



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Finanzstrafsenat Wien 2

GZ. FSRV/0019-W/11

Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates Wien 2, HR Mag. Gerhard Groschedl, in der Finanzstrafsache gegen Herrn A.B., Adresse, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 16. Dezember 2010 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß [§ 83 Abs. 1 FinStrG](#) des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 15. November 2010, StrNr. 001,

zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

II. Der Spruch des angefochtenen Bescheides wird insoweit abgeändert, als er zu lauten hat:

„...dass er vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem [§ 21 UStG 1994](#) entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für 1-12/2007 in Höhe von € 5.703,71 Umsatzsteuervorauszahlungen für 1-2/2008 in Höhe von € 5.500,00 insgesamt € 11.203,71 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten hat...“

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 15. November 2010 hat das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen A.B. (in weiterer Folge: Bf.) zur Strafnummer 001 ein Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass er vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgaben von dem [§ 21 UStG 1994](#) entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer 2007 in Höhe von € 5.703,71 Umsatzsteuer 2008 in Höhe von € 5.500,00 insgesamt € 11.203,71 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe und hiemit ein Finanzvergehen nach [§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG](#) begangen habe.

Als Begründung wurde ausgeführt, dass der Bf. weder im Jahr 2007 noch im Jahr 2008 monatliche Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet habe; somit wären verpflichtend die entsprechenden Umsatzsteuervoranmeldungen einzureichen gewesen.

Da der Bf. dieser Verpflichtung nicht nachgekommen sei und auch die jeweiligen Jahressteuererklärungen nicht termingemäß abgegeben worden seien, hätten die Bemessungsgrundlagen für beide Jahre im Schätzweg festgesetzt werden müssen. Die Nachforderungen aus den Schätzungen seien dem Verfahren als strafbestimmende Wertbeträge zugrunde gelegt worden (unter Berücksichtigung der nachträglichen Abänderung für 2007 im Rechtsmittelweg).

Aufgrund der langjährigen Beteiligung des Bf. am allgemeinen Wirtschaftsleben als selbständig Erwerbstätiger und vor allem in Hinblick auf den Umstand, dass bereits früher gegen den Bf. ein Finanzstrafverfahren wegen eines ähnlichen Vergehens durchgeführt worden sei, habe der Bf. jedenfalls Kenntnis von seinen steuerlichen Verpflichtungen hinsichtlich der selbst zu berechnenden Abgaben.

Somit erscheine auch die subjektive Tatseite als hinreichend erwiesen und ein Einleitung des Finanzstrafverfahrens als gerechtfertigt.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Bf. vom 16. Dezember 2010, in welcher der Bf. ausführt, dass bedingt durch seine Tätigkeit als freier Dienstnehmer es für den Bf. in den wirtschaftlich schwierigen Jahren 2007 und 2008 nicht voraussehbar gewesen sei, ob die Gesamtsumme seiner Bezüge in den jeweiligen Jahren überhaupt eine USt-Pflicht bewirken würden.

Eine Verkürzung von USt sei insofern nicht eingetreten, als die geschuldeten Beträge aus USt lediglich nicht vorangemeldet worden seien. Es liege daher entgegen der im Bescheid erhobenen Behauptung keine Verkürzung vor, sondern bestenfalls eine Ordnungswidrigkeit formaler Natur.

Aus der Tatsache nicht abgegebener USt-Voranmeldungen könne nicht unsubstantiiert und pauschal auf den Tatbestand des zitierten [§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG](#), das Vorliegen vorsätzlicher Abgabenhinterziehung geschlossen werden.

Der Bescheid führe keinerlei Belege oder Hinweise sowohl für das Vorliegen einer Abgabenhinterziehung an, noch dafür, dass eine solche vorsätzlich erfolgt wäre. Ein Schaden sei darüber hinaus ebenfalls nicht eingetreten.

Die behauptete Verkürzung von € 11.203,71 sei insofern nicht eingetreten, als die Beträge jeweils entrichtet worden seien. Für die Verspätung seien zum einen Verzugszinsen entrichtet worden, womit ein wirtschaftlicher Schaden ausgeschlossen sei, da dem Finanzamt kein Differenzschaden erwachsen sei.

Zum anderen seien diverse Säumniszuschläge und Zwangsstrafen entrichtet worden. Deren pönaler Charakter schließe ein nunmehr erneutes Strafverfahren nach dem Grundsatz von Art. 4 7. ZPK EMRK („ne bis in idem“) aus.

Sowohl das Jahr 2007 wie auch 2008 sei aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht rechtskräftig abgeschlossen, sämtliche USt-Forderungen des Finanzamtes für den vorliegenden Zeitraum seien bezahlt.

Der Bf. beantrage, das Strafverfahren einzustellen, da der Vorwurf des [§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG](#) jeglicher Grundlage entbehre und nicht aufrechterhalten werden könne.

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.

Eingangs ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens genügt, wenn gegen einen 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 9.7.2008, [2008/13/0050](#)). 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.

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass die Strafbarkeit einer Abgabenhinterziehung iSd § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG dann ausgeschlossen ist, wenn einer Strafbarkeit infolge der nachfolgenden Abgabenhinterziehung nach [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) wegen des gleichen Umsatzsteuerbetrages für denselben Zeitraum kein Hindernis entgegensteht, weil in einem solchen Fall die Tathandlung iSd [§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG](#) als eine – durch die Ahndung nach [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) – nachbestrafte Vortat zu betrachten ist, was auch für solche Fälle gilt, in denen sowohl die Abgabenverkürzung nach [§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG](#) als auch jene nach [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) durch Unterlassung der Einbringung der Umsatzsteuervoranmeldungen und der Jahres-Umsatzsteuererklärungen bewirkt oder zu bewirken versucht wird. Eine Bestrafung eines Täters nach [§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG](#) erfordert klare und eindeutige Feststellungen dahin gehend, ob der Täter nicht ohnehin den Tatbestand nach [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) hinsichtlich der Jahresumsatzsteuer erfüllt hat.

Aus der Beschwerde lässt sich ableiten, dass ein auf eine Verkürzung der Jahresumsatzsteuer gerichteter Vorsatz offensichtlich nicht gegeben war, da der Bf. selbst darauf hingewiesen hat, dass die geschuldeten Beträge aus der Umsatzsteuer lediglich nicht vorangemeldet wurden. In diesem Zusammenhang darf nicht unerwähnt bleiben, dass diese Umsatzsteuerbeträge nicht nur nicht vorgemeldet wurden, sondern auch nicht zu den gesetzlichen Fälligkeitstagen fristgerecht entrichtet wurden.

Zum Tatbild der Steuerhinterziehung gehört keineswegs eine endgültige Verkürzung der Abgaben; es genügt auch die vorübergehende Erlangung eines Steuervorteils. Verkürzt wird eine Steuereinnahme nicht bloß dann, wenn sie überhaupt nicht eingeht, sondern auch dann, wenn sie, ganz oder teilweise, dem Steuergläubiger nicht in dem Zeitpunkt zukommt, in dem er nach dem betreffenden Steuergesetz darauf Anspruch gehabt hat. Gerade beim Tatbestand

nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG stellt die bloß vorübergehende Erlangung eines Steuervorteils den Regelfall dar (VwGH 3.5.2000, [98/13/0242](#)). Somit deutet die eingestandene Tatsache der Nichtmeldung der monatlichen Umsatzsteuerbeträge (bzw. die damit einhergehende Nichtentrichtung) auf den Verdacht der vorgeworfenen Abgabenhinterziehung, da der Bf. für die Umsatzsteuerbeträge einen ungerechtfertigten Abgabenkredit in Anspruch genommen hat.

Dass die Beträge – wenn auch verspätet – jeweils entrichtet wurden, ändert nichts an der zwischenzeitig zu den jeweiligen Fälligkeitstagen bereits eingetretenen Verkürzung von insgesamt € 11.203,71. Insoweit ist entgegen der Darstellung des Bf. ein Schaden – wenn auch ein vorübergehender – eingetreten.

Nur nebenbei ist zu erwähnen, dass seit der Finanzstrafgesetznovelle 2010 gemäß § 23 Abs. 2, 2. Satz FinStrG bei der allfälligen Strafbemessung explizit darauf Bedacht zu nehmen ist, ob die Verkürzung oder der Abgabenausfall endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen.

Die strafbestimmenden Wertbeträge ergeben sich aus den nachvollziehbaren Nachforderungen der Umsatzsteuerjahresbescheide für 2007 vom 17. September 2009 (nach Einschränkung im Berufungsweg) bzw. für 2008 vom 8. September 2010, die unbedenklich als objektive Grundlagen dem Finanzstrafverfahren zugrunde gelegt werden können.

Schon im Finanzstrafverfahren wegen nicht fristgerechter Entrichtungen der Umsatzsteuervorauszahlungen für das Jahr 2003 wurde der Bf. auf seine monatlichen abgabenrechtlichen Verpflichtungen hingewiesen, was an seiner Vorgangsweise (dem völligen Ignorieren der Verpflichtung zur Abgabe von monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen oder der Entrichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen) jedoch nichts geändert hat. Auch in den Jahren 2004, 2005 und 2009 ist der Bf. seinen diesbezüglichen Pflichten nicht nachgekommen, was jedoch nicht Gegenstand dieses Verfahrens ist.

Dem Argument, dass der Bf. nicht voraussehen konnte, ob für ihn überhaupt eine Umsatzsteuerschuld entstehen würde, ist zu erwidern, dass er in den Vorjahren und auch nach den angeschuldeten Voranmeldungszeiträumen ausnahmslos umsatzsteuerpflichtig gewesen ist. Es ist offensichtlich nur der Arbeitsüberlastung der Finanzstrafbehörde erster Instanz zuzuschreiben, dass gegen den Bf. nicht auch schon für die Vorjahre entsprechende Finanzstrafverfahren geführt wurden. Diese völlige Vernachlässigung der abgabenrechtlichen Pflichten über Jahre belegt jedoch den Verdacht der subjektiven Tatseite der nunmehr angeschuldeten Abgabenhinterziehung.

Die Beschwerdeausführungen, dass Verzugszinsen entrichtet worden wären, ist insoweit unrichtig, als laut Abgabenakt für die Umsatzsteuernachforderungen keine Verzugszinsen vorgeschrieben wurden, damit dieses Argument unbeachtlich bleibt.

Wenn der Bf. weiters ausführt, dass diverse Säumniszuschläge und Zwangsstrafen entrichtet worden wären, deren pönaler Charakter ein nunmehr erneutes Strafverfahren nach dem Grundsatz von Art. 4 Z. ZPK EMRK („ne bis in idem“) ausschließen würde, ist auf die genannte Gesetzesstelle zu verweisen, die wie folgt lautet:

Art. 4 des Protokolls Nr. 7 zur Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten:

Recht, wegen derselben Sache nicht zweimal vor Gericht gestellt oder bestraft zu werden

1. Niemand darf wegen einer strafbaren Handlung, wegen der er bereits nach dem Gesetz und dem Strafverfahrensrecht eines Staates rechtskräftig verurteilt oder freigesprochen worden ist, in einem Strafverfahren desselben Staates erneut vor Gericht gestellt oder bestraft werden.

2. Abs. 1 schließt die Wiederaufnahme des Verfahrens nach dem Gesetz und dem Strafverfahrensrecht des betreffenden Staates nicht aus, falls neue oder neu bekannt gewordene Tatsachen vorliegen oder das vorausgegangenen Verfahren schwere, den Ausgang des Verfahrens berührende Mängel aufweist.

3. Dieser Artikel darf nicht nach Art. 15 der Konvention außer Kraft gesetzt werden."

Nach Artikel 4 des 7. Zusatzprotokolls zur EMRK darf niemand „wegen einer strafbaren Handlung, wegen der er bereits nach dem Gesetz und dem Strafverfahrensrecht eines Staates rechtskräftig verurteilt oder freigesprochen worden ist, in einem Strafverfahren desselben Staates erneut vor Gericht gestellt oder bestraft werden.“ Dieses Grundrecht verbietet die Doppelbestrafung bzw. -verfolgung, also eine neuerliche Strafverfolgung „wegen einer strafbaren Handlung“, wenn diese bereits Gegenstand eines rechtskräftig abgeschlossenen Strafverfahrens war (Oberndorfer, Peter: Das Verbot der Doppelbestrafung [Artikel 4 Z. ZPMRK] in der Rechtsprechung des EGMR und des Österreichischen VfGH in Recht Politik Wirtschaft, Dynamische Perspektiven, Festschrift für Norbert Wimmer, Wien 2008).

Wenn der Bf. vermeint, dass er durch die Verhängung von Zwangsstrafen und Säumniszuschlägen der Abgabenbehörde in einem Teil doppelt bestraft worden sei, ist darauf hinzuweisen, dass die Abgaben- und Finanzstrafbehörden gemäß § 111 BAO berechtigt sind, die Befolgung ihrer auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffenen Anordnungen zur Erbringung von Leistungen, die sich wegen ihrer besonderen Beschaffenheit durch einen Dritten nicht bewerkstelligen lassen, durch Verhängung einer Zwangsstrafe zu erzwingen. Die Zwangsstrafe ist rechtlich keine Strafe im Sinne des Finanzstrafgesetzes, weshalb auch Art. 6

EMRK auf diese nicht anwendbar ist (VfGH 20.3.1986, [B 410/85](#)). Sie ist nur ein Mittel zur Erzwingung nicht vertretbarer Verpflichtungen, also Leistungen, die nur der Verpflichtete persönlich erbringen kann. Ziel einer Zwangsstrafe ist es, einerseits den Verpflichteten durch mittelbaren (psychischen) Zwang zur Erfüllung seiner Verpflichtung zu veranlassen, andererseits die Behörde bei der Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und den Abgabepflichtigen zur Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten (hier: Abgabe der Steuererklärungen) zu verhalten.

Dem Doppelbestrafungsverbot widerspricht eine gesetzliche Strafdrohung nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 5. Dezember 1996, G 9/96 und andere) dann, wenn sie den wesentlichen Gesichtspunkt („aspect“) eines Straftatbestandes, der bereits Teil eines von den Strafbehörden zu ahndenden Straftatbestandes ist, neuerlich einer Beurteilung und Bestrafung durch die Verwaltungsbehörde unterwirft. Im Falle des Bf. bezogen sich die Zwangsstrafen auf das Ziel, den Bf. zur Einreichung seiner Jahressteuererklärungen zu veranlassen. Dem gegenüber betrifft der Tatbestand der Abgabenhinterziehung nach [§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG](#) die dem Bf. im Finanzstrafverfahren angelastete vorsätzliche Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. die damit verbundene Verkürzung von monatlichen Umsatzsteuervorauszahlungen zum jeweiligen Fälligkeitstag. Dieser Straftatbestand bildet kein Element der Zwangsstrafe und unterliegt daher auch nicht dem Verbot der Doppelbestrafung.

Die verfassungsrechtliche Grenze, die Art. 4 Abs. 1 des 7. ZPK einer Doppel- oder Mehrfachbestrafung zieht, kann nur darin liegen, dass eine Strafdrohung oder Strafverfolgung wegen einer strafbaren Handlung dann unzulässig ist, wenn sie bereits Gegenstand eines Strafverfahrens war. Dass die Festsetzung von Säumniszuschlägen oder Verspätungszuschlägen – die zudem jeweils die Jahresumsatzsteuern betreffen – nicht in einem Strafverfahren erfolgt ist und ein Säumniszuschlag oder ein Verspätungszuschlag keine Strafe im Sinne des Gesetzes ist, ergibt sich aus den diesbezüglichen Verfahrensbestimmungen der BAO, sodass der Einwand der Doppelbestrafung der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen kann.

Zusammengefasst erscheint der Verdacht der Begehung von Abgabenhinterziehungen gemäß [§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG](#) für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 2007 sowie Jänner bis Dezember 2008 gegeben zu sein, sodass insoweit die Beschwerde als unbegründet abzuweisen war.

Die abschließende Beantwortung der Frage, ob der Bf. die in Rede stehenden Finanzvergehen tatsächlich begangen hat, bleibt dem Ergebnis des weiteren finanzstrafbehördlichen Untersuchungsverfahrens vorbehalten.

Wien, am 20. September 2011