



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., P., vertreten durch GPLS Rechtsanwälte GLOSS PUCHER LEITNER SCHWEINZER BURGER, 3100 St. Pölten, Wiener Straße 3, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung und Finanzordnungswidrigkeit gemäß §§ 33 Abs. 2 lit. b und 49 Abs. 1 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 27. Mai 2009 gegen

1.) den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG
2.) die Verfügung der Einleitung des Finanzstrafverfahrens
jeweils des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 29. April 2009, StrNr. 001,

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen den Bescheid über die Einleitung des Finanzstrafverfahrens des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 29. April 2009 zur Strafnummer 001 wird stattgegeben und der bekämpfte Einleitungsbescheid aufgehoben.

II. Die Beschwerde gegen die Einleitungsverfügung des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 29. April 2009 zur Strafnummer 001 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

I. Mit Bescheid vom 29. April 2009 hat das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen Herrn A.B. (in weiterer Folge: Bf.) zur Strafnummer 001 ein Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass er als Geschäftsführer der Firma L-GmbH vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 EStG 1988 entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung von Lohnsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 in Höhe von € 13.468,64 sowie Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Jahre 2003 bis 2005 in Höhe von € 10.481,02 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe und hiemit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG begangen habe.

Als Begründung wurde ausgeführt, dass sich der Verdacht aus dem Bericht über die GPLA-Prüfung vom 3. Februar 2006 und der Berufungsvorentscheidung vom 5. November 2008 ergebe. Wissentlichkeit sei aufgrund des Bescheides der GKK vom 7. Jänner 2003 betreffend B.H. (Feststellung der Versicherungspflicht), der auch an die Firma L-GmbH ergangen sei, anzunehmen.

II. Gleichzeitig wurde der Bf. von der Einleitung des Finanzstrafverfahrens wegen des Verdachts der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG, der Bf. hätte als Geschäftsführer der Firma L-GmbH vorsätzlich Lohnsteuer für die Jahre 2001 und 2002 in Höhe von € 29.114,19 sowie Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Jahre 2001 und 2002 in Höhe von € 25.295,86 nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet, verständigt.

Sowohl gegen den Bescheid als auch gegen die Verständigung vom 18. März 2009 richtet sich die fristgerechte als Berufung bezeichnete Beschwerde vom 27. Mai 2009, die dem gesamten Inhalt nach wegen unrichtiger Tatsachenfeststellung, unrichtiger rechtlicher Beurteilung und Rechtswidrigkeit des Inhaltes angefochten werden.

Die im angefochtenen Bescheid dargestellte vorsätzliche Verletzung der Verpflichtung zur Führung von Lohnkonten werde ausdrücklich bestritten.

Dafür, dass der Gesetzgeber derartige verworrene Bestimmungen erlasse, die selbst die Crème der Juristen Österreichs, nämlich die Richter und Richterinnen des Verfassungsgerichtshofes zu der Aussage bewogen haben, dass weite Teile dieses Gesetzes über die freien Dienstnehmer nicht verstanden worden wären, zeige mit Deutlichkeit, dass nicht der einzelne ungebildete Nichtjurist erahnen könne, welche Entscheidung hinsichtlich eines Husch-Pfusch-Gesetzes späterhin der Verfassungsgerichtshof und der

Verwaltungsgerichtshof treffen würden. Das als Vorsatz zu bezeichnen sei schon nahe an Willkür.

Der Bf. habe sich, bevor er begonnen habe, eingehend bei seiner Interessenvertretung der Wirtschaftskammer, beim Finanzamt Amstetten und in der Steuerberatungskanzlei erkundigt und überall sei ihm versichert worden, dass diese mit dem Wagen Tätig durchaus im Rahmen eines Werkvertrages oder als freie Dienstnehmer tätig seien. Dies habe auch dazu geführt, dass die Finanzbehörde selbst von denjenigen, bei denen es noch nachvollziehbar gewesen sei, die Beiträge in Abzug gebracht habe, die vom Bf. als Geschäftsführer der L-GmbH im Rahmen der freien Dienstnehmerbestimmungen abgeführt worden seien. Im Rahmen der freien Dienstnehmerregelungen seien alle diesbezüglichen gesetzlich vorgeschriebenen Abzüge getätigt worden.

Hinsichtlich der Werkverträge haben die einzelnen, die auf Werkvertragsbasis tätig gewesen seien, die Umsatzsteuer abgeführt und seien auch selbst sozialversichert gewesen. Es habe eine erhebliche Anzahl derer gegeben, die selbst einen Gewerbeschein gelöst haben, GSVG-versichert gewesen seien und auch die dementsprechende Einkommensteuerpflicht getroffen habe.

Worin das Verschulden liegen solle, dass nach aufwendigen Recherchen, nach dutzenden und aberdutzenden Einvernahmen die GKK später zu dem Ergebnis gekommen sei, dass es sich nicht um freie Dienstnehmer und nicht um Werkvertragsregelungen gehandelt hätte, sondern dass all diese Personen als Dienstnehmer zu gelten hätten, habe vom Bf. weder erahnt noch vorsätzlich herbeigeführt werden können. Offenbar genüge es nicht, dass der Gesetzgeber durch diese undeutlichen nicht nachvollziehbaren Gesetze das Wirtschaften erschwere und dass dem Bf. dadurch die Lebensgrundlage entzogen worden sei, er schwer zuckerkrank sei und letztlich nicht in den Privatkonkurs gehen habe müssen, nur weil er darauf vertraut habe, dass die Aussagen der Finanzbeamten, die er befragt habe, dass die Aussagen seiner Standesvertretung und die Aussagen der Steuerberaterin richtig seien und dass man auf bestehende Gesetze zumindest soweit vertrauen könne, dass man als Laie danach handeln könne. Offenbar sei das aber nicht der Fall gewesen und seien sich nicht einmal die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft einerseits und die GKK andererseits einig, wer jetzt sozusagen zuständig sei, obwohl offenbar nach Auffassung der Finanzbehörde zumindest ex post betrachtet so klare Verhältnisse gegeben gewesen seien, dass der Bf. vorsätzlich gehandelt haben soll.

Hier fehle es der Finanzstrafbehörde wohl an jeglichem Augenmaß, welches angezeigt wäre gerade bei derartigen Husch-Pfusch-Gesetzen, die der Werkvertragsregelung und dem der

freien Dienstnehmerregelung zu hinterfragen, wo hier wohl der Vorsatz liegen könne. Der liege wohl beim Gesetzgeber, dass hier unfähige Legisten unleserliche und nicht lebbare Gesetze produziert haben.

Es dürfe nochmals ausdrücklich darauf hingewiesen werden, dass selbst die Verfassungsrichter, die einen Teil dieser freien Dienstnehmerbestimmungen aufgehoben haben, öffentlich in den Medien kundgetan haben, weite Passagen dieses Gesetzes als unleserlich nicht verstanden zu haben.

Der Bf. sei nur gelernter Einzelkaufmann, der sich frage, wo er die höhere Bildung hernehme als die Verfassungsjuristen. Behauptet werde, dass er schon deshalb verdächtig sei, weil am 3. Februar 2006 ein Bericht über die GPLA-Prüfung vorgelegen habe und die Berufungsvorentscheidung vom 25. November 2008.

Wenn die Berufungsvorentscheidung vom 25. November 2008 von Relevanz gewesen wäre, wie könne dann in den Jahren 2003 bis 2005 und auch davor ein Vorsatz vorliegen, nämlich dass eine Verkürzung er nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten haben soll. Das widerspreche sich ja von selbst. Konkret sei festgestellt worden, dass diese freien Dienstverhältnisse und Werkverträge für die Sozialversicherung nicht Gültigkeit gehabt haben, sondern von der Sozialversicherung als Dienstverhältnisse angesehen werden analog des Angestelltengesetzes bzw. dem ASVG, ohne Berücksichtigung, dass Abfuhren getätigt worden seien nach GSVG einerseits und nach den Bestimmungen über die freien Dienstnehmer andererseits.

Einer der wesentlichen Grundsätze des Strafverfahrens laute wohl, dass keine Strafe verhängt werden könne für etwas, was im Zeitpunkt noch gar nicht strafbar gewesen sei bzw. damals auch noch nicht festgesetzt gewesen sei. Die Prüfung im Jahr 2006 habe ja letztlich nur und ausschließlich veranlasst durch die Sozialversicherung dazu geführt, dass eine bescheidmäßige Erledigung darüber ergehe.

Folge man der Behauptung der Finanzstrafbehörde, so dürfte man gar keine Berufung machen, in der sich nämlich auch noch alles ändern könne, sondern müsste sofort danach handeln. Nach Auffassung des Bf. sei daher die hier angeführte Begründung eine Scheinbegründung und setze sich mit dem wirklichen Sachverhalt nicht auseinander.

Beweis: Einvernahme des Dr. W., Rechtsanwalt, Dr. S., Steuerberaterin, aller freien Dienstnehmer und über Werkvertrag Beschäftigten zum Nachweis dafür, dass diese Sozialversicherungsbeiträge sowie Steuern abgeführt haben und dem Gesetz über Werkverträge und freie Dienstverträge entsprochen worden sei.

Dass das Gesetz lediglich ein Pfusch sei, habe nicht der Bf. zu verantworten, sondern der Gesetzgeber. Es werde daher der Antrag gestellt, das Finanzstrafverfahren einzustellen.

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. b FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung 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.

Ad I.

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 (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.

Die Beschwerdeausführungen, wonach weite Teile des Gesetzes über die freien Dienstnehmer nicht verstanden worden wären und der einzelne ungebildete Nichtjurist nicht erahnen könne, welche Entscheidung hinsichtlich eines Husch- Pfusch-Gesetzes späterhin der Verfassungsgerichtshof und der Verwaltungsgerichtshof treffen würden, treffen zweifellos auf Zeiträume vor dem 7. Jänner 2003 zu, sodass angesichts der diversen möglichen Rechtsansichten ein Vorsatz zur Begehung eines Finanzvergehens (hier auch ein allfälliger, nicht Gegenstand der bescheidmäßigen Einleitung des Finanzstrafverfahrens bildender Vorwurf einer Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG) nicht gegeben ist.

Wer als Unternehmer tätig wird, hat laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die damit verbundenen abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu beachten. Will der

Abgabepflichtige diese Aufgaben nicht selbst wahrnehmen, oder ist er dazu, etwa aufgrund fehlender Sachkenntnisse oder beruflicher Beanspruchung, nicht im Stande, kann er die Besorgung der steuerlichen Angelegenheiten auch anderen Personen anvertrauen. Dies befreit ihn jedoch nicht von jedweder finanzstrafrechtlicher Verantwortung. Der Abgabepflichtige ist nämlich angehalten, bei der Auswahl dieser Personen sorgsam vorzugehen und sie auch entsprechend zu beaufsichtigen. Bei Aufnahme einer unternehmerischen Tätigkeit ist es Aufgabe des Unternehmers, sich mit den einschlägigen Vorschriften vertraut zu machen und im Zweifel bei der Behörde nachzufragen oder sich bei einem befugten Parteienvertreter kundig zu machen (vgl. VwGH 22.9.2000, 96/15/0200).

Dass sich der Bf. vor Beginn der Tätigkeit – im Übrigen vom Finanzamt unwidersprochen und genau der Vorgehensweise des Verwaltungsgerichtshofes entsprechend – bei seiner Interessenvertretung bis zum Finanzamt über die Vorgangsweise erkundigt hat, steht außer Frage.

Im vorliegenden Fall hat der Bf. nicht bestritten, dass er als Geschäftsführer der L-GmbH den Bescheid der Gebietskrankenkasse vom 7. Jänner 2003 über die Feststellung der Versicherungspflicht des B.H. erhalten hat. Darin wird ausgeführt, dass B.H. in der Zeit vom 30. Jänner 2001 bis 6. Mai 2001 auf Grund seiner Tätigkeit für die L-GmbH als Dienstnehmer der Voll- und Arbeitslosenversicherungspflicht unterlag.

Spätestens ab Zustellung dieses Bescheides, der auch an die L-GmbH ergangen ist, besteht somit der Verdacht, dass der Bf. von der Einstufung dieses Mitarbeiters der L-GmbH als Dienstnehmer Kenntnis erlangt hat und bei korrekter Beachtung und Auslegung dieses Bescheides zumindest für Zeiträume danach für die „Dienstnehmer“ der L-GmbH Lohnkonten zu führen, die entsprechenden Lohnabgaben an das Finanzamt zu melden bzw. zu entrichten gewesen wären.

Unabhängig davon, welche Informationen oder Auskünfte der Bf. zu Beginn der Tätigkeit eingeholt hat, wäre es ihm bei gehöriger Sorgfalt zuzumuten gewesen, infolge seines neuen Kenntnisstandes über die – gegenüber seiner Meinung – geänderte Rechtsansicht und Einstufung der Mitarbeiter als Dienstnehmer und entsprechender Notwendigkeit der steuerrechtlichen Behandlung der Gehälter seine Vorgangsweise zu ändern, entsprechende Lohnkonten anzulegen und die Abgaben zu berechnen und abzuführen.

Gerade die Tatsache, dass der Bf. gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Lohnsteuer Berufung eingebracht hat, zeigt jedoch, dass er auch nach den angeschuldeten Jahren an der von ihm vertretenen („unrichtigen“) Rechtsansicht festhalten wollte. Dabei ist

durchaus ins Kalkül zu ziehen, dass der Bf. so wenig Abgaben wie möglich entrichten wollte und daher – im Nachhinein betrachtet unzulässigerweise – die offensichtlich mit seiner damaligen steuerlichen Vertretung besprochene Konstruktion über die Werkvertragsregelung und freie Dienstnehmer gewählt hat.

Bei Gesamtbetrachtung des Akteninhalts lässt sich daraus jedoch höchstens ein fahrlässiges Verhalten insoweit ableiten, als der Bf. auf den Erhalt des oben erwähnten Bescheides der Gebietskrankenkasse vom 7. Jänner 2003 über die Feststellung der Versicherungspflicht des B.H. nicht mit der ihm zumutbaren Sorgfalt reagiert hat und seine falsche Vorgangsweise (der Nichtführung von Lohnkonten samt Verpflichtung zur Berechnung und Abfuhr der Lohnabgaben) beibehalten hat, sofern man nicht ohnehin davon auszugehen hat, dass der Bf. nur eine andere Rechtsansicht vertreten hat.

Die Vorsatzform der Wissentlichkeit wird im § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG nur für die Bewirkung der Verkürzung, nicht aber für die Pflichtverletzung vorausgesetzt. In der Beschwerde führte der Bf. dazu aus, dass die auf Werkvertragsbasis tätigen Personen die Umsatzsteuer abgeführt haben und sich auch selbst sozialversichert haben, es eine erhebliche Anzahl derer gegeben hat, die selbst einen Gewerbeschein gelöst haben, GSVG-versichert gewesen sind und auch die dementsprechende Einkommensteuerpflicht getroffen hat. Unter diesen Prämissen kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Bf. eine Verkürzung der Abgaben zu den Fälligkeitszeitpunkten für gewiss gehalten hat, wenn er davon ausgegangen ist, dass die Abgaben von den auf Werkvertragsbasis tätigen Personen selbst entrichtet wurden.

Zusammenfassend lässt sich somit eine für das Vorliegen der subjektiven Tatseite einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG geforderte Wissentlichkeit aus dem vorliegenden Akteninhalt nicht ableiten, sodass der angefochtene Bescheid aufzuheben war. Ein Eingehen auf das weitere Beschwerdevorbringen war somit obsolet.

Ad II.

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Beschluss vom 9.6.1988, B 92/88, die Einleitung eines Strafverfahrens wegen Verdachts der Abgabenhinterziehung als Bescheid qualifiziert. Bei Vorliegen eines Verdachts eines vorsätzlichen Finanzvergehens, ausgenommen einer Finanzordnungswidrigkeit (nur solchen Einleitungen kann nach der Argumentation des Verfassungsgerichtshofes normative Wirkung zukommen), hat daher die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens mit Bescheid zu erfolgen. Der Gesetzgeber hat dies in der Finanzstrafgesetznovelle 2007, BGBl I Nr. 44/2007, berücksichtigt und im § 83 Abs. 2 FinStrG nunmehr normiert, dass die Verständigung eines Bescheides bedarf, wenn das Strafverfahren

wegen Verdachts eines vorsätzlichen Finanzvergehens, ausgenommen einer Finanzordnungswidrigkeit, eingeleitet wird.

Das bedeutet jedoch, dass der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens wegen des Verdachtes einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG keine rechtsgestaltende oder rechtsfeststellende Wirkung zukommt und eine entsprechende Verständigung der Finanzstrafbehörde von der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens mangels normativer Wirkung daher auch nicht mit Rechtschutzeinrichtungen, wie sie in Rechtsmitteln vorgesehen sind, bekämpft werden kann.

Wird daher – wie im vorliegenden Fall im Schreiben des Finanzamtes von 29. April 2009 – ein Finanzstrafverfahren sowohl wegen vorsätzlicher Abgabenhinterziehung als auch wegen Finanzordnungswidrigkeiten eingeleitet, so ist nur die Abgabenhinterziehung Gegenstand der bescheidmäßigen Einleitung. Da sich die vorliegende Beschwerde vom 27. Mai 2009 inhaltlich auch gegen die wegen des Verdachts von Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG erlassene Einleitungsverfügung richtet, war mangels bekämpfbaren Bescheid die Beschwerde insoweit als unzulässig zurückzuweisen.

Wien, am 16. April 2010