



Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates Wien 2, HR Mag. Gerhard Groschedl, in der Finanzstrafsache gegen A.B., Wien, vertreten durch Wirtschaftsberatung Mariahilf Mag. Ungerböck & Mag. Klepeisz, SteuerberatungsgesmbH, 1060 Wien, Linke Wienzeile 4 Stiege 1/2/6, wegen der Finanzvergehen der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung gemäß §§ 33 Abs. 1, Abs. 2 lit. a und 38 Abs. 1 lit. a des Finanzstrafgesetzes, kurz FinStrG (in der damals geltenden Fassung) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 28. September 2010 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß [§ 83 Abs. 1 FinStrG](#) des Finanzamtes Wien 6/7/15 als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 2. September 2010, StrNr. 001,

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird insoweit Folge gegeben, als der angefochtene Bescheid, soweit es den Verdacht der Begehung der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung gemäß §§ 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 lit. a FinStrG hinsichtlich Verkürzungen an Umsatzsteuer 2003 bis 2009 sowie Einkommensteuer 2003 und 2008 bzw. den Verdacht der Begehung der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung gemäß §§ 33 Abs. 2 lit. a, 38 Abs. 1 lit. a FinStrG für die Voranmeldungszeiträume von Jänner 2010 bis Juni 2010 betrifft, aufgehoben wird.

II. Der angefochtene Bescheid wird im Spruch insoweit ergänzt, als die verbleibenden strafbestimmenden Wertbeträge wie folgt zu lauten haben:

Einkommensteuer 2004 in Höhe von € 698,98,

Einkommensteuer 2005 in Höhe von € 307,08,

Einkommensteuer 2006 in Höhe von € 485,43,
Einkommensteuer 2007 in Höhe von € 219,2 und
Einkommensteuer 2009 in Höhe von € 509,23.

III. Darüber hinaus wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 2. September 2010 hat das Finanzamt Wien 6/7/15 als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen A.B. (in weiterer Folge: Bf.) zur Strafnummer 001 ein Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass er als abgabenrechtlich Verantwortlicher in Österreich steuerlich und handelsrechtlich nicht erfasster Unternehmen fortgesetzt in mehrfachen Tathandlungen

I. im Zeitraum von 2003 bis 2009 laufend vorsätzlich unter Verletzung abgabenrechtlicher Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten und zwar dadurch, dass Abgaben, welche bescheidmäßig festzusetzen sind, infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruchs nicht mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist festgesetzt werden haben können, folgende Abgabenverkürzungen bewirkt habe:

Einkommen- und Umsatzsteuer in noch festzustellender Höhe, wobei es ihm darauf angekommen sei, sich fortlaufende Einnahmen zu verschaffen.

II. im Zeitraum von Jänner 2010 bis März 2010 an den jeweiligen gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkten vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur ordnungsgemäßen Abgabe von dem [§ 21 UStG 1994](#) entsprechenden Voranmeldungen durch die Nichterfassung von Umsätzen in den Umsatzsteuervoranmeldungen bei gleichzeitiger Nichtentrichtung der diesbezüglichen darauf entfallenden Umsatzsteuervorauszahlungen für die Voranmeldungszeiträume von Jänner 2010 bis Juni 2010 eine Verkürzung an Umsatzsteuervorauszahlungen in noch festzustellender Höhe bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe, wobei es ihm darauf angekommen sei, sich dadurch fortlaufende Einnahmen zu verschaffen

und hiemit das Finanzvergehen zu I. nach § 33 Abs.1 i.V.m. [§ 38 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) und zu II. nach § 33 Abs. 2 lit. a i.V.m. [§ 38 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) begangen zu haben.

Als Begründung wurde ausgeführt, dass das Finanzamt nach abgabenrechtlichen und finanzstrafbehördlichen Erhebungen davon Kenntnis erlangt habe, dass der Bf. seit dem Jahr 2003 aus den oben angeführten Unternehmen Einkünfte erzielt habe, welche weder umsatz-

noch ertragsteuerlich bisher erklärt worden seien, sodass der Verdacht hinreichend begründet erscheine.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Bf. vom 28. September 2010, in welcher beantragt werde, das Strafverfahren nicht einzuleiten, da für den Bf. nicht absehbar gewesen sei, dass es in Summe zu steuerpflichtigen Einkünften gekommen sei. Bei den zur Zeit erstellten Steuererklärungen 2005 bis 2009 liege in Summe eine Steuerlast von rund € 93,00 vor. Eine Umsatzsteuer sei nie in Rechnung gestellt worden. Dolus superveniens non nocet.

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. Nach [§ 83 Abs. 2 letzter Satz FinStrG](#) bedarf die Verständigung eines Bescheides, wenn das Strafverfahren wegen Verdachts eines vorsätzlichen Finanzvergehens, ausgenommen einer Finanzordnungswidrigkeit, eingeleitet wird.

Gemäß [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Gemäß [§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG](#) ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Gemäß [§ 38 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) in der damals geltenden Fassung ist mit Geldstrafe bis zum Dreifachen des Betrages, nach dem sich sonst die Strafdrohung richtet, zu bestrafen, wer einen Schmuggel, eine Abgabenhinterziehung oder eine Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben oder eine Abgabenhhehlerei nach [§ 37 Abs. 1](#) begeht, wobei es ihm darauf ankommt, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen (gewerbsmäßige Begehung).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens, wenn gegen den Verdächtigen genügend 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.

Der dargelegte Verdacht muss sich sowohl auf den objektiven als auch auf den subjektiven Tatbestand erstrecken und in der Begründung eines Einleitungsbescheides ist darzulegen, dass die Annahme der Wahrscheinlichkeit solcher Umstände gerechtfertigt ist, aus denen nach der Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann (VwGH 31.3.2004, [2003/13/0152](#) mwN).

Die Behörde zweiter Instanz kann einen mangelhaften Bescheid betreffend Einleitung eines Finanzstrafverfahrens der Behörde erster Instanz derart ergänzen, dass er dadurch den gesetzlichen Anforderungen entspricht. Es ist nicht nur zulässig, sondern vor dem Gesetzesbefehl des [§ 161 Abs. 1 FinStrG](#) (grundsätzlich) in der Sache selbst zu entscheiden geboten, den allenfalls mangelhaften Spruch und/oder die allenfalls mangelhafte Begründung des erstinstanzlichen Bescheides zu ergänzen und zu komplettieren (VwGH 22.9.2005, [2001/14/0193](#)).

Im verwaltungsbehördlichen Rechtsmittelverfahren ist dabei – auch als Folge der entsprechenden Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes – eine eigenständige Beurteilung der Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der Rechtsmittelerledigung zu treffen, womit eigentlich Fragen geklärt werden, die so nie gestellt wurden. 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](#); UFS 11.3.2003, FSRV/0029-W/02; UFS 14.6.2011, FSRV/0115-W/09).

Zur objektiven Tatseite ist festzustellen, dass der Bf. in den Jahren 2003 bis 2009 seine Einkünfte aus der Tätigkeit bzw. als abgabenrechtlicher Verantwortlicher in Österreich steuerlich und handelsrechtlich nicht erfasster Unternehmen gegenüber der Abgabenbehörde nicht offen gelegt hat, sodass die Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist keine Kenntnis hatte. Nach erfolgter Hausdurchsuchung wurden die Einkommensteuerveranlagungen der Jahre 2003 bis 2009 durchgeführt, wobei mit Bescheiden vom 11. Oktober 2010 folgende Nachforderungen festgesetzt wurden, die als strafbestimmende Wertbeträge dem weiteren Finanzstrafverfahren zugrunde zu legen sind:
Einkommensteuer 2004 in Höhe von € 698,98, Einkommensteuer 2005 in Höhe von € 307,08,

Einkommensteuer 2006 in Höhe von € 485,43, Einkommensteuer 2007 in Höhe von € 219,2 und Einkommensteuer 2009 in Höhe von € 509,23; gesamt somit € 2.219,92.

Damit liegen in objektiver Hinsicht Tatsachen vor, die den Verdacht, der Bf. komme als Täter eines Finanzvergehens in Betracht, durchaus begründen.

Erwähnt sei in diesem Zusammenhang, dass es nicht dem Konkretisierungsgebot eines Einleitungsbescheides widerspricht, wenn im angefochtenen Bescheid die Abgaben in noch festzustellender Höhe dargestellt werden (VwGH 2.8.1995, [93/13/0167](#)).

Dem Beschwerdeeinwand, bei den zur Zeit erstellten Steuererklärungen 2005 bis 2009 liege in Summe eine Steuerlast von rund € 93,00 vor, ist zu erwidern, dass eine Kompensation der Verkürzungen (hier der Jahre 2004 bis 2007 und 2009) mit Mehrleistungen aus anderen Veranlagungszeiträumen (hier die Jahre 2003 und 2008) bereits objektiv ausscheidet und subjektiv zumindest der Entsprechung der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht im Sinne [§ 119 BAO](#) bedurft hätte. Allerdings war der Beschwerde hinsichtlich eines Verdachts einer Abgabenhinterziehung von Einkommensteuer 2003 und 2008 mangels eingetretener Verkürzung schon bei Prüfung des objektiven Tatbestandes stattzugeben.

Soweit der Bf. einwendet, eine Umsatzsteuer sei nie in Rechnung gestellt worden, ist er insoweit im Recht, als eine Veranlagung oder Festsetzung einer Umsatzsteuer der angeschuldeten Jahre oder Voranmeldungszeiträume nicht erfolgt ist, sodass mangels erfolgter Bewirkung einer Verkürzung der objektive Tatbestand eines Abgabenhinterziehung von Umsatzsteuer gemäß §§ 33 Abs. 1 oder Abs. 2 lit. a [FinStrG](#) nicht erfüllt ist, weshalb der Beschwerde insoweit stattzugeben war.

In subjektiver Hinsicht verlangt die Abgabenhinterziehung nach [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) eine vorsätzliche Handlungsweise.

Laut Niederschrift vom 8. September 2010, aufgenommen bei der Steuerfahndung, gab der Bf. zu Protokoll, dass er erst im Frühjahr 2010 wegen der Einkünfte aus seiner Tätigkeit bei einem Steuerberater gewesen sei und diesen befragt habe, wie er diese Einkünfte beim Finanzamt erklären sollte. Dieser soll ihm eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung empfohlen haben und mitgeteilt haben, dass er durch die Ausgaben nicht in erklärungspflichtige Grenzen kommen würde und deshalb von ihm keine Einkünfte aus Tätigkeit erklärt worden seien.

Aus dem Akt ist zu ersehen, dass der Bf. Angestellter einer Bank ist, wobei nicht übersehen werden darf, dass Bankangestellte im Zuge ihrer Ausbildung auch Kenntnisse über Grundzüge des Abgabenrechts erlangen. Bei einem Menschen vom Bildungs- und Erfahrungsstand des Bf.

ist davon auszugehen, dass er als Bankangestellter somit über ein entsprechendes Grundwissen im Hinblick auf die abgabenrechtlichen Verpflichtungen verfügt, damit auch um die (möglichen) Auswirkungen unvollständiger Angaben gegenüber den Abgabenbehörden wusste. Für den Bf. sind daher eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder eine Buchhaltung im Gegensatz zu anderen Abgabepflichtigen mit weniger spezieller Ausbildung keine fremden Begriffe. Im derzeitigen Verfahrensstadium ist nicht nachvollziehbar, weshalb der Bf. dieses Grundwissen über steuerrechtliche Pflichten nicht bei sich selbst angewendet hat und er trotz Zufließens der bisher nicht erklärten Einkünfte der Jahre 2004 bis 2007 und 2009 diese Einkünfte nicht gegenüber dem Finanzamt erklärt hat, obwohl ihm die diesbezügliche abgabenrechtliche Verpflichtung aufgrund seiner Ausbildung bekannt war, und er sich letztlich mit der Möglichkeit einer allfälligen damit verbundenen Abgabenverkürzung abgefunden hat.

Wer gegenüber dem Finanzamt Einnahmen verschweigt und keine entsprechenden Steuererklärungen zu den gesetzlichen Fristen beim Finanzamt einreicht, hält es – aus der Lebenserfahrung abgeleitet – zumindest für möglich und findet sich damit ab, dass er für diese nicht erklärten Erlöse keine Abgaben zahlen wird, da das Finanzamt davon keine Kenntnis erlangt hat und auch keine entsprechenden Abgaben vorschreiben konnte. Dieses Verhalten entspricht für sich betrachtet dem Eventualvorsatz, da gemäß [§ 8 Abs. 1 FinStrG](#) *„vorsätzlich handelt, 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“*. Aus dem Akt ist nicht zu entnehmen, ob der Bf. Auszeichnungen über seine Einnahmen und Ausgaben geführt hat. Wer jedoch keine Aufzeichnungen über seine Einnahmen und Ausgaben führt (und sei es nur in Form einer einfachen Excel-Tabelle), für den besteht der Verdacht, dass er es billigend in Kauf nimmt, dass eine Verkürzung von Abgaben bewirkt wird. Zusammengefasst ist somit laut Aktenlage der Verdacht, dass der Bw. die angeschuldeten Finanzvergehen auch in subjektiver Hinsicht erfüllt hat, gegeben.

Wenn der Bf. darauf hinweist, dass *dolus superveniens non nocet*, ist dieser Aussage insoweit zuzustimmen, als ein erst nach dem Abschluss des äußeren deliktischen Verhaltens eintretender Vorsatz (*dolus superveniens*) nicht zur Zurechnung genügt; die nachträgliche Billigung eines ohne Vorsatz herbeigeführten Erfolgs belastet den Angeklagten nicht (Seewald in Tannert, Finanzstrafrecht [§ 8 FinStrG](#) [E32]).

Der Bf. hat sich erst im Frühjahr 2010, somit – soweit es die Einkommensteuererklärungen 2004 bis 2007 anbelangt – unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die Erklärungsfrist bei Übermittlung über FinanzOnline der 30. Juni des Folgejahres gewesen ist, erst nach gesetzlich bewirkter Abgabenverkürzung gemäß [§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG](#) bei seinem steuerlichen Vertreter über die Folgen seiner Taten erkundigt. Daraus ist nicht automatisch abzuleiten,

dass sich der Bf. zu den Tatzeitpunkten seiner Handlungsweise nicht bewusst gewesen ist bzw. sich zumindest damit abgefunden hat. Dass der Steuerberater dem Bf. im Nachhinein eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung empfohlen und ihm mitgeteilt hat, dass er durch die Ausgaben nicht in erklärungspflichtige Grenzen kommen würde, kann vielleicht nachträglich das schlechte Gewissen beruhigen, nicht jedoch über die Tatsache hinwegtäuschen, dass der Verdacht besteht, dass der Bf. seine vorsätzlichen Hinterziehungshandlungen schon in der Vergangenheit getätigt hat.

Soweit auch eine gewerbsmäßige Handlungsweise angeschuldet ist, ergibt sich die Qualifikation der dem Bf. angelasteten Abgabenhinterziehung als gewerbsmäßig schon daraus, dass ein Abgabepflichtiger Tätigkeiten gegen Entgelt ausgeübt und die Einnahmen aus diesen Handlungen nicht in seine Buchhaltung aufgenommen hat (VwGH 10.5.2010, [2009/16/0189](#)). Dass sich der Bf. über Jahre eine fortlaufende Einnahme verschafft hat, ergibt sich aus den nachträglichen Abgabenfestsetzungen, die entgegen der Schutzbehauptung, es läge keine Erklärungspflicht vor, von der Abgabenbehörde berechnet wurden.

Die endgültige Beantwortung der Frage, ob der Bf. (vorsätzlich, fahrlässig oder schuldlos) die in Rede stehenden Finanzvergehen tatsächlich begangen hat, bleibt dem Ergebnis des weiteren finanzstrafbehördlichen Untersuchungsverfahrens vorbehalten.

Wien, am 8. Juli 2011