



Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates Linz 1 in der Finanzstrafsache gegen AB, geb. X, Adresse, vertreten durch Mag. BB, Steuerberater, Adresse1, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß §§ 33 Abs. 1 iVm 38 Abs. 1 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 26. April 2010 gegen den Bescheid betreffend Einleitung des Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 2 FinStrG des Finanzamtes D als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 25. März 2010 , StrNr. 1,

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Firma E GmbH wurde mit Notariatsakt vom 1. Dezember 1995 gegründet. Der Beschwerdeführer (Bf.) ist von Beginn an handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbH.

Mit Bescheid vom 25. März 2010 leitete das Finanzamt D als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Bf. ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren ein wegen des Verdachtes, er habe als Geschäftsführer der Fa. E GmbH vorsätzlich unter Verletzung einer Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht für die Jahre 2003 bis 2005 eine Abgabenverkürzung in Höhe von insgesamt 29.250,00 € (Umsatzsteuer 2003: 3.000,00 €; Umsatzsteuer 2004: 8.000,00 €; Umsatzsteuer 2005: 3.000,00 €; Kapitalertragsteuer 2003: 3.250,00 €;

Kapitalertragsteuer 2004: 8.750,00 €; Kapitalertragsteuer 2005: 3.250,00 €) dadurch begangen, dass er nicht sämtliche von der Fa. E GmbH erwirtschafteten Erlöse in die offiziellen Bücher des Unternehmens aufgenommen und daher dem Finanzamt gegenüber nicht erklärt habe. Er habe dadurch ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 iVm § 38 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen.

Bei der Fa. E GmbH sei für die Jahre 2003 bis 2005 eine Betriebsprüfung (ABNr. 2, Bericht vom 3. März 2009) durchgeführt worden. Im Rahmen dieser Prüfung sei festgestellt worden, dass nicht alle von der Fa. E GmbH erwirtschafteten Erlöse dem Finanzamt gegenüber erklärt worden seien. Bei den Baustellen A, B und C (richtig wohl: G) in V durchgeführten Erhebungen sei festgestellt worden, dass in den von der Fa. E GmbH gemachten Angeboten auch die Arbeitsleistungen für Verlege- bzw. Montagearbeiten inkludiert gewesen seien. Diese Verlegearbeiten seien laut Auskunft der Bauherren von der Fa. E GmbH auch durchgeführt worden. Auf den verbuchten Ausgangsrechnungen würden aber nur das Material und das zum Verlegen benötigte Arbeitsmaterial aufscheinen. Die laut Niederschriften mit den Bauherren bar kassierten Arbeitsleistungen würden weder auf den Ausgangsrechnungen aufscheinen, noch seien sie als Erlös verbucht worden.

Den Rechnungen der Fa. F seien zum Teil Baustellen mit den entsprechenden Adressen zu entnehmen. Zu diesen Eingangsrechnungen fänden sich aber keine entsprechenden Ausgangsrechnungen bzw. seien teilweise nur das Material und das Verlegematerial ohne eine entsprechende Arbeitsleistung an die Kunden weiter verrechnet worden.

Der Prüfer habe auf Grund dieser Feststellungen entsprechende Zuschätzungen für die Jahre 2003 bis 2005 vorgenommen.

Zur vorsätzlichen Tatbegehung wurde im bekämpften Einleitungsbescheid begründend ausgeführt, dass die Fa. E GmbH bereits einmal einer Betriebsprüfung (ABNr. 3, Bericht vom 31. Juli 2003, geprüfte Jahre 1999 bis 2001) unterzogen worden sei. Schon damals seien wegen des Fehlens von Ausgangsrechnungen Zuschätzungen vorgenommen worden, und auch damals habe der Bf. als einziger Geschäftsführer der Fa. E GmbH fungiert und am 16. Juni 2003 an der damaligen Schlussbesprechung teilgenommen. Der Bf. habe aus der letzten Betriebsprüfung keine Lehren gezogen und es zumindest zugelassen, dass bei der Fa. E GmbH erneut "Schwarzumsätze" getätigt worden seien.

Gewerbsmäßigkeit liege vor, wenn der Täter in der Absicht handle, sich durch wiederholte Begehung der Tat einen wiederkehrenden Erwerb, also eine ständige oder doch für längere Zeit wirksame Einnahmequelle zu verschaffen. Dass der Täter seinen Lebensunterhalt ausschließlich aus dieser Einnahmequelle beziehe, sei nicht erforderlich, sondern es genüge

die Erlangung eines zusätzlichen Einkommens. Dass der Täter die strafbare Handlung schon wiederholt begangen habe, sei für die Annahme der Gewerbsmäßigkeit ebenfalls nicht erforderlich. Es genüge eine aus der, wenn auch einmaligen, Tat erkennbare Absicht, sich durch die Wiederholung der strafbaren Handlung eine für längere Zeit wirksame, der Sicherstellung zumindest eines Teils des Unterhalts oder eines zusätzlichen Aufwandes dienende Einnahmequelle zu erschließen.

Der Bf. habe in den Jahren 2003 bis 2005 lediglich ein bescheidenes steuerpflichtiges Einkommen von rund 15.000,00 € jährlich erklärt. Laut Aktenlage sei er Alleinverdiener und für mindestens drei Kinder sorgepflichtig. Das geringe Einkommen einerseits sowie die bestehenden Sorgepflichten andererseits erhärteten den Verdacht, dass der Bf. durch die von der Fa. E GmbH getätigten "Schwarzumsätze" über eine zusätzliche Einnahmequelle verfügt habe.

In der durch den steuerlichen Vertreter des Bf. gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Beschwerde wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass von der Einleitung des Strafverfahrens gemäß § 83 Abs. 3 lit. a und c FinStrG abzusehen sei, weil der Bf. die angeblichen Taten zumindest hinsichtlich des weitaus überwiegenden Teiles des vorgeworfenen strafbestimmenden Wertbetrages nicht begangen habe. Mögliche fehlende Umsätze der Gesellschaft, die durch die Betriebsprüfung festgesetzt worden seien, dürften nicht im Wege einer vom Gesetz nicht gedeckten Erfolgshaftung einfach dem Geschäftsführer zugerechnet werden. Die vorgeworfenen Taten könnten mangels ausreichender Anhaltspunkte voraussichtlich auch nicht erwiesen werden. Die durch die Behörde dargestellten Annahmen seien auf Grund der Aktenlage sowohl für die objektive als auch die subjektive Tatseite so offensichtlich unbegründet und nicht sachgerecht, dass die Verdächtigungen als unbegründet und die Belastung des Bf. mit einem Strafverfahren als rechtswidrig angesehen werden müssten. Wie aus den Niederschriften mit den drei angeführten Kunden A, B und C (richtig wohl: G) ersichtlich sei, handle es sich dabei um folgende Umsätze: A, Differenz zwischen brutto 4.900,00 € und Rechnung 3.457,83 €; B brutto 3.000,00 € (bar abgehoben laut Niederschrift) und laut Rechnung 2.758,38 €. Darüber hinaus seien brutto 3.600,00 € – allerdings ohne Bankbeleg – behauptet worden. Bei G handle es sich um eine Differenz von 2.500,00 € bar erhalten, die aber laut Angaben nicht vom Bf. kassiert worden seien. Weiters sei die Behauptung über die Differenz im Angebot durch keinerlei Unterlagen belegt worden.

Hinsichtlich der Fa. F habe der Prüfer in einer Aufstellung mit der Überschrift "Mängel" unter "Beispiele" in einem Fall einen Betrag von 366,69 € angeführt. Weiters seien Fälle von "keine Rechnung" und "keine Arbeit" angeführt, aber keine Beträge angegeben.

Aus der schriftlichen Antwort des Bf. vom Oktober 2008 zum Thema "F" und "Mängel" werde zitiert:

"Zu den Eingangsrechnungen von der Fa. F ist festzustellen, dass es tatsächlich Geschäftsfälle gibt, in denen die Firma E GmbH nur als Händler auftritt. Ohne die Zuordnungsfähigkeit der Betriebsprüfung in Frage stellen zu wollen, kann auch angenommen werden, dass nicht alle Geschäftsfälle von der Betriebsprüfung lückenlos kontrolliert worden sind. Falls doch, wird ersucht, die entsprechende Aufstellung vorzulegen, ansonsten sind Beispiele der Art wie angeführt: "Name, keine Arbeit" oder Ähnliches nicht beantwortbar."

Es sei noch einmal klargestellt, dass das Unternehmen sowohl in der Vergangenheit als auch in der Zukunft auch Handelsgeschäfte abgewickelt habe und abwickeln werde. Tatsache sei, dass viele Kunden von einem Gewerbetreibenden Material kauften und in der Folge allfällige Arbeitsleistungen selbst durchführten oder von anderen Personen durchführen ließen. Aus der bloßen Tatsache, dass ein Materialverkauf durchgeführt werde, der Fa. E GmbH und dann persönlich deren Geschäftsführer, dem Bf., einfach zu unterstellen, dass irgendwelche nachfolgenden Arbeiten, die mit dem Material durchgeführt würden, dem Lieferanten der Ware zuzurechnen seien, sei unsachgerecht und unbegründet.

Darüber hinaus seien die im Einleitungsbescheid genannten Verkürzungsbeträge in Höhe von 29.250,00 € aus den vorhandenen Akten und den angeführten Gründen nicht nachvollziehbar und mit der Begründung des Einleitungsbescheides in der Höhe in keiner Weise zusammenhängend.

Zur angeführten subjektiven Schuld des Bf. sei die Behauptung nicht begangener Taten aus der Vergangenheit die einzige Begründung. Eine solche Begründung sei schlichtweg völlig unsachgerecht und rechtswidrig.

Die abgabepflichtige Gesellschaft habe die Zuschätzungen durch die Betriebsprüfung nicht deshalb akzeptiert, weil diese aus konkreten Taten abzuleiten gewesen seien, sondern weil die Gesellschaft nach einem über zweijährigen Prüfungsvorgang aus Gründen der Verwaltungsökonomie die Kosten einer Nachzahlung insgesamt als geringer erachtete als die fortwährenden Behinderungen durch eine intensive Betriebsprüfung. Befragungen von Kunden und Lieferanten, Durchführung von Niederschriften mit Arbeitnehmern und viele andere Belastungen hätten die betriebliche Tätigkeit beeinträchtigt. Die gesamte Prüfung sei von Beginn an vom ausgesprochenen Verdacht und dem Vorurteil geprägt gewesen, das Unternehmen habe rechtswidrig gehandelt.

Das Strafverfahren sei ausschließlich auf Grund dieser auch im Einleitungsbescheid geäußerten Vorurteile eingeleitet worden und nicht auf Grund sachlich fundierter Tatsachen

und Berechnungen. Besonders die zur "vorsätzlichen Tatbegehung" geäußerten Vorverurteilungen und die ausgesprochene nachträgliche Verurteilung der nicht abgehandelten Jahre 1999 und 2001 belegten die unbegründete Einleitung des Strafverfahrens ohne ausreichend begründeten Verdacht.

Beantragt werde die Aufhebung des Einleitungsbescheides. Für den Fall der nicht vollständigen Aufhebung werde die Einschränkung der Einleitung auf die Beträge beantragt, die sich aus der Begründung und der zu Grunde liegenden Aktenlage ergäben.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr zukommenden Verständigungen und Mitteilungen darauf zu prüfen, ob genügende Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanz Strafverfahrens gegeben sind. Das Gleiche gilt, wenn sie in anderer Weise, insbesondere aus eigener Wahrnehmung, vom Verdacht eines Finanzvergehens Kenntnis erlangt (...).

Ergibt die Prüfung gemäß Abs. 1, dass die Durchführung des Strafverfahrens nicht in die Zuständigkeit des Gerichtes fällt, so hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz das Strafverfahren einzuleiten. Von der Einleitung eines Strafverfahrens hat sie nur dann abzusehen und darüber einen Aktenvermerk mit Begründung aufzunehmen,

- a) wenn die Tat mangels ausreichender Anhaltspunkte voraussichtlich nicht erwiesen werden kann,*
- b) wenn die Tat kein Finanzvergehen bildet;*
- c) wenn der Verdächtige die ihm zur Last gelegte Tat nicht begangen hat oder Rechtfertigungs-, Schuldausschließungsgründe oder Strafausschließungs- oder -aufhebungsgründe vorliegen,*
- d) wenn Umstände vorliegen, welche die Verfolgung des Täters hindern, oder*
- e) wenn die Tat im Ausland begangen und der Täter dafür schon im Ausland gestraft worden ist und nicht anzunehmen ist, dass die Finanzstrafbehörde eine strengere Strafe verhängen werde (§ 82 Abs. 3 FinStrG).*

Nach § 83 Abs. 2 FinStrG ist der Verdächtige von der Einleitung des Strafverfahrens unter Bekanntgabe der zur Last gelegten Tat sowie der in Betracht kommenden Strafbestimmung unverzüglich zu verständigen. (...) Die Verständigung bedarf eines Bescheides, wenn das Strafverfahren wegen des Verdachts eines vorsätzlichen Finanzvergehens, ausgenommen einer Finanzordnungswidrigkeit, eingeleitet wird.

Für die Einleitung eines Finanz Strafverfahrens genügt es somit, wenn gegen den Beschuldigten genügend Verdachtsgründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass er als Täter eines Finanzvergehens in Frage kommt. Verdacht ist die Kenntnis von Tatsachen, aus denen nach der Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann. Der Verdacht muss sich dabei sowohl auf den objektiven als auch den subjektiven Tatbestand erstrecken.

Bei der Prüfung, ob genügend Verdachtsgründe gegeben sind, geht es nicht darum, bereits ein umfangreiches Ermittlungsverfahren durchzuführen und das Vorliegen eines Finanzvergehens konkret nachzuweisen, sondern lediglich darum, ob ein hinreichend begründeter Tatverdacht vorliegt.

Im Spruch des Einleitungsbescheides muss das dem Beschuldigten zur Last gelegte Verhalten, das als Finanzvergehen erachtet wird, nur in groben Umrissen beschrieben werden; die einzelnen Fakten müssen nicht "bestimmt", das heißt in den für eine Subsumtion relevanten Einzelheiten geschildert werden.

Im Einleitungsbescheid bedarf es auch noch nicht der Angabe des verkürzten Abgabebetrages. Gerade bei Zuschätzungen kann oftmals erst nach Durchführung des Untersuchungsverfahrens die Höhe des verkürzten Abgabebetrages mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit festgestellt werden. Dem Konkretisierungsgebot eines Einleitungsbescheides widerspricht auch nicht, die Höhe der dem Beschuldigten vorzuwerfenden Abgabenverkürzung dem Ergebnis des Untersuchungsverfahrens nach den §§ 114 f FinStrG vorzubehalten.

Die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages ist daher im Beschwerdeverfahren gegen den Einleitungsbescheid nicht bekämpfbar, sondern es muss lediglich der Verdacht einer vorsätzlichen Abgabenverkürzung – gleich, in welcher Höhe – gegeben sein.

Ob der Bf. das ihm zur Last gelegte Finanzvergehen tatsächlich begangen hat, ist ebenso dem Ergebnis des Untersuchungsverfahrens vorbehalten wie die Beurteilung der Frage, in welcher Höhe eine ihm gegebenenfalls vorzuwerfende Verkürzung der schon im erstbehördlichen Bescheid genannten Abgaben stattgefunden hat (vgl. VwGH 30.5.95, 95/13/0112).

Gesetzlicher Vertreter einer GmbH ist in der Regel der Geschäftsführer (§ 18 ff GmbHG).

Nach § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Entgegen der Ansicht des Bf. erfolgte demnach die Einleitung des Finanzstrafverfahrens gegen ihn wegen der im Spruch des Einleitungsbescheides genannten Vergehen nicht auf Grund einer gesetzlich nicht gedeckten Erfolgshaftung, sondern weil den Bf. als Geschäftsführer die gesetzlich verankerte Verpflichtung traf, für die Einhaltung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Fa. E GmbH Sorge zu tragen.

Im Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 3. März 2009 zu ABNr. 2 hielt der Prüfer in Tz 1 zu den vorgenommenen Nettozuschätzungen von je 15.000,00 € für 2003 und 2005 sowie von 40.000,00 € für 2004 im Wesentlichen fest, dass nicht alle Grundaufzeichnungen, insbesondere jene, die zur Erstellung der Ausgangsrechnungen gedient hätten, vorgelegt worden seien. Insbesondere hätten Stundenaufzeichnungen, die bei der Vorprüfung teilweise vorgelegt worden seien, gefehlt. Die erstellten Angebote seien ebenfalls nicht vorgelegt worden.

Von der Fa. E GmbH seien bei Aufträgen der Fa. R deren Regieberichte verwendet worden. Aus diesen Berichten sei ersichtlich, dass Arbeiten von mehreren Personen in Zeiträumen durchgeführt worden seien, in denen mit Ausnahme des Geschäftsführers keine weiteren Personen beschäftigt gewesen seien. Diese Problematik sei auch auf diversen Eingangs- und Ausgangsrechnungen ersichtlich.

Auf den Baustellen A, B und G in V seien Erhebungen durchgeführt und niederschriftlich festgehalten worden, dass die Fa. E GmbH Angebote gestellt habe, in denen Arbeitsleistungen für Verlegearbeiten enthalten gewesen seien. Die Fa. E GmbH habe diese Verlegearbeiten laut Niederschriften mit den Bauherren auch durchgeführt und bar kassiert. In den verbuchten Ausgangsrechnungen seien dagegen nur das Material und das zum Verlegen benötigte Arbeitsmaterial enthalten, wogegen die bar kassierten Arbeitsleistungen in den Ausgangsrechnungen nicht aufschienen und diese auch nicht als Erlös gebucht worden seien.

Auf den Rechnungen von der Fa. F seien teilweise die Baustellen mit Adressen angeführt. Zum Teil hätten diesen Eingangsrechnungen keine Ausgangsrechnungen zugeordnet werden können und sei teilweise nur das Material und das Verlegematerial ohne Arbeit an die Kunden weiterverrechnet worden, was unglaublich scheine. Auf Grund der angeführten formellen und materiellen Mängel seien die genannten Zuschätzungen unter Anwendung eines inneren Betriebsvergleiches und einer Hochrechnung der Arbeitsleistung der privaten Baustellen vorgenommen worden.

Der für den Bf., wie in der Beschwerde einwendet, nicht nachvollziehbare strafbestimmende Wertbetrag setzt sich aus der auf die Zuschätzung entfallenden Umsatzsteuer [jeweils 20 % Umsatzsteuer von den Zuschätzungen von 15.000,00 € (2003 und 2005) und von 40.000,00 € (2004), das sind je 3.000,00 € für 2003 und 2005 sowie 8.000,00 € für 2004; vgl. Tz 1 des Berichtes vom 3. März 2009] sowie der auf die Zuschätzung entfallenden Kapitalertragsteuer (vgl. Tz 5 des Berichtes vom 3. März 2009; Bruttozuschätzungen von 18.000,00 € für 2003 und 2005 sowie 48.000,00 € für 2004 abzüglich der Aufwendungen laut Tz 2 in Höhe von 5.000,00 € für 2003 und 2005 sowie 13.000,00 € für 2004, sodass sich ausgehend von einer verdeckten Ausschüttung von 13.000,00 € für 2003 und 2005 und 35.000,00 € für 2004

Kapitalertragsteuer von 3.250,00 € für 2003 und 2005 und 8.750,00 € für 2004 ergab] zusammen.

Diese verdeckten Gewinnausschüttungen wurden dem Bf. als Geschäftsführer der Fa. E GmbH zugerechnet.

Hinsichtlich der Höhe des in Frage gestellten Verkürzungsbetrages wird im Untersuchungsverfahren zu klären sein, welche finanzstrafrechtlich zu verantwortenden Vorgänge zu welchen festgestellten Abgabenverkürzungen geführt haben, da, wie oa, im derzeitigen Verfahrensstadium lediglich der Verdacht eines vorsätzlichen Finanzvergehens – unabhängig von der Höhe der dadurch bewirkten Abgabenverkürzungen – zu prüfen war.

Befragungen von drei Privatkunden (A, B und G) ergaben übereinstimmend, dass in den Angeboten Arbeitsleistungen für Verlegearbeiten inkludiert waren und diese Arbeiten von der Fa. E GmbH auch durchgeführt und bar kassiert wurden. Die Arbeitsleistungen schienen aber weder auf den Ausgangsrechnungen auf, noch wurden sie als Erlös verbucht.

Laut Angaben der Bauherren wurden ein Betrag von 4.900,00 € bar bezahlt, wogegen die Rechnung auf 3.457,83 € lautete (A, Niederschrift vom 16. April 2008) bzw. ein Betrag von 3.600,00 € bar übergeben, während auf der Rechnung ein Betrag von 2.758,38 € ausgewiesen wurde (B, Niederschrift vom 17. April 2008) bzw. wurden rund 2.500,00 € bar für Verlegearbeiten bezahlt, die in der Rechnung in Höhe von 3.888,52 € ebenfalls nicht enthalten sind (G, Niederschrift vom 14. April 2008). In diesen konkret überprüften Fällen wurden somit die tatsächlich vereinnahmten Beträge nur zu rund 71 %, 77 % bzw. 61 % gegenüber der Abgabenbehörde offen gelegt.

Welche Überlegungen den Bf. bei der dargestellten Faktenlage zur Annahme veranlassten, die Prüfung sei vom Vorurteil geprägt gewesen, das Unternehmen habe rechtswidrig gehandelt, ist nicht einsichtig. Im Hinblick auf die festgestellten Mängel (Barzahlungen von Arbeitsleistungen bei gleichzeitiger Nichterfassung dieser Barzahlungen als Erlöse, laut dem Prüfer vorliegenden Berichten führten mehrere Personen der Fa. E GmbH Arbeiten in Zeiträumen durch, in denen - mit Ausnahme des Bf. als Geschäftsführer – keine weiteren Personen offiziell beschäftigt waren, Eingangsrechnungen der Fa. F, denen keine Ausgangsrechnungen zugeordnet werden konnten) erscheinen die vorgenommenen Zuschätzungen auch keineswegs überhöht. Diese betrugen – bezogen auf die erklärten steuerpflichtigen Umsätze – für die Jahre 2003 bis 2005 lediglich 6,2 %, 9,1 % bzw. 3,4 % dieser Umsätze und sind im Ergebnis deutlich niedriger als die in den überprüften Fällen tatsächlich festgestellten prozentuellen Verkürzungen. Die ursprünglich durch den Prüfer ermittelten Zuschätzungen wurden – offenbar unter Berücksichtigung von im Arbeitsbogen

allerdings im Einzelnen nicht dokumentierten Einwendungen – bereits erheblich reduziert (laut im Arbeitsbogen aufliegendem Besprechungsprogramm vom 28. Jänner 2009 waren ursprünglich Zuschätzungen von 50.000,00 € für 2003, 100.000,00 € für 2004 und 20.000,00 € für 2005 vorgesehen).

Die Zuschätzungen wurden, wie in Tz 1 des Berichtes vom 3. März 2009 dargelegt, unter Anwendung eines inneren Betriebsvergleiches und einer Hochrechnung der Arbeitsleistung der privaten Baustellen ermittelt. Der Prüfer stellte die Leistungserlöse den Lohnkosten gegenüber, wobei sich insbesondere für das Jahr 2004 erhebliche Abweichungen ergaben (vgl. Punkt 4, Beilage 3 des Besprechungsprogramms vom 28. Jänner 2009). Weiters erfolgte eine Gegenüberstellung von Material und Arbeitsleistung der privaten Baustellen des Jahres 2004, wobei jene Baustellen, denen keine Ausgangsrechnungen zugeordnet werden konnten, unberücksichtigt blieben (vgl. Punkt 4, Beilage 4 des Besprechungsprogramms vom 28. Jänner 2009).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 21.3.2002, 2002/16/0060) hindert die Schätzung der Abgabenbemessungsgrundlagen nicht die Annahme einer Abgabenhinterziehung; andernfalls würde die Nichtführung von Büchern und Aufzeichnungen jegliche strafrechtliche Sanktionierung verhindern.

Zwar war dem Bf. insoweit zuzustimmen, als die Fa. E GmbH auch reine Handelsgeschäfte abwickelte, wie eine vom Prüfer durchgeführte und im Arbeitsbogen abgeheftete Internetrecherche zum Unternehmen vom 10. März 2008 dokumentiert: *"Am Anfang lag unser Schwerpunkt in der Montage von Natursteinen, doch auf Grund erfolgreicher Entwicklung des Betriebes wurde auch der Handel mit Natursteinen weiter entwickelt."*

Dazu, dass drei Kunden übereinstimmend angaben, Arbeitsleistungen bar bezahlt zu haben, und diese Zahlungen laut Prüferfeststellungen sich nicht im steuerlichen Rechenwerk der GmbH befanden, wurden aber ebenso wenig konkrete Einwendungen vorgebracht wie gegen die auf plausiblen Ansätzen des Prüfers beruhenden Zuschätzungen.

Gemäß § 31 Abs. 1 FinStrG erlischt die Strafbarkeit eines Finanzvergehens durch Verjährung. Die Verjährungsfrist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, so beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt zu laufen. Sie beginnt aber nie früher zu laufen als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe, gegen die sich die Straftat richtet.

Die Verjährungsfrist beträgt für Finanzordnungswidrigkeiten nach §§ 49 und 49a drei Jahre, für andere Finanzordnungswidrigkeiten ein Jahr, für die übrigen Finanzvergehen fünf Jahre (Abs. 2 leg.cit.).

Begeht der Täter während der Verjährungsfrist ein vorsätzliches Finanzvergehen, auf das § 25 oder § 191 StPO nicht anzuwenden ist, so tritt die Verjährung nicht ein, bevor auch für diese Tat die Verjährungsfrist abgelaufen ist (Abs. 3 leg.cit.).

Nach § 96 Abs. 1 Z 1 EStG ist die Kapitalertragsteuer binnen einer Woche ab Zufließen der Kapitalerträge abzuführen.

Die Kapitalertragsteuern wären daher spätestens im Jänner 2004, Jänner 2005 und Jänner 2006 abzuführen gewesen.

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

§ 33 Abs. 3 FinStrG legt fest, wann eine Abgabenverkürzung nach § 33 Abs. 1 FinStrG bewirkt gilt; diese tritt mit der Zustellung des Abgabenbescheides ein, in dem eine niedrigere als die gesetzmäßige Abgabe vorgeschrieben wurde.

Im vorliegenden Fall erging der (unrichtige) Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2003 am 2. September 2004. Der Umsatzsteuerbescheid 2004 datiert vom 5. September 2005 und der Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 31. August 2006.

Da jeweils innerhalb der laufenden Verjährungsfristen neuerlich ein Finanzvergehen begangen wurde, endete die Verfolgungsverjährungsfrist für die Jahre 2003 bis 2005 mit Ablauf des 31. August 2011, sodass bei Erlassung des Einleitungsbescheides am 25. März 2010 die fünfjährige Frist noch nicht abgelaufen war.

Nach § 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 konkrete Höhe der Verkürzung muss vom Vorsatz nicht erfasst sein.

Nach § 38 Abs. 1 lit. a FinStrG ist mit Geldstrafe bis zum Dreifachen des Betrages, nach dem sich sonst die Strafdrohung richtet, zu bestrafen, wer eine Abgabenhinterziehung begeht, wobei es ihm darauf ankommt, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen (gewerbsmäßige Begehung).

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

Dass Umsätze und Einkünfte in tatsächlicher Höhe bekannt zu geben sind, stellt zweifelsohne steuerliches Allgemeinwissen dar. Es entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass die Nichterfassung von Einnahmen auf ein Finanzvergehen schließen lässt und diese Einnahmen einer Besteuerung entzogen werden sollen, um Abgaben zu vermeiden.

Auf Grund der aktenkundigen Mängel (Fehlen von Grundaufzeichnungen, Angebote mit Arbeitsleistungen, während in den verbuchten Ausgangsrechnungen keine Arbeitsleistungen

enthalten waren, Arbeitsleistungen auf den Regieberichten an Tagen, an denen die Fa. E GmbH außer dem Geschäftsführer niemanden offiziell beschäftigt hatte, fehlender Leistungszeitraum auf Rechnungen, obwohl dies bereits bei der Vor-Betriebsprüfung beanstandet worden war, Eingangsrechnungen der Fa. F, aus denen die Baustelle ersichtlich war, denen aber keine Erlöse zuordenbar waren, Aussagen von Kunden, wonach die Arbeitsleistungen "schwarz" bezahlt wurden), die dem steuerlichen Vertreter des Bf. im Zuge der Außenprüfung am 9. Mai 2008 zur Stellungnahme übermittelt wurden, besteht der erhobene Verdacht in objektiver und subjektiver Hinsicht zu Recht.

Darüber hinaus besteht auf Grund der Aktenlage der Verdacht, der Bf. habe in der Absicht gehandelt, sich durch mehrmalige Wiederholung der Tat entweder eine regelmäßige oder aber doch für längere Zeit wirkende Einnahmequelle in Form eines wiederkehrenden Mittelzuflusses zu erschließen (gewerbsmäßige Tatbegehung).

Weder die im Arbeitsbogen abgeheftete, undatierte Stellungnahme des steuerlichen Vertreters des Bf. zu den festgestellten Mängeln, die dem Prüfer einem handschriftlichen Datumsvermerk zufolge offenbar am 6. Oktober 2008 zukam, noch die Beschwerdeeinwendungen sind geeignet, den geäußerten Verdacht von vornherein zu entkräften.

Nach Ansicht der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz liegen alleine mit den Aussagen der drei einvernommenen Bauherren gewichtige Beweismittel für den begründeten Verdacht vor, der Bf. komme als Täter des vorgeworfenen Finanzvergehens in Frage, weil er nicht erklärte Umsätze erzielt und durch die Einreichung von den tatsächlichen Verhältnissen nicht entsprechenden Steuererklärungen Abgabenverkürzungen begangen habe in der Absicht, dadurch Abgaben zu vermeiden und sich durch die wiederholte Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen.

Im Rahmen der Beschwerdeentscheidung war, wie oa, nur zu untersuchen, ob für die Einleitung des Finanzstrafverfahrens ausreichende Verdachtsmomente vorliegen. Ob dieser Verdacht zur Überzeugung der Finanzstrafbehörde führen wird, der Bf. habe das ihm zur Last gelegte Finanzvergehen tatsächlich begangen, ist dabei ebenso dem Ergebnis des nach der Einleitung des Finanzstrafverfahrens durchzuführenden Untersuchungsverfahrens nach den §§ 114 ff FinStrG und dem Straferkenntnis vorgehalten wie die endgültige Feststellung des Verkürzungsbetrages. In diesem Verfahren wird dem Bf. auch Gelegenheit gegeben werden, sich umfassend zu rechtfertigen und zur Klärung des Sachverhaltes beizutragen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 2. August 2011