



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Finanzstrafsenat 1

GZ. FSRV/0002-F/10

Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, HR Dr. Gerald Daniaux, in der Finanzstrafsache gegen a, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit.a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 15. Jänner 2010 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 2 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) des Finanzamtes Bregenz als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 14. Dezember 2009, StrNr. 097/2009/00000-001,

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und der bekämpfte Einleitungsbescheid insoweit aufgehoben, als darin der Vorwurf erhoben wurde, dass der Beschwerdeführer (Bf.) im Amtsbereich des Finanzamtes Bregenz im Zeitraum April und Juli 2009 vorsätzlich unter Verletzung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen, nämlich durch Nichtentrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen bei gleichzeitiger Nichteinreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen zu den jeweiligen gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkten, für die Monate 02/2009 und 05/2009 eine Verkürzung an Umsatzsteuer (Vorauszahlungen) in Höhe von € 5.979,32 bewirkt und dies für gewiss gehalten und hiermit Finanzvergehen nach § 33 Abs.2 lit a FinStrG begangen hat.

II. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 14. Dezember 2009 hat das Finanzamt Bregenz als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Bf. zur Str.Nr. 097/2009/00000-001 ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser im Amtsbereich des Finanzamtes Bregenz im Zeitraum April, Juli und Oktober 2009 vorsätzlich unter Verletzung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen, nämlich durch Nichtentrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen bei gleichzeitiger Nichteinreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen zu den jeweiligen gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkten, für die Monate 02/2009 und 05/2009 eine Verkürzung an Umsatzsteuer (Vorauszahlungen) in Höhe von € 5.979,32, sowie für den Monat 08/2009 in noch festzusetzender Höhe bewirkt und dies für gewiss gehalten und hiermit Finanzvergehen nach § 33 Abs.2 lit a FinStrG begangen hat.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 15. Jänner 2010, in welcher im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

"Gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für 02/2009 und 05/2009 wurde fristgerecht Berufung eingebracht. Mit Bescheid wurde der Aussetzungsantrag abgewiesen und ein Zahlungstermin mit 02.12.2009 vorgeschrieben. Am 02.12.2009 richtete der Berufungswerber an das Finanzamt ein Schreiben mit dem ein Antrag auf Stundung und Antrag auf Gewährung einer Ratenzahlung eingebracht wurde. Mit Zahlungsaufforderung vom 10.12.2009 wurde ein Betrag von € 3.224,87 zur ursprünglichen Zahlung vorgeschrieben. Dieser Aufforderung ist der Berufungswerber umgehend nachgekommen. Mit Bescheid vom 15.12.2009 wurde das Zahlungserleichterungsansuchen abgewiesen und der Berufungswerber aufgefordert, den Betrag von € 5.740,40 bis zum 22.1.2010 zu bezahlen. Dieser Aufforderung ist der Berufungswerber fristgerecht nachgekommen. Da es sich um eine offene Frist handelt war der Berufungswerber überrascht, dass nunmehr ein Beschluss über die Einleitung eines Strafverfahrens gestellt wurde. Richtig ist, dass die Umsatzsteuer irrtümlich für den Monat August nicht überweisen wurde. Diese Zahlung wurde umgehend nach Zustellung des bekämpften Bescheids nachgeholt. Die Voraussetzungen für die Einleitung eines Strafverfahrens liegen nicht vor und ersucht der Berufungswerber um entsprechende Behandlung."

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht unbestritten fest:

Der Bf., ein Rechtsanwalt, hat für die Monate 01-06/2009 weder termingerecht Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet noch Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht, weshalb bei ihm eine Umsatzsteuersonderprüfung durch das Finanzamt vorgenommen wurde. Zu Beginn dieser Prüfung hat der Bf. mit Schreiben vom 9.9.2009 Selbstanzeige betreff nicht entrichteter und nicht gemeldeter Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Monate 01-07/2009 mit einer Zahllast von insgesamt € 17.260,38 erstattet, wobei auf die verfahrensgegenständlichen Monate 01-06/2009 € 13.285,42 entfielen. Die entsprechenden Umsatzsteuervorauszahlungen wurden in der Folge mit Bescheiden vom 14.9.2009 vorgeschrieben, wobei gemäß § 210 Abs.4 BAO eine Nachfrist bis 21.10.2009 gesetzt wurde. Die Entrichtung der Umsatzsteuerzahllasten für 01, 03, 04 und 06/2009 erfolgte mit strafbefreiender Wirkung. Gegen die Festsetzungsbescheide für 02 und 05/2009 er hob der Bf. Berufung, betreff 02/2009 wegen eines Differenzbetrages von 5 Cent (€ 2.777,37 statt € 2.777,42), für 05/2009 wegen eines Differenzbetrages von 2 Cent (€ 2.911,10 statt € 2.911,12), wobei er gleichzeitig den Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212 a BAO stellte. Obwohl demzufolge eine Aussetzung nur für den Betrag von insgesamt 7 Cent in Frage gekommen wäre, hat das Finanzamt nach Erledigung der Berufung großzügigerweise eine weitere Nachfrist für die gesamten Umsatzsteuerbeträge für 02 und 05/2009 bis zum 2.12.2009 gewährt, bis zu welchem Zeitpunkt aber keine Zahlung erfolgte. Innerhalb dieser Nachfrist wurde vom Bf. am 2.12.2009 ein Zahlungserleichterungsansuchen gestellt, welches jedoch erst am 14.12.2009 elektronisch angemerkt wurde. Ebenfalls an diesem 14.12.2009 ist der bekämpfte Einleitungsbescheid ohne Berücksichtigung dieses Zahlungserleichterungsansuchens ergangen, wobei die Finanzstrafbehörde keine Kenntnis von diesem Ansuchen hatte, da solche Ansuchen bei einer anderen Abteilung des Finanzamtes eingehen und angemerkt werden. Schließlich wurde das Ansuchen am 15.12.2009 vom Finanzamt unter einer weiteren Setzung einer Nachfrist bis zum 22.1.2010 abgewiesen. Der Bf. hat nunmehr in dieser Nachfrist die Umsatzsteuerzahllasten für 02 und 05/2009 tatsächlich entrichtet.

Zudem hat der Bf. für den Monat 08/2009 bis zur gesetzlichen Fälligkeit am 15. 10. 2009 weder eine Umsatzsteuervorauszahlung entrichtet noch eine Umsatzsteuervoranmeldung eingereicht.

Gemäß § 82 Abs.1 iVm § 83 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde I. Instanz, sofern genügend Verdachtsgründe für die Einleitung wegen eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind, das Finanzstrafverfahren einzuleiten.

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. Ohne Tatsachen - wie weit sie auch vom vermuteten eigentlichen Tatgeschehen entfernt sein mögen - gibt es keinen Verdacht. Ein Verdacht ist die Kenntnis von Tatsachen, aus denen nach der Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann (z.B. VwGH 26.4.2001, 2000/16/0595). Dabei ist nur zu prüfen, ob tatsächlich genügend Verdachtsgründe gegeben sind, nicht hingegen ist es die Aufgabe eines Beschwerdeverfahrens, schon jetzt die Ergebnisse des förmlichen Untersuchungsverfahrens gleichsam vorwegzunehmen, sondern es geht darum, ob die bisher der Finanzstrafbehörde bekannt gewordenen Umstände für einen Verdacht ausreichen oder nicht.

Gemäß § 119 Abs.1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben Abgabepflichtige die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsmäßig erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs.2 leg.cit. insbesondere beispielsweise Abgabenerklärungen, wozu auch Umsatzsteuervoranmeldungen gehören.

Gemäß § 21 Abs.1 UStG 1994 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung beim zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Gemäß § 1 USt-VO (Verordnung BGBl II 462/2002 ab 2003) entfällt, wenn die nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen errechnete Vorauszahlung zur Gänze am Fälligkeitstag entrichtet wird oder sich für den Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung ergibt, für Unternehmer, deren Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 im vorangegangenen Kalenderjahr € 100.000,00 nicht überstiegen haben, die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung.

Die Verletzung der Verpflichtung zur Einreichung einer ordnungsgemäßen Voranmeldung kann beispielsweise derart erfolgen, dass schon der Umsatz - und damit in weiterer Folge die Umsatzsteuervorauszahlung - zu niedrig erklärt wird, dass zu Unrecht Steuerbefreiungen oder Steuerbefreiungen in überhöhtem Ausmaß geltend gemacht werden, und schließlich auch in der Weise, dass Vorsteuern in einer nicht der Wahrheit entsprechenden Höhe abgesetzt werden. Die gegenständliche Verpflichtung zur Einreichung ordnungsgemäßer

Voranmeldungen ist aber auch dann verletzt, wenn diese Voranmeldung nicht zeitgerecht bei der Abgabenbehörde eingereicht wird.

Gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG macht sich ein Unternehmer einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn er vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem obgenannten § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

Dabei ist gemäß § 33 Abs.3 lit.b leg.cit. eine derartige Abgabenverkürzung bewirkt, wenn solche Selbstbemessungsabgaben ganz oder teilweise nicht (am Fälligkeitstag) entrichtet werden.

Hingegen machte sich derjenige Unternehmer - anstelle von Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit. a FinStrG - einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs.1 FinStrG schuldig, der (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht im Sinne der obgenannten Bestimmungen die Verkürzung einer Umsatzsteuer bewirkt, indem er auf irgendeine Weise erreicht, dass die bescheidmäßig festzusetzende Jahresumsatzsteuer zu niedrig festgesetzt wird (beispielsweise indem er bestimmte erzielte Umsätze gegenüber dem Fiskus in den Steuererklärungen verheimlicht mit dem Ziel, dass die Abgabenbehörde die Jahresumsatzsteuer erklärungsgemäß oder im Schätzungswege zu niedrig festsetzen möge) (§ 33 Abs.3 lit. a FinStrG, erste Alternative).

Von einer versuchten Abgabenhinterziehung nach §§ 13, 33 Abs.1 FinStrG hingegen wäre zu sprechen, wenn ein Unternehmer vorsätzlich solcherart unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatzsteuer für das Veranlagungsjahr zu bewirken versuchte, wobei gemäß § 13 Abs.2 FinStrG eine Tat dann versucht ist, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen, durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt hat (indem er beispielsweise die unrichtigen Steuererklärungen beim Finanzamt einreicht mit dem Plan, die Abgaben würden wie oben dargelegt tatsächlich zu niedrig festgesetzt werden).

Eine Strafbarkeit wegen einer derartigen obgenannten, zumindest versuchten Hinterziehung an Jahresumsatzsteuer nach § 33 Abs.1 FinStrG konsumiert eine solche wegen Hinterziehungen an Umsatzsteuervorauszahlungen nach § 33 Abs.2 lit. a FinStrG, soweit der Betrag an verkürzter Umsatzsteuervorauszahlung in der zu verkürzen versuchten Jahresumsatzsteuer beinhaltet ist, sowie ebenso eine solche von Vorbereitungshandlungen, welche für sich allenfalls als Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 Abs.1 lit. a FinStrG zu bestrafen wären.

Bedingt vorsätzlich handelt nach § 8 Abs.1 FinStrG derjenige, der 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.

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.

Absichtlich handelt gemäß § 5 Abs.2 StGB ein Täter, wenn es ihm darauf ankommt, den Umstand oder Erfolg zu verwirklichen, für den das Gesetz absichtliches Handeln voraussetzt.

Das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG verlangt auf der subjektiven Tatseite Wissentlichkeit hinsichtlich der Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlung. Bei einer Wissentlichkeit bezweckt der Täter nicht den tatbildmäßigen Erfolg, sein Ziel ist nicht unbedingt dieser, sondern ein anderer, allenfalls sogar rechtlich unbedenklicher Erfolg, aber er weiß, dass der verpönte Erfolg sicher mit seiner Handlung verbunden ist. Der Täter sieht also den Eintritt des tatbildmäßigen Erfolges als gewiss voraus. Die Schuldform der Wissentlichkeit ist bei der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG lediglich für den Verkürzungserfolg nötig; für die Pflichtverletzung selbst genügt also auch bedingter Vorsatz. Auf der subjektiven Seite kommt es somit bei der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG keineswegs darauf an, dass der Täter die Umsatzsteuer überhaupt nicht oder nicht zur Gänze entrichten will, sondern es genügt, dass er vorsätzlich seine Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen verletzt und weiß, dass eine fristgerechte Leistung der Umsatzsteuervorauszahlungen unterbleibt, er sohin eine Verkürzung der Umsatzsteuer für gewiss hält, wobei die Motivation des Täters betreff seines Handelns keine Rolle spielt.

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.

War gemäß § 29 Abs. 2 FinStrG 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.

Die Tatentdeckung im Jahre 2009 hinsichtlich der Nichteinreichungen der Umsatzsteuervoranmeldungen und Nichtentrichtungen der Umsatzsteuervorauszahlungen entgegen die Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes betreffend die verfahrensgegenständlichen Zeiträume ist noch vor Ablauf der gesetzlichen Erklärungspflicht für die Umsatzsteuerjahreserklärung 2009 (30. April bzw. 30. Juni 2010) erfolgt.

Eine (endgültige) Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG ist demzufolge ausgeschlossen, da die Tatentdeckung wie o.a. weit vor dem Zeitpunkt der Verpflichtung zur Erstellung bzw. Einreichung der Umsatzsteuerjahreserklärung für 2009 erfolgte und dadurch auch gar keine Möglichkeit bestanden hat eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG zu begehen.

Durch die innerhalb der durch das Finanzamt festgesetzten Nachfrist bis zum 22.1.2010 erfolgte Zahlung der Umsatzsteuerzahllasten für 02 und 05/2009 hat die Selbstanzeige strafbefreiende Wirkung entfacht.

Hinsichtlich der Umsatzsteuervorauszahlung für 08/2009 besteht der im bekämpften Bescheid erhobene Verdacht jedoch zu Recht, der Bf. hat für diesen Monat bis zum gesetzlichen Fälligkeitstag am 15. 10. 2009 weder eine Umsatzsteuervorauszahlung entrichtet noch eine Umsatzsteuervoranmeldung eingereicht. Die Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung für 08/2009 im Dezember 2009 erfolgte erst nach Zustellung des angefochtenen Bescheides, die Tat war daher bereits entdeckt, weshalb eine strafbefreiende Selbstanzeige in Form einer (verspäteten) Entrichtung ausgeschlossen war.

Wenn der Bf. in seiner Beschwerde vorbringt, dass er die Umsatzsteuer für den Monat August 2009 irrtümlich nicht überwiesen habe, so kann ihn ein derart unsubstantielles Vorbringen freilich nicht vom Verdacht der Begehung des vorgeworfenen Finanzvergehens befreien. Kein Irrtum der Behörde kann jedenfalls darin bestehen, dass dem Bf. die Verpflichtung nach § 21 Abs.1 UStG 1994 betreff des Monates August 2009 bekannt war und wird das von ihm ja auch gar nicht bestritten. Zudem hat der Bf. im August 2008 hinsichtlich der Zeiträume 02-12/2007 und 01-05/2008 schon einmal betreffend Umsatzsteuervorauszahlungen Selbstanzeige erstattet. Es ist ihm daher die finanzstrafrechtliche Problematik der nicht termingerechten Meldung bzw. Entrichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen bewusst gewesen. Die Finanzstrafbehörde ist daher zu recht davon ausgegangen, dass der Bf. zumindest mit bedingtem Vorsatz der Verpflichtung nach § 21 Abs.1 UStG 1994 nicht nachgekommen ist und wissentlich die Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat August 2009 bewirkt hat.

Es war demzufolge spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 2. Februar 2010