



Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates Wien 3, HR Dr. Michaela Schmutzer, in der Finanzstrafsache gegen E.W., wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. b des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 17. Februar 2009 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) des Finanzamtes Waldviertel, vertreten durch Erich Krell, als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 14. Jänner 2009, StrNr. 1,

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und der Einleitungsbescheides hinsichtlich der Anschuldigungen für die Monate 12/2006 und 1-4/2007 sowie der Anlastung Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen für 2005, 2006 und 1-4/2007 verkürzt zu haben aufgehoben.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 14. Jänner 2009 hat das Finanzamt Waldviertel als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer (Bf.) zur STRNR. 1 ein Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser im Amtsbereich des Finanzamtes Waldviertel vorsätzlich als für die steuerlichen Angelegenheiten der W.GesmbH Verantwortlicher unter

Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 des Einkommensteuergesetzes 1988 entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung von

Lohnsteuer für 2005 in der Höhe von € 4.597,00, 2006 € 8.346,00, 1-4/2007 € 1.752,00

Dienstgeberbeiträgen für 2005 in der Höhe von € 2.494,00, 2006 € 2.275,00, 1-4/2007

€ 262,00 und Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen für 2005 in der Höhe von € 232,00, 2006 € 212,00 und 1-4/2007 € 24,00

bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und dadurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG begangen habe.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 17. Februar 2009, in welcher vorgebracht wird, dass der Bf. grundsätzlich für die steuerlichen Angelegenheiten der Gesellschaft verantwortlich gewesen sei. Die steuerlichen Angelegenheiten seien dem Buchhaltungsbüro G. übertragen worden. Der Bf. sei am 13. Jänner 2007 von der handelsrechtlichen Geschäftsführerin gekündigt worden und habe keine Kenntnis von einer Lohnsteuerprüfung und deren Ausgang erlangt. Stunden und Arbeitszeiten seien nach den Dienstplänen genau aufgezeichnet worden, daher verwehre er sich gegen den Vorwurf vorsätzlich ein Finanzvergehen begangen zu haben. Für formelle und materielle Mängel verweise er auf den Steuerberater.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 des Einkommensteuergesetzes 1972 entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung von Lohnsteuer oder Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen 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.

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.

Die Finanzstrafbehörde erster Instanz nahm die Feststellungen einer Lohnsteuerprüfung zum Anlass, um gegen C.E., die handelsrechtliche Geschäftsführerin der W.GesmbH ein Finanzstrafverfahren einzuleiten. In ihrer Stellungnahme gegen den Einleitungsbescheid brachte sie vor, dass die Geschäfte tatsächlich durch den Bf. geführt worden seien, daher erging der in diesem Verfahren mit Beschwerde bekämpfte Einleitungsbescheid gegen den Bf. als für steuerliche Belange verantwortlichen Machthaber der Gesellschaft.

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.

Gemäß § 79 Abs. 1 EStG hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Gemäß § 76 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber für jeden Arbeitnehmer ein Lohnkonto zu führen. Im Lohnkonto hat der Arbeitgeber Folgendes anzugeben: - Name, - Versicherungsnummer gemäß § 31 ASVG, - Wohnsitz, - Alleinverdiener/Alleinerzieherabsetzbetrag und Kinderzuschläge zum Alleinverdiener/Alleinerzieherabsetzbetrag laut Antrag des Arbeitnehmers, - Name und Versicherungsnummer des (Ehe)Partners, wenn der Alleinverdienerabsetzbetrag berücksichtigt wurde, - Name und Versicherungsnummer des (jüngsten) Kindes, wenn der Alleinerzieherabsetzbetrag berücksichtigt wurde, - Name und Versicherungsnummer des Kindes (der Kinder), wenn der Kinderzuschlag (die Kinderzuschläge) berücksichtigt wurde, -

Pauschbetrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 und Kosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 letzter Satz, - Freibetrag laut Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber (§ 63). Wurde eine Versicherungsnummer nicht vergeben, ist jeweils das Geburtsdatum anstelle der Versicherungsnummer anzuführen.

Gemäß § 43 Abs. 1 FLAG (Familienlastenausgleichsgesetz) ist der Dienstgeberbeitrag für jeden Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten. Arbeitslöhne, die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für das vorangegangenen Kalendermonat gewährt werden, sind dem vorangegangenen Kalendermonat zuzurechnen. Die sachliche Zuständigkeit richtet sich nach den für die Abfuhr der Lohnsteuer maßgebenden Vorschriften. Für die örtliche Zuständigkeit gilt § 57 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung, wobei der Dienstgeberbeitrag in den Fällen, in denen der Dienstgeber im Bundesgebiet keine Betriebsstätte (§ 81 des Einkommensteuergesetzes 1988) hat, an das Finanzamt zu leisten ist, in dessen Bereich der Dienstnehmer überwiegend beschäftigt ist.

Abs. 2 Die Bestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) finden sinngemäß Anwendung.

Gemäß § 7 WKG (Wirtschaftskammergesetz) können die Landeskammern zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 2 anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl. Nr. 376/1967, gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag). Die Umlage ist in einem Hundertsatz dieser Beitragsgrundlage zu berechnen. Der Hundertsatz ist vom Wirtschaftsparlament der Landeskammer festzusetzen; er darf 0,29 vH der Beitragsgrundlage nicht übersteigen. Hat ein Kammermitglied gemeinsam mit einem oder mit mehr als einem anderen Kammermitglied eine Arbeitsgemeinschaft gebildet, so wird die weitere Umlage hinsichtlich der Arbeitslöhne, die bei der Arbeitsgemeinschaft anfallen, durch diese entrichtet. Bei einer Personengesellschaft des Handelsrechts, bei der ein Komplementär eine juristische Person oder eine Personengesellschaft des Handelsrechts ist, gehören die diesbezüglichen, bei der Komplementärgesellschaft anfallenden Arbeitslöhne auch dann zur Beitragsgrundlage, wenn die Komplementärgesellschaft keine Berechtigung nach § 2 besitzt. Die Bestimmungen der §§ 42a und 43 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl. Nr. 376/1967, finden auf die Umlage sinngemäß Anwendung. Über Rechtsmittel, mit denen die Umlagepflicht dem Grunde nach bestritten wird, hat der Präsident der Landeskammer zu entscheiden. Solche Rechtsmittel gelten als Berufungen nach § 128 Abs. 3; § 128 Abs. 3 und Abs. 5 sind sinngemäß anzuwenden. Ein im Verhältnis zur Summe der Arbeitslöhne der Arbeitnehmer der Mitglieder der einzelnen Landeskammern ungleichgewichtiges Aufkommen aus der weiteren Umlage ist zwischen den Landeskammern auszugleichen (Finanzausgleich).

Abs. 8 Die Bundeskammer kann zur Bedeckung ihrer Aufwendungen eine Umlage nach Abs. 7 festlegen. Abs. 7 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Umlage 0,15 vH der dort angeführten Beitragsgrundlage nicht übersteigen darf.

Der Kommentar Dr. Fellner, das Finanzstrafgesetz (6. Aufl., 6. Lfg. 66 Q) führt zur Entstehungsgeschichte des § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG aus, dass nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage der FinStrG- Novelle 1975, der zitierte Abs. 2 lit. b bestimmte Fälle der Hinterziehung von Lohnsteuer oder Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, die im bisherigen Absatz 1 lit. b schwer zu erfassen waren (Beschäftigung von Schwarzarbeitern bei Unterlassung der Führung ordnungsgemäßer Lohnkonten), besonders geregelt werden sollten. § 76 EStG 1972 gilt zufolge der verweisenden Bestimmung

des § 43 Abs.2 FLAG 1967 auch für die Dienstgeberbeiträge, sodass auch hinsichtlich dieser Beiträge eine Pflicht zur Führung von Lohnaufzeichnungen besteht.

Der Kommentar "Die Lohnsteuer in Frage und Antwort 1999" von Ernst Sailer, Heinz Bernold, Brunhilde Mertens und Karl Kranzl befasst sich auf Seite 902 mit der Einführung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag. Mit dem Bundesgesetz vom 17. Dezember 1979, BGBl Nr 570/1970 mit dem das Handelskammergesetz geändert wurde (6.

Handelskammergesetznovelle) wurde eine neue Kammerumlage eingeführt, die in Form eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (§ 41 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967, BGBl Nr. 367) erhoben wird. Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wurde mit Wirkung 1.Jänner 1999 im Wirtschaftskammergesetz 1998, BGBl I Nr. 103/1998 geregelt.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ist eine Selbstberechnungsabgabe, so wie der Dienstgeberbeitrag selbst. Es finden auf den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag auch die Bestimmungen, die für den Dienstgeberbeitrag gelten, analog Anwendung. Mit der Erhebung des Zuschlages und der Prüfung sind im Finanzamt dementsprechend die selben Stellen betraut, denen auch die Erhebung des Dienstgeberbeitrages obliegt.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ist monatlich zu berechnen und nach Ablauf des Monats bis spätestens 15. des folgenden Monats abzuführen. Auf dem Einzahlungsbeleg ist der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag als eigene Abgabenart auszuweisen.

Zusammenfassend ist daher zur finanzstrafrechtlichen Würdigung der Verkürzung der Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag auszuführen, dass der Straftatbestand des § 33 Abs.2 lit. b FinStrG vor Einführung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag geschaffen wurde.

Tatobjekt sind in dieser Bestimmung ausdrücklich lediglich "Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag". Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ist eine eigene Abgabenart. Einer ausdehnenden Interpretation sind Straftatbestände grundsätzlich nicht zugänglich.

Daher war der Bescheid hinsichtlich der Anlastung der Verkürzung von Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag aufzuheben.

Zu der verfahrensgegenständlichen Lohnsteuerprüfung ist auszuführen, dass am 10. Mai 2007 über das Vermögen der W.GesmbH das Konkursverfahren eröffnet wurde und daher am 23. Mai 2007 der Prüfungsauftrag für die Prüfung der lohnabhängigen Abgaben für die Zeiträume 1.1.1994 bis 10.5.2007 vom Masseverwalter unterzeichnet wurde. Der Masseverwalter konnte keinerlei Unterlagen zu einer Lohnverrechnung oder Arbeitsaufzeichnungen vorlegen, daher waren die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungsweg zu ermitteln.

Der Nachforderungsberechnung wurde für 2005 ein geschätzter durchschnittlicher Tageslohn von € 50,00, 2006 und 2007 € 60,00. bei einem Einsatz in der Disco von € 100,00 bzw. 2006

und 2007 € 110,00 zu Grunde gelegt. Die Nachforderungen wurden für die Zeiträume Mai 2005 bis Mai 2007 festgesetzt.

Der durch den Masseverwalter erhobenen Berufung gegen die Abgabenvorschreibungen wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 1. August 2007 teilweise stattgegeben und die geschätzten Löhne für 2006 und 2007 verringert, da nach seinem Vorbringen ab September den Gasthausbetrieb eine eigene Unternehmerin betrieben hatte und ab 15. Jänner 2007 den Disco- und Barbetrieb ebenfalls eine andere Person auf eigene Rechnung betrieben hatte.

Nach einem fristgerechten Vorlageantrag wurde ein Ermittlungsverfahren beim Unabhängigen Finanzsenat geführt und letztlich mit Zustimmung des Masseverwalters am 11. März 2008 eine zweite Berufungsvorentscheidung erlassen.

Die Lohnsteuernachforderung für 2005 wurde mit € 4.597,00, 2006 € 8.346,00, 1/2007 € 937,30 festgesetzt und die Nachforderung an Dienstgeberbeiträgen für 2007 auf € 64,80 reduziert.

Die Nachforderungsbeträge an Dienstgeberbeiträgen 2005 und 2006 ergeben sich aus der ersten Berufungsvorentscheidung vom 1. August 2007.

Der Bf. bekennt sich in der Beschwerde gegen den Einleitungsbescheid grundsätzlich dazu für steuerliche Belange der W.GesmbH verantwortlich gewesen zu sein und steht damit in einem Einklang mit dem Vorbringen der handelsrechtlichen Geschäftsführerin, C.E.. Die beiden Personen geben ebenfalls übereinstimmend an, dass der Bf. ab 13. Jänner 2007 nicht mehr für die Gesellschaft tätig war, daher kann ihm nur insoweit eine Verkürzung von lohnabhängigen Abgaben anzulasten sein als deren Fälligkeit in den Zeitraum seiner faktischen Geschäftsführung fiel.

Es verbleibt somit der Tatzeitraum Mai 2005 bis November 2006:

Was jedoch das Vorbringen betrifft, der Bf. habe keine Kenntnis von der Abhaltung einer Lohnsteuerprüfung gehabt, steht dem das Schreiben des Masseverwalters vom 30. Juli 2007 entgegen, der ausführt, dass er den Bf. im Berufungsverfahren gegen die Abgabenvorschreibung kontaktiert habe, wobei dieser zwar mehrere Besprechungstermine vereinbart, jedoch keinen Termin eingehalten habe.

Die Abgabennachforderungen wurden letztendlich unter Berücksichtigung aller Einwände des Masseverwalters an Hand der Lohnsummen geschätzt, da im gesamten Verfahren keine überprüfbaren Unterlagen vorgelegt werden konnten.

Diese Schätzung ist auch für Zwecke des Finanzstrafverfahrens übernehmbar.

In den verfahrensgegenständlichen Jahren 2005 und 2006 wurden die lohnabhängigen Abgaben durchwegs verspätet gemeldet und stets lediglich ausgesprochen geringfügige Zahllasten gemeldet (z.B. 2006 Lohnsteuer ca. € 1.200,00). Der Bf. muss es somit bei Differenzen in der errechneten Größenordnung gewusst haben, dass die Meldungen nicht im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften erfolgt sind und viel zu niedrige Lohnsteuerzahlungen vorgenommen wurden.

Es besteht somit der begründete Verdacht, dass der Bf. als faktischer Machthaber der W.GesmbH keine entsprechenden Lohnkonten geführt und wissentlich zu wenig Lohnsteuer abgeführt hat. Sollte er die Höhe der Nachforderungsbeträge im anschließenden Untersuchungsverfahren weiterhin bestreiten, wird es an ihm gelegen sein, sein Vorbringen durch Vorlage entsprechender Lohnkonten für die im Tatzeitraum beschäftigten Dienstnehmer unter Beweis zu stellen.

Der Feststellung der Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages kommt in einem Einleitungsbescheid keine normative Wirkung zu, diese besteht nach § 83 Abs. 2 FinStrG lediglich hinsichtlich der zur Last gelegten vorsätzlichen Abgabenverkürzung und des Tatzeitraumes.

Es war daher im gegenständlichen Verfahren ausschließlich zu begründen, dass auch nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ein begründeter Tatverdacht hinsichtlich Verkürzung von Lohnsteuern und Dienstgeberbeiträgen für Mai 2005 bis November 2006 besteht, die Feststellung der Höhe des auf diesen Tatzeitraum entfallenden strafbestimmenden Wertbetrages verbleibt dem anschließenden Untersuchungsverfahren vorbehalten.

Wien, am 2. November 2009