



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.T., (Bf.) vertreten durch Mag. Dr. Reinhard Lauer, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 1050 Wien, Brandmayergasse 36/10, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 18. Mai 2010 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) des Finanzamtes Wien 2/20/21/22, vertreten durch AR Gerhard Kemedinger, als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 26. April 2010, StrNr. 1,

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben und der Einleitungsbescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 26. April 2010 hat das Finanzamt für den 2. und 20. Bezirk als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer (Bf.) zur STRNR. 1 ein Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser im Amtsbereich des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes entsprechenden Voranmeldungen eine Abgabenhinterziehung an Umsatzsteuervorauszahlungen für den Zeitraum Juni 2009 in der

Höhe von € 6.074,09 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und dadurch ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen hat.

Zur Begründung führte die Finanzstrafbehörde erster Instanz aus, dass auf Grund einer vom Finanzamt 8/16/17 übermittelten Kontrollmitteilung festgestellt worden sei, dass der Bf. im Juli 2009 Umsatzsteuer in Rechnung gestellt habe, diese der Abgabenbehörde aber weder gemeldet noch den entsprechenden Betrag abgeführt habe. Bei Beginn einer Außenprüfung sei dazu am 20. April 2010 mündlich Selbstanzeige erstattet worden, der jedoch mangels Erfüllung der gesetzlichen Vorgaben keine strafbefreiende Wirkung zukomme.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 18. Mai 2010, in welcher vorgebracht wird, dass vor Beginn der Betriebsprüfung nicht nur mündlich Selbstanzeige erstattet, sondern auch eine mit 19. April 2010 datierte schriftliche Selbstanzeige übergeben worden sei. Gleichzeitig seien die Umsatzsteuervoranmeldungen übergeben worden und eine Stundung der Umsatzsteuerzahllast bis 31. Mai 2010 beantragt worden. Dem Prüfer seien die Einzelheiten über die Umsatzsteuerschuld dargelegt worden. Zwischenzeitig sei die Schuld auch bereits getilgt worden. Damit lägen alle Voraussetzung für eine strafbefreiende Selbstanzeige vor.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

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 § 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 Umsatzsteuernachschau für den Zeitraum Juni 2009 bis Dezember 2009 zum Anlass, um gegen den 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.

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.

Am 10 März 2010 erstellte ein Prüfer des Finanzamtes Wien 8/16/17 eine Kontrollmitteilung wonach sich bei einer Prüfung bei der T.GesmbH ergeben habe, dass der Bf. im Jahr 2009 für Beratungs- und Konzeptionsleistungen am 17. September 2009 eine Honorarnote in Höhe von € 32.880 + € 6.576 Ust gelegt habe und dieser Betrag auf das Konto B1 überwiesen worden sei.

Am 19. April 2010 wurde zunächst ein Prüfungsauftrag für den Zeitraum 7/2009 bis 12/2009 erlassen, der am 20. April 2010 um den Monat Juni 2009 erweitert wurde.

Auf beiden Prüfungsaufträgen ist angekreuzt, dass eine Selbstanzeige erstattet wird.

Mit der Beschwerde gegen den Einleitungsbescheid wurde dazu eine schriftliche Selbstanzeige des steuerlichen Vertreters mit dem Datum 19. April 2010 vorgelegt, die den handschriftlichen

Vermerk des Betriebsprüfers enthält: „Bei USO- Beginn am 20. 4.10 übernommen.“ und dessen Unterschrift trägt.

Unter „Betr.“ wird der Name des Bf., seine StNr. und UVA 7-12/2009 angegeben. Der Textteil lautet: "Hiermit übermittle ich Ihnen die UVA 7-12/2009. Für die Begleichung der Umsatzsteuerzahllast im Betrag von € 6.207,82 ersuche ich um Stundung bis 31. Mai 2010."

Dazu erliegen im Strafakt auch zwei Kopien für Umsatzsteuervoranmeldungen für das dritte und vierte Quartal 2009 mit dem Datum 19. 4. 2010 und der Unterschrift des steuerlichen Vertreters.

Der Betriebsprüfer führt unter Tz 1 seines Berichtes zu der Honorarnote des Bf. vom 17. September 2009 aus, dass diese Rechnung in Kopie der Selbstanzeige beigelegt gewesen sei.

Eine Rechnungskopie erliegt auch im Strafakt. Der letzte Satz der Rechnung lautet: "Ich bedanke mich für den Auftrag und ersuche um Überweisung des Rechnungsbetrages auf das oben angeführte Konto." Der Rechnungskopf weist das Bankkonto aus, das auch bereits in der Kontrollmitteilung vom 10. März 2010 angeführt wurde.

Die Überweisung auf das Bankkonto des Bf. ist nach der Feststellung des Betriebsprüfers bereits im Juni 2009 erfolgt, daher war bei Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten der Umsatz unter Juni 2009 zu erfassen. In diesem Monat sind nach den Ausführungen des Prüfers € 133,73 an Vorsteuern angefallen. Unter Berücksichtigung weiterer Vorsteuern für 7 bis 12/2009 erließ der Prüfer einen Abgabenbescheid für den Zeitraum Juni bis Dezember 2009 mit einem Nachforderungsbetrag von € 6.074,09.

Der Bescheid wurde am 21. April 2010 gebucht und der Nachforderungsbetrag durch eine Gutschrift am 3. Mai 2010 gänzlich beglichen.

Zuvor wurden für diese Zeiträume weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch Vorauszahlungen entrichtet.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweit folgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen Tag eingereicht wird. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

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.

Abs. 5 Die Selbstanzeige wirkt nur für die Person für die sie erstattet wird.

Unstrittig wurde die Selbstanzeige bei Prüfungsbeginn und bei einer zuständigen Behörde erstattet. Es liegen weder eine Verfolgungshandlung noch eine Tatentdeckung vor, daher konnte bei Prüfungsbeginn fristgerecht Selbstanzeige erstattet werden.

Die Bezeichnung des Bf. wurde im Betreff der schriftlichen Selbstanzeige vorgenommen.

Nach Abs. 5 des § 29 FinStrG ist es zulässig für eine andere Person eine Selbstanzeige zu erstatten, demnach ist auch die Täternennung ordnungsgemäß erfolgt.

Wie bereits in der Begründung zum Einleitungsbescheid rechtsrichtig ausgeführt wurde, gilt, war mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt die Straffreiheit überdies nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offen gelegt werden.

In der schriftlichen Selbstanzeige ist der Tatzeitraum mit 7-12/2009 angegeben und aus der Textierung der beigelegten Rechnung allein kann ein Prüfer rein dieser Unterlagen zunächst nur zu dem Schluss kommen, dass eine Bezahlung der Rechnung erst nach der Rechnungslegung erfolgt ist und somit die Steuer in dem angegebenen Zeitraum zu melden und zu begleichen gewesen wäre. Der Umsatz aus der verfahrensgegenständlichen Rechnung wird auch unrichtig in der Umsatzsteuervoranmeldung für das dritte Quartal 2009 ausgewiesen.

Eine Darlegung der Verfehlung einer Verkürzung der Umsatzsteuer für Juni 2009 liegt in der schriftlichen Selbstanzeige nicht vor. Eine Ermittlung der richtigen Abgabenschuld für den Voranmeldungsmonat Juni 2009 war somit geht man nach der Aktenlage nur dank der Kontrollmitteilung und den Erhebungen im abgabenbehördlichen Prüfungsverfahren beim Leistungsempfänger möglich.

Erst auf Aufforderung durch die Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 19. Mai 2010 bekannt zu geben, wann die Zahlungen der T.GesmbH an den Bf. tatsächlich erfolgt seien, wurde mit Schreiben vom 14. Juni 2010 eine Kopie des Bankkontos mit dem Eingang vom 17. Juni 2009 von € 39.456, 00 vorgelegt.

Am 15. August 2009 wäre demnach eine Umsatzsteuervorauszahlung für Juni 2009 von € 6.442,27 zu entrichten bzw. zumindestens zu melden gewesen.

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).

Maßgeblich ist die Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der Rechtsmittelerledigung. Die Rechtsmittelbehörde kann zur Verbreiterung der Entscheidungsgrundlagen selbst Ermittlungen anstellen und hat eine eigenständige Beurteilung der Sach- und Rechtslage vorzunehmen (FSRV/0029-W/02, vom 11.11.2003).

Zur Prüfung des Beschwerdevorbringens, es sei eine mündliche Selbstanzeige erstattet worden, wurde eine schriftliche Zeugenaussage des Betriebsprüfers J.K. eingeholt. Er bestätigte am 14. Februar 2011 unverzüglich bei Prüfungsbeginn alle für die Abgabenfestsetzung benötigten Daten von dem Bf. erhalten und auf Grund dessen Angaben – nach einer Erweiterung des Prüfungszeitraumes – die Abgabenfestsetzung für Juni 2009 vorgenommen zu haben.

Im durchgeführten Beweisverfahren hat sich somit ergeben, dass durch die mündliche Ergänzung der schriftlichen Selbstanzeige die Voraussetzung der Darlegung der Verfehlung nach § 29 Abs. 2 FinStrG erfüllt worden ist. (siehe dazu auch VwGH 2002/14/0060 vom 20.10.2004).

Zur Prüfung der Entrichtung im Sinne der Abgabenvorschriften ist auszuführen:

Die Umsatzsteuervorauszahlung war nach § 21 UStG bereits vor Erstattung der Selbstanzeige fällig, daher hätte sie nach den Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes – mangels Vorgabe einer bescheidmäßigen Festsetzung bei dieser Fallkonstellation (erstmalige Bekanntgabe einer Zahllast für Juni 2009) – grundsätzlich mit Einreichung der Selbstanzeige entrichtet werden müssen. Mit dem Verweis auf die Abgabenvorschriften steht es nach dieser Bestimmung dem Selbstanzeiger jedoch auch offen eine Zahlungsmöglichkeit in Raten anzustreben bzw. eine Stundung zu erlangen.

Gemäß § 212 Abs. 1 BAO kann auf Ansuchen des Abgabepflichtigen die Abgabenbehörde für Abgaben, hinsichtlich derer ihm gegenüber auf Grund eines Rückstandsausweises (§ 229) Einbringungsmaßnahmen für den Fall des bereits erfolgten oder späteren Eintrittes aller Voraussetzungen hiezu in Betracht kommen, den Zeitpunkt der Entrichtung der Abgaben hinausschieben (Stundung) oder die Entrichtung in Raten bewilligen, wenn die sofortige oder die sofortige volle Entrichtung der Abgaben für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden wäre und die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet wird. Eine vom Ansuchen abweichende Bewilligung von Zahlungserleichterungen kann sich auch auf Abgaben, deren Gebarung mit jener der den Gegenstand des Ansuchens bildenden Abgaben zusammengefasst verbucht wird (§ 213), erstrecken.

Abs. 3 Wird die Bewilligung einer Zahlungserleichterung durch Abänderung oder Zurücknahme des Bescheides widerrufen (§ 294), so steht dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung des noch aushaftenden Abgabebetrages eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe des Widerrufsbescheides zu. Soweit einem vor Ablauf der für die Entrichtung einer Abgabe zur Verfügung stehenden Frist oder während der Dauer eines diese Abgabe betreffenden Zahlungsaufschubes im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz eingebrachten Ansuchen um Zahlungserleichterungen nicht stattgegeben wird, steht dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe des das Ansuchen erledigenden Bescheides zu. Dies gilt - abgesehen von Fällen des Abs. 4 - nicht für innerhalb der Nachfristen des ersten oder zweiten Satzes eingebrachte Ansuchen um Zahlungserleichterungen.

Abs. 4 Die für Ansuchen um Zahlungserleichterungen geltenden Vorschriften sind auf Berufungen gegen die Abweisung derartiger Ansuchen und auf solche Berufungen betreffende Vorlageanträge (§ 276 Abs. 2) sinngemäß anzuwenden.

Wie oben ausgeführt wurde in der schriftlichen Selbstanzeige ein Stundungsansuchen eingebracht. Die Abgabennachforderung wurde bereits vor Ablauf der beantragten Frist und vor Entscheidung über das Stundungsansuchen am 3. Mai 2010 durch eine Gutschrift auf dem Abgabenkonto beglichen, damit ist auch die Voraussetzung der Entrichtung im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG erfüllt.

Der Einleitungsbescheid war daher wegen des Vorliegens einer wirksamen Selbstanzeige aufzuheben.

Wien, am 18. Februar 2011