19. Februar 2009 übergeben worden. Zu einer näheren inhaltlichen Überprüfung der Unterlagen sei es infolge der durch den Prüfungsablauf gegebenen zeitlichen Dringlichkeit nicht mehr gekommen; sehr wohl hätten aber die erstellten und dann nachträglich auch beim Finanzamt eingereichten Voranmeldungen sämtliche bekanntgegebenen Geschäftsfälle bzw. Umsätze umfasst. Dazu wurde seitens der genannten Auskunftsperson ein entsprechender, ihre vorstehenden Angaben im Wesentlichen stützender Schriftverkehr einerseits mit der die entsprechenden Arbeiten durchführenden Sachbearbeiterin und andererseits im Zusammenhang mit der versicherungsrechtlichen Auseinandersetzung mit Schadenersatzforderungen des Bf. aus der Beratungstätigkeit, ergangene schriftliche Stellungnahmen bzw. Korrespondenzen vorgelegt.

Die angeführten Auskünfte wurde dem Bf. gemäß § 115 FinStrG unter Gewährung einer Akteneinsicht am 4. Jänner 2011, zur Kenntnis gebracht und erging dazu dessen schriftliche Stellungnahme vom 21. Jänner 2011. Danach ließen insbesondere die allgemein und pauschal gehaltene Auskünfte des TN keinen Widerspruch zu den Angaben des Bf. erkennen. Die Auskunft bzw. die von RN vorgelegten Unterlagen wiederum enthielten keinen konkreten Hinweis auf eine von der Auskunftsperson lediglich behauptete, aber nicht belegte verspätete Vorlage von Unterlagen durch den Bf. und gehe aus der vorgelegten Stellungnahme der mit der Durchführung

der entsprechenden Arbeiten befassten Sachbearbeiterin hervor, dass die Anwendung der Differenzbesteuerung auf eine entsprechende Beratung durch TN zurückgehe und dies – ungeprüft – so weitergeführt worden sei. Aus der schriftlichen Stellungnahme von RN gehe auch hervor, dass offenbar für die Monate Jänner bis April 2008 der durch TN herbeigeführte Verrechnungszustand überhaupt nicht überprüft, sondern bloß fortgeführt worden sei. Im Übrigen werde darauf hingewiesen, dass die NP Bilanzbuchhalter GmbH auf Basis jener übermittelten Unterlagen die (nachträglichen) Voranmeldungen erstellt habe, aufgrund derer bei der Prüfung die Nichtberücksichtigung von drei Fahrzeugverkäufen festgestellt worden war und zeige dies, dass offenbar von der genannten Beratungsfirma nicht einmal die übermittelten Belege vollständig beachtet bzw. erfasst, geschweige denn steuerlich richtig behandelt, worden seien. Zusammengefasst würden daher die Aussagen der Auskunftspersonen das Vorbringen des Bf. sogar bestätigen. Letzten Endes ergäbe sich aus den bisherigen Erhebungen, dass auch eine rechtzeitige Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen durch den Bf. zum gleichen Prüfungsergebnis geführt hätte, da die Anwendung der Differenzbesteuerung eben auf eine falsche steuerliche Beratung zurückzuführen sei, sodass daher ein entsprechender Tatvorsatz beim Bf. jedenfalls nicht angenommen werden könne.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr zukommenden Verständigungen bzw. Mitteilungen darauf zu prüfen, ob genügend Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind. Gemäß Abs. 3 leg.cit. ist von der Einleitung eines Strafverfahrens abzusehen, wenn

- a) die Tat mangels ausreichender Anhaltspunkte voraussichtlich nicht erwiesen werden kann,
- b) die Tat kein Finanzvergehen bildet,
- c) der Verdächtige die ihm zur Last gelegte Tat nicht begangen hat oder Umstände vorliegen, welche die Tat rechtfertigen, die Schuld oder die Strafbarkeit des Täters ausschließen oder aufheben, letzteres beispielsweise in Form einer strafbefreienden Selbstanzeige iSd § 29 FinStrG,
- d) Umstände vorliegen, welche die Verfolgung des Täters hindern, oder
- e) die Tat im Ausland begangen und der Täter dafür schon im Ausland gestraft worden ist und nicht anzunehmen ist, dass die Finanzstrafbehörde eine strengere Strafe verhängen werde.

Gemäß § 83 Abs. 2 FinStrG ist der Verdächtige unter Bekanntgabe der zur Last gelegten Tat sowie der in Betracht kommenden Strafbestimmung unverzüglich zu verständigen, wobei nach

der für den Anlassfall geltenden Rechtslage (vgl. dazu § 256 Abs. 1 lit. p FinStrG idFd BGBl. I 104/2010) bei vorsätzlichen Finanzvergehen, ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten, diese Verständigung in Form eines Bescheides zu ergehen hat.

Ob im konkreten Einzelfall die Verdachtsgründe für die (bescheidmäßige) Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ausreichen, ist dabei regelmäßig an Hand der sich aus den bisherigen Ermittlungsergebnissen ergebenden Anhaltspunkte zu beurteilen. Dabei genügt es, wenn gegen den Beschuldigten ein entsprechender Tatverdacht besteht. Das heißt, es müssen hinreichend stichhaltige Gründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass der Verdächtige als Täter eines konkreten Finanzvergehens in Frage kommt, und es im Sinne eines höheren Wahrscheinlichkeitsgrades nicht sicher ist, dass einer der im § 82 Abs. 3 lit. a bis e taxativ angeführten Gründe für die Abstandnahme von der Einleitung eines Strafverfahrens vorliegt.

Verdacht ist dabei die Kenntnis von Tatsachen, aus denen nach der allgemeinen Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann. Bloße Vermutungen allein reichen für die Einleitung des Finanzstrafverfahrens nicht aus. Nicht jedoch ist es in diesem Verfahrensstadium schon Aufgabe der Finanzstrafbehörde(n), das Vorliegen eines Finanzvergehens konkret, dh. in einer jeden Zweifel nach § 98 Abs. 3 FinStrG ausschließenden Art, nachzuweisen oder auch nur die Ergebnisse des durch die Einleitung ja erst in Gang gesetzten förmlichen Untersuchungsverfahrens oder die in dessen Verlauf vorzunehmende Beweiswürdigung vorwegzunehmen, weil die für die Subsumtion unter den betreffenden finanzstrafrechtlichen Tatbestand letztlich entscheidenden Fragen erst in dem anschließenden, ua. vom allgemeinen strafrechtlichen Grundsatz des "in dubio pro reo" getragenen kontradiktorischen Untersuchungsverfahren einer (endgültigen) Klärung zuzuführen sind.

Den Gegenstand des Einleitungsbescheides bildet daher nicht (schon) die Tat selbst, sondern vielmehr die auch anhand allfälliger ergänzender Erhebungen der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz zu treffende Feststellung solcher Lebenssachverhalte, die den Verdacht begründen, der Betroffene könnte ein derartiges Finanzvergehen begangen haben. Der Bescheid hat daher das dem Beschuldigten zur Last gelegte, als Finanzvergehen zu qualifizierende Verhalten nur in groben Umrissen zu beschreiben; die einzelnen Fakten müssen (noch) nicht "bestimmt" sein, dh. nicht schon in allen, für eine (spätere) Subsumtion relevanten, Einzelheiten beschrieben werden.

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich derjenige einer Abgabenhinterziehung schuldig, der vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlung oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält. Dabei ist gemäß § 33 Abs. 3 lit. b leg.cit. eine Abgabenverkürzung (bereits dann) bewirkt, wenn die selbst zu

berechnenden Abgaben (Umsatzsteuervorauszahlungen) bis zum jeweiligen (gesetzlichen) Fälligkeitszeitpunkt nicht entrichtet werden.

§ 21 Abs. 1 UStG 1994 zufolge hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum, vgl. dazu auch Abs. 2 leg.cit.) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung (= Abgabenerklärung) bei dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den jeweiligen Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Zeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1, 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat.

Eine Verpflichtung zur Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen entfällt für Unternehmer, deren Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 im vorangegangenen Kalenderjahr 100.000,00 € nicht überstiegen haben, lediglich dann, wenn die errechnete Vorauszahlung zur Gänze spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird oder wenn sich für den Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung ergibt (§ 1 der VO BGBl. II 1998/206 idGF ab 2003 iVm. § 21 Abs. 2 zweiter Unterabsatz UStG 1994).

Gemäß §§ 33 Abs. 1 iVm. 13 FinStrG macht sich jemand einer (versuchten) Abgabenhinterziehung nach dieser Bestimmung schuldig, wer (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht, beispielsweise indem er entgegen dem § 119 Bundesabgabenordnung (BAO) eine unrichtige Abgabenerklärung erstellt, mit dem Plan, die Abgabenbehörde werde die Jahresumsatzsteuer mit einem unter der tatsächlichen Zahllastensumme abzüglich allfälliger Guthaben gelegenen Betrag festsetzen, eine Abgabenverkürzung bewirkt bzw. zu bewirken versucht.

Eine allfällige Strafbarkeit wegen zumindest versuchter Hinterziehung nach §§ 33 Abs. 1, 13 FinStrG konsumierte eine solche wegen Hinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, soweit der Betrag an verkürzter Umsatzsteuervorauszahlung in der versuchsweise verkürzten Jahresumsatzsteuer beinhaltet ist (vgl. zB VwGH vom 26. November 1997, 95/13/0040, vom 29. September 1991, 2004/13/0101; OGH vom 21. November 1991, 14 Os 127/90, EvBl. 1992/26).

Gemäß § 13 Abs. 2 leg.cit. ist eine Tat, z.B. nach § 33 Abs. 1 FinStrG, versucht, sobald ua. der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen, durch eine der Ausführung unmittelbar vorausgehende Handlung, beispielsweise durch Einreichung der falschen Abgabenerklärung beim Finanzamt, betätigt. Dabei ist aber selbst bei Vorliegen der subjektiven Voraussetzungen die unrichtige Führung von Büchern und Aufzeichnungen bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben noch

nicht eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung. Eine solche ausführungsnahе Handlung wäre beispielsweise (erst) die Erstellung einer unrichtigen Abgabenerklärung.

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 iSd § 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.

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.

Bei einer mit der Verfehlung verbundenen Abgabenverkürzung tritt die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung bedeutsamen Umstände offengelegt und die sich daraus ergebenden Abgabenbeträge den Abgabenvorschriften entsprechend entrichtet werden (vgl. Abs. 2 leg.cit.).

Bei der sich aus einem Finanzvergehen, zB nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, ergebenden Verkürzung von Selbstbemessungsabgaben (Umsatzsteuervorauszahlungen), reicht – abgesehen von den übrigen Voraussetzungen der Abs. 3 und 5 – für eine den vorgenannten Kriterien entsprechende (konkludente) Selbstanzeige, dass die (verkürzten) Vorauszahlungen entweder nachträglich (mittels Abgabenerklärung) bekannt gegeben und umgehend entrichtet werden oder auch bloß unter Angabe der Abgabenart und des betreffenden Zeitraumes (z.B. durch Verrechnungsweisung am Einzahlungsbeleg gemäß § 214 Abs. 7 BAO) entrichtet werden.

Gemäß § 29 Abs. 3 lit. a FinStrG tritt hingegen die Straffreiheit nicht ein, wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige bereits Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3) gegen den Anzeiger oder gegen andere an der Tat Beteiligte gesetzt waren.

Eine derartige Verfolgungshandlung stellt ua. eine (nach außen bereits in Erscheinung getretene) Prüfungsanordnung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG dar.

Aufgrund der sich aus den maßgeblichen (abgabenbehördlichen) Unterlagen zur StNr. 12 (Veranlagungsakt) bzw. ABNr. 34/09 (Arbeitsbogen) und den bisher zur verfahrensgegenständlichen StrNr. bzw. zur genannten GZ. durchgeführten Ermittlungen erschießenden Aktenlage ist für die über die Beschwerde gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG zu treffende Entscheidung von nachstehendem Sachverhalt auszugehen:

Der unter der oa. StNr. im genannten Finanzamtsbereich steuerlich erfasste Bf. betreibt seit April 2004 ein Einzelunternehmen mit dem Betriebsgegenstand der Güterbeförderung (Lastfuhrwerksverkehr) bzw. seit Ende 2007 zusätzlich auch des (grenzüberschreitenden) Handels mit Kraftfahrzeugen. Nach einer steuerlichen Vertretung durch verschiedene Steuerberatungskanzleien im Zeitraum Oktober 2004 bis Juni 2006 wurde der Beschuldigte von August 2006 bis Februar 2008 vom selbständigen Buchhalter TN (ohne Bekanntgabe des Vollmachtsverhältnisses an die Abgabenbehörde) steuerlich beraten, wobei dessen Tätigkeit neben einer allgemeinen Beratung in abgabenrechtlichen Belangen neben der Führung der laufenden Unternehmensbuchhaltung insbesondere auch die Erstellung der (monatlichen) Umsatzsteuervoranmeldungen umfasste. Danach – das genannte Mandat wurde im Februar 2009 vom Berater zurückgelegt – wurde der Bf. von 24. Juni 2008 (laut Abgabensinformationssystem/Vertreterdaten) bzw. von November 2008 (Angaben von RN) bis Anfang 2009 (Angaben von RN) bzw. bis 15. Juni 2009 (laut Abgabensinformationssystem/Vertreterdaten) von der ua. auch für die Erstellung anhand der ihr vom Bf. zur Verfügung gestellten Geschäftsunterlagen und Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen zur angeführten StNr. zuständigen NP Bilanzbuchhalter GmbH bzw. von RN steuerlich vertreten.

Laut Gebarungskonto zur StNr. 12 wurden für die jeweils Zahllasten ergebenden Voranmeldungszeiträume (Kalendermonate) des Jahres 2007, wenn auch teilweise bis zu mehreren Wochen verspätet, Voranmeldungen iSd § 21 Abs. 1 UStG 1994 beim Finanzamt eingereicht. Für Jänner 2008 (Fälligkeit: 17. März 2008); Februar 2008 (Fälligkeit: 15. April 2008); März 2008 (Fälligkeit: 15. Mai 2008) und April 2008 (Fälligkeit: 16. Juni 2008) wurden am 27. Juni 2008 Vorauszahlungen iHv. 911,53 € (Zahlung mit Verrechnungsweisung) entrichtet bzw. Zahllasten iHv. 237,86 € (01/2008); 202,29 € (02/2008); 204,62 € (03/2008) und 266,76 € (04/2008; Voranmeldung) bekanntgegeben bzw. am genannten Konto verbucht. Danach wurden zur genannten StNr. für die Zeiträume Mai bis November 2008 bis zum Jänner 2009 weder Vorauszahlungen entrichtet, noch (diesfalls verpflichtende) Voranmeldungen bei der Abgabenbehörde eingereicht. Seitens des Finanzamtes erging daraufhin ein behördlicher Prüfungsauftrag ua. betreff. die Umsatzsteuer 01-11/2008, der hinsichtlich der Zeiträume 05-11/2008 (Verdachtslage gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG wegen Nichtabgabe der Voranmeldungen) auch auf die Bestimmungen des FinStrG (Prüfungsauftrag gemäß § 99 Abs. 2

FinStrG) gestützt wurde. Am 19. Jänner 2009 wurde die NP Bilanzbuchhalter GmbH als steuerliche Vertretung des Bf. von der bevorstehenden abgaben- und finanzstrafbehördlichen Prüfung ihres Klienten (telefonisch) in Kenntnis gesetzt.

Nach Prüfungsbeginn am 10. Februar 2009 wurden seitens der steuerlichen Vertretung am 20. Februar 2009 für die Monate Mai bis November 2008 (elektronische) Voranmeldungen mit Zahllasten iHv. 170,38 € (05/2008); 311,58 € (06/2008); 286,82 € (07/2008); 379,96 € (08/2008); 349,05 € (09/2008); 336,02 € (10/2008) und 452,04 € (11/2008) beim Finanzamt eingebracht. Die (zwischenzeitig aufgebuchte) Zahllast von insgesamt 2.503,00 € wurde am 11. Februar 2009 (Saldozahlung: 1.420,00 €) bzw. am 17. Februar 2009 (Zahlung mit Verrechnungsweisung iHv. 1.083,00 €) entrichtet. Im Arbeitsbogen ABNr. 34/09 finden sich auch (nachträglich erstellte und offenbar ebenfalls im Zuge der Prüfung eingereichte) Voranmeldungen betreffend die Zeiträume 01-03/2008, wobei die dort jeweils angeführten Zahllasten mit den bereits geleisteten Vorauszahlungen bzw. Buchungen übereinstimmen.

Im Zuge der oa. Prüfung wurde neben der ebenfalls festgehaltenen Nichtabgabe von Voranmeldungen für 05-11/2008 zum Zeitpunkt der Prüfungsanmeldung (Tz 1 der Niederschrift vom 27. Februar 2009) festgestellt, dass hinsichtlich der Umsatzermittlung betreffend die im Prüfungszeitraum vom Bf. durchgeführten Kfz-Verkäufe (Aufstellung laut Bl. 19 f des Arbeitsbogens zur ABNr. 34/09; insgesamt neun Verkäufe) zu Unrecht die Methode der Differenzbesteuerung (vgl. § 24 UStG 1994) angewendet worden war und weiters drei, ebenfalls im Prüfungszeitraum durchgeführte Fahrzeugverkäufe bisher überhaupt nicht im betrieblichen Rechenwerk bzw. in den bisher eingereichten Abgabenerklärungen (Voranmeldungen) erfasst worden waren (vgl. jeweils Tz 3 der oa. Niederschrift). Dadurch ergab sich unter Ansatz einer Gesamtzahllast für 01-11/2008 von 18.106,71 € (gegenüber den oa., zum Zeitpunkt der bescheidmäßigen Festsetzung gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 vom 9. März 2009 bereits entrichteten Vorauszahlungen) für den Prüfungszeitraum 01-11/2008 eine Nachforderung von insgesamt 14.909,33 €. Aus der Aufstellung laut Bl. 19 f des Arbeitsbogens geht hervor, dass die drei nicht erfassten Verkäufe in den Monaten August, Oktober und November (jeweils ein Fahrzeug) 2008 und die neun nicht vollständig bzw. nicht gesetzeskonform erfassten Fahrzeugverkäufe (Differenzbesteuerung) in den Monaten Februar (zwei Fahrzeuge), April (ein Fahrzeug) sowie September bis November (insgesamt fünf Fahrzeuge; 3/1/2) 2008 stattgefunden hatten.

Aus diesen im Rahmen des bisherigen Verfahrens getroffenen Feststellungen (vgl. zur generellen Aussagekraft derartiger Prüffeststellungen für das Finanzstrafverfahren zB VwGH vom 28. November 2007, 2007/15/0228) ergibt sich der Verdacht, dass der Bf., indem er einerseits unter Nichteinreichung fristgerechter, dh. dem § 21 Abs. 1 UStG 1994 entsprechender

Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate 01-11/2008 Abgabenverkürzungen iHv. insgesamt 3.197,38 € (Betrag laut den verspäteten Zahlungen/Voranmeldungen für 01-04/2008 bzw. den verspätet eingereichten Voranmeldungen für 05-11/2008 vom 20. Februar 2009) bewirkt hat und andererseits unter Nichteinreichung zutreffender Voranmeldungen für die Monate 02, 04 und 08-11/2008 Abgabenverkürzungen (durch die Nichtbekanntgabe der tatsächlichen Zahllasten infolge Anwendung der Differenzbesteuerung bzw. Nichterfassung von Verkäufen) von insgesamt 14.909,33 € (Verkürzungsbetrag 01-11/2008 insgesamt: 18.106,71 €) bewirkt wurden, objektiv tatbildlich iSd § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG gehandelt hat.

Hingegen bietet die Sachlage, derzufolge einerseits die Abgabenbeträge für 01-04/2008 am 27. Juni 2008 entrichtet und andererseits die oa. Prüfungsfeststellungen zu einem vor dem gesetzlichen Abgabetermin für die Jahresumsatzsteuererklärung 2005 [(vgl. § 134 Bundesabgabenordnung (BAO))] gelegenen Zeitpunkt getroffen wurden, keinen Anhaltspunkt für eine auch nur objektive ausführungsnähe Handlung iSd § 13 Abs. 2 FinStrG des Bf. im Hinblick auf die Jahresumsatzsteuer.

Was die bisher vom Bf. ebenfalls durch den Hinweis, er habe die von seinem Steuerberater zur Erstellung der Voranmeldungen benötigten Unterlagen stets zeitgerecht an diesen übermittelt und so eine verspätete Abgabe nicht zu verantworten, bestrittene subjektive Tatseite betreffend die Nichteinreichung zeitgerechter Voranmeldungen für 01-11/2008 bzw. die damit verbundene Abgabenverkürzung von insgesamt 3.197,38 € angeht, so kann anhand der sich aus der bisherigen Aktenlage erschießenden Umstände auch auf einen entsprechenden Vorsatz beim Beschuldigten iSd § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG geschlossen werden. Aus den Unterlagen ergibt sich nämlich, dass der seit mehreren Jahren unternehmerisch tätige und schon daher gewisse abgabenrechtliche Basiskenntnisse auch im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer aufweisende Bf., der im Übrigen auch durch sein bisheriges steuerliches Verhalten (z.B. Voranmeldungen für 2007) gezeigt hat, dass ihm die umsatzsteuerlichen Pflichten und die Folgewirkungen einer Pflichtverletzung hinlänglich bekannt waren, ausdrücklich auf die Bestimmung des § 21 UStG 1994 hingewiesen wurde (vgl. dazu abgabenbehördliche Nachschau vom 17. Februar 2002, anlässlich der steuerlichen Neuaufnahme), sodass – zumindest im derzeitigen Verfahrensstadium – insgesamt sowohl auf ein entsprechendes Wissen sowohl um die monatliche Abgabenverpflichtung als auch um die gesetzliche Fälligkeit der Vorauszahlungen und die abgabenrechtlichen Konsequenzen einer Nichtbeachtung bzw. auf eine Inkaufnahme der Tatfolgen beim Bf. geschlossen werden kann.

Zu der in der Beschwerde ebenfalls in Frage gestellten verspäteten Unterlagenübermittlung an den genannten Steuerberater – laut Aktenlage verbleibt hiefür ohnehin nur der überhaupt von der steuerlichen Vertretung umfasste Zeitraum ab Juni/November 2008 bzw. die

Voranmeldungszeiträume ab Mai 2008 – ist festzustellen, dass dazu entsprechende eindeutige und angesichts dessen, dass ja auch die Voranmeldungen für 01-04/2008 vom damals steuerlich unvertretenen Bf. nicht termingerecht eingereicht wurden, glaubwürdig erscheinende Stellungnahmen, sowohl der, als Auskunftsperson iSd § 99 Abs. 1 FinStrG der Wahrheit verpflichteten Geschäftsführerin der beauftragten Beratungsfirma als auch der betreffenden Sachbearbeiterin, vorliegen, wonach die benötigten Unterlagen vom Bf. erst nach der Prüfungsankündigung durch die Behörde am 19. Jänner 2009 und somit verspätet übermittelt worden seien.

Was die subjektive Verdachtslage im Hinblick auf die Vorauszahlungsverkürzungen durch die unrichtige bzw. laut Beschwerdevorbringen lediglich irrtümlich erfolgte Anwendung der Differenzbesteuerung im Zusammenhang mit den neun Fahrzeugverkäufen vom Februar, April, September, Oktober und November 2008 angeht, so liegt dazu nicht nur die Aussage des steuerlichen Beraters TN, wonach er über die Voraussetzungen für die Anwendung des § 24 UStG 1994 hinreichend Bescheid gewusst und dieses Wissen stets auch seine Klienten weitergegeben habe, vor, sondern existiert diesbezüglich auch eine Stellungnahme der Haftpflichtversicherung der Fa. NP Bilanzbuchhalter GmbH, wonach der Bf. bereits im Jahr 2006 von TN ausdrücklich auf die Nichtanwendbarkeit der Differenzbesteuerung in seinem Fall und auch auf die möglichen Folgen (USt-Nachforderung; Finanzstrafverfahren) hingewiesen worden sei. Da diese Darstellung insofern nicht unlogisch erscheint, als einerseits einem im Zuge seiner beruflichen Tätigkeit auch mit derartigen umsatzsteuerlichen Fragen Befassten eine entsprechende Kenntnis der dabei anzuwendenden Gesetzesbestimmungen unterstellt werden kann und andererseits auch davon ausgegangen werden kann, dass eine entsprechende Information der von ihm betreuten Klienten erfolgt, kann mit der für die Annahme eines Tatverdachtes erforderlichen Wahrscheinlichkeit dem Bf. ein entsprechendes Wissen um die richtige Vorgangsweise bei der Umsatzermittlung im Zusammenhang mit den (ausländischen) Fahrzeugverkäufen unterstellt werden. Damit kann aber im Hinblick auf die Tat des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG auf einen sich aus der wider besseren Wissens erfolgten Handlungsweise ergebenden Vorsatz (dolus ex re) geschlossen werden. Daran vermöchte im Übrigen auch eine in der Beschwerde ins Treffen geführte allfällige "Mitverantwortlichkeit" der Fa. NP Bilanzbuchhalter GmbH, dahingehend, dass diese die diesbezüglichen Unrichtigkeiten bei Erstellung der Voranmeldungen einfach ungeprüft übernommen habe, etwas zu ändern.

Zu den nichterfassten drei Fahrzeugverkäufen vom August, Oktober und November 2008 bzw. der subjektiven Tatseite hiezu ist festzuhalten, dass auch dazu eine schriftliche Aussage der Geschäftsführerin der vom Beschuldigten beauftragten Steuerberatungskanzlei (§ 99 Abs. 1 FinStrG) vorliegt, wonach die nachträglich von der genannten Fa. eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen für 05-11/2008 (faktengegenständlich: 08-11/2008) anhand der

vom Bf. übermittelten Unterlagen erstellt und sämtliche der Kanzlei bekanntgegebenen Geschäftsfälle enthalten hätten. Selbst wenn man nun die aus Anlass des unmittelbar bevorstehenden Prüfungsbeginnes gebotene Eile bei der Erstellung der Abgabenerklärungen in Rechnung stellt (die Unterlagenübermittlung durch die Gattin des Bf. erfolgte laut Aussage der Sachbearbeiterin der Steuerberatungskanzlei am Tag vor dem Prüfungsbeginn), so ergibt sich anhand der einem berufsmäßigen Parteienvertreter gegenüber seinem Auftraggeber – allein schon aus Haftungsgründen – wohl zu unterstellenden Sorgfalt ein hoher Wahrscheinlichkeitsgrad für das Zutreffen der vom steuerlichen Vertreter abgegebenen Aussage. Was den diesbezüglichen Einwand angeht, der Prüfer habe anhand der gleichen Unterlagen die Nichterfassung der drei Fahrzeuge festgestellt, so lässt sich aufgrund der derzeitigen Aktenlage nicht mit Sicherheit feststellen, aufgrund welcher Anhaltspunkte bzw. Beweismittel die betreffende Prüfungsfeststellung letztlich getroffen wurde. Stellt man allerdings den Wahrscheinlichkeitsgrad der unterschiedlichen Darstellungen der RN und des Beschuldigten insgesamt gegenüber, so ist auch ohne weitere, wohl auch eine zeugenschaftliche Einvernahme der Auskunftspersonen unter Beisein des Bf. erfordernde, damit aber jedenfalls den Rahmen des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens sprengende Erhebungen festzuhalten, dass die bisherige Sachverhaltsschilderung der genannten Auskunftsperson wesentlich glaubwürdiger erscheint, als die bisherige Verantwortung des Beschuldigten. Da damit aber davon ausgegangen werden kann, dass der Bf. eben nicht alle Geschäftsfälle seiner steuerlichen Vertretung bekanntgegeben hat, und ihm angesichts seiner Unternehmereigenschaft eine Kenntnis der Bedeutung der Vollständigkeit der eingereichten Abgabenerklärungen im Hinblick auf die zu entrichtende bzw. bekanntzugebende Vorauszahlung unterstellt werden kann, ergeben sich, da auch angesichts des Umfanges der monatlichen Geschäftstätigkeit des Bf. (laut den eingereichten Voranmeldungen beliefen sich die erklärten Lieferungen und sonstige Leistungen auf durchschnittlich 3.300,00 €/Monat), auch ein bloßes "Vergessen" einzelner Kfz-Verkäufe unwahrscheinlich erscheinen, auch bezüglich dieses Teilfaktums hinreichende Anhaltspunkte für die Annahme eines entsprechenden Tatvorsatzes.

Von diesen nach der bisherigen Erhebungslage dem Bf. objektiv und subjektiv zurechenbaren Tathandlungen ergibt sich hinsichtlich der allein wegen Nichteinhaltung der Fristen des § 21 Abs. 1 UStG 1994 bewirkten Umsatzsteuerverkürzungen für Jänner (237,86 €); Februar (202,29 €); März (204,62 €) und April (266,76 €) 2008 aus den obigen Feststellungen, dass dazu jeweils den Anforderungen des § 29 FinStrG entsprechende und somit strafbefreiende, einer Verfahrenseinleitung entgegenstehende Selbstanzeigen vorliegen.

Zu der grundsätzlich im Hinblick auf die darin angeführten Zahllastbeträge ebenfalls als Selbstanzeige nach § 29 FinStrG zu qualifizierenden nachträglichen Einreichung der Voranmeldungen für 05-11/2008 mit anschließender Abgabentrachtung ist festzuhalten, dass

diese erst nach der Ankündigung einer diesbezüglichen Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG erfolgten, sodass zumindest für das Beschwerdeverfahren davon auszugehen ist (vgl. zB VwGH vom 24. September 2007, 2007/15/0094), dass der Annahme einer strafbefreienden Wirkung die Bestimmung des § 29 Abs. 3 lit. a FinStrG entgegensteht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Ob bzw. inwieweit der Bf. tatsächlich die ihm nunmehr zur Last gelegte Tat begangen hat oder nicht (vgl. § 98 Abs. 3 FinStrG), bleibt dem nunmehr von der Erstbehörde nach den Grundsätzen der §§ 115 ff FinStrG durchzuführenden Untersuchungsverfahren vorbehalten, in dessen Verlauf dem Beschuldigten entsprechend dem FinStrG die Möglichkeit einzuräumen ist, zu den wider ihn erhobenen Tatvorwürfen (erneut) Stellung zu beziehen und, insbesondere auch durch die Stellung von Beweisanträgen (vgl. § 114 Abs. 2 FinStrG), seine rechtlichen Interessen entsprechend geltend zu machen.

Linz, am 4. Februar 2011