



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck  
Finanzstrafsenat 1

GZ. FSRV/0036-I/10

## Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, Mag. Peter Maurer, in der Finanzstrafsache gegen Verband, vertreten durch Mag. Robert Lanznaster, Wirtschaftstreuhänder, 6020 Innsbruck, Defreggerstraße 22a, wegen Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des belangten Verbandes vom 30. Juni 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 25. Mai 2010, StrNr. Straf1, über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise und insoweit stattgegeben, als der angefochtene Bescheid betreffend das Faktum a) aufgehoben wird.

II. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 25. Mai 2010 hat das Finanzamt Innsbruck als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen die M2-Ltd. (in weiterer Folge: Verband) in Innsbruck (FN2, StNr. St2) zur StrNr. Straf1 ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass Herr M als deren Entscheidungsträger im Sinne des § 2 Abs. 1 des Verbandsverantwortlichkeitsgesetzes (VbVG) in Verbindung mit § 28a FinStrG zu Gunsten des

Verbandes unter Verletzung von den Verband treffenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen Finanzvergehen begangen und somit eine Verantwortlichkeit des Verbandes gemäß § 3 Abs. 2 VbVG iVm § 28a FinStrG gegeben sei.

Demnach bestehe der Verdacht, dass M als Geschäftsführer des Verbandes im Amtsbereich des Finanzamtes Innsbruck vorsätzlich

- a) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen für [01-12] 2007 Verkürzungen an Umsatzsteuer in Höhe von € 10.348,04 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe sowie
- b) unter Verletzung abgabenrechtlich gebotener Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten Verkürzungen an Kapitalertragsteuer für 2007 in Höhe von € 3.333,00 bewirkt habe, indem Einnahmen nicht erklärt worden seien.

Er habe hiemit zu a) Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG und zu b) Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des belangten Verbandes vom 30. Juni 2010, in welcher wie folgt vorgebracht wurde:

Laut Betriebsprüfungsbericht vom 12. März 2010 habe der Steuerpflichtige im Jahr 2007 keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben und keine Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet. Eine Umsatzsteuererklärung sei ebenfalls nicht eingereicht worden. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 15.7.1998, [97/13/0106](#)) sei die Strafbarkeit einer Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG dann ausgeschlossen, wenn einer Strafbarkeit infolge der nachfolgenden Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG wegen des gleichen Umsatzsteuerbetrages für denselben Zeitraum kein Hindernis entgegenstehe, weil in einem solchen Fall die Tathandlung im Sinn des § 33 Abs. 2 lit. a als eine – durch die Ahndung nach § 33 Abs. 1 – nachbestrafte Vortat zu betrachten sei, was auch für solche Fälle gelten würde, in denen sowohl die Abgabenverkürzung nach § 33 Abs. 2 lit. a als auch jene nach § 33 Abs. 1 durch Unterlassung der Einbringung der Umsatzsteuervoranmeldungen und der Jahresumsatzsteuererklärungen bewirkt oder zu bewirken versucht werde. Dies würde in diesem Fall zutreffen.

### ***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Gemäß [§ 28a Abs. 1 FinStrG](#) gelten für vom Gericht zu ahndende Finanzvergehen von Verbänden (§ 1 Abs. 2) die Bestimmungen des 1. und 2. Abschnittes des Verbandsverantwortlichkeitsgesetzes; die Verbandsgeldbuße ist jedoch nach der für das Finanzvergehen, für das der

Verband verantwortlich ist, angedrohten Geldstrafe zu bemessen. Im Übrigen gelten die Bestimmungen dieses Abschnittes, soweit sie nicht ausschließlich auf natürliche Personen anwendbar sind.

Gemäß [§ 28a Abs. 2 FinStrG](#) sind für von der Finanzstrafbehörde zu ahndende Finanzvergehen von Verbänden die §§ 2, 3, 4 Abs. 1, 5, 10, 11 und 12 Abs. 2 VbVG sinngemäß anzuwenden. Die Verbandsgeldbuße ist nach der für das Finanzvergehen, für das der Verband verantwortlich ist, angedrohten Geldstrafe zu bemessen. Im Übrigen gelten die Bestimmungen dieses Abschnittes, soweit sie nicht ausschließlich auf natürliche Personen anwendbar sind.

Gemäß [§ 2 Abs. 1 VbVG](#) ist Entscheidungsträger im Sinne dieses Gesetzes, wer

1. Geschäftsführer, Vorstandsmitglied oder Prokurist ist oder aufgrund organschaftlicher oder rechtsgeschäftlicher Vertretungsmacht in vergleichbarer Weise dazu befugt ist, den Verband nach außen zu vertreten,
2. Mitglied des Aufsichtsrates oder des Verwaltungsrates ist oder sonst Kontrollbefugnisse in leitender Stellung ausübt, oder
3. sonst maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftsführung des Verbandes ausübt.

Gemäß [§ 3 Abs. 1 VbVG](#) ist ein Verband unter den weiteren Voraussetzungen des Abs. 2 oder des Abs. 3 für eine Straftat verantwortlich, wenn

1. die Tat zu seinen Gunsten begangen worden ist oder
2. durch die Tat Pflichten verletzt worden sein, die den Verband treffen.

Gemäß [§ 3 Abs. 2 VbVG](#) ist für Straftaten eines Entscheidungsträgers der Verband verantwortlich, wenn der Entscheidungsträger als solcher die Tat rechtswidrig und schuldhaft begangen hat.

Gemäß [§ 3 Abs. 4 VbVG](#) schließen die Verantwortlichkeit eines Verbandes für eine Tat und die Strafbarkeit von Entscheidungsträgern oder Mitarbeitern wegen derselben Tat einander nicht aus.

Seit Inkrafttreten des [§ 83 Abs. 2 FinStrG](#) idF [BGBl. I Nr. 104/2010](#) am 1. Jänner 2011 ist gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig. Diese Bestimmung ist nicht anzuwenden auf zum 1. Jänner 2011 anhängige Beschwerden gegen Einleitungsbescheide in Finanzstrafverfahren wegen des Verdachts eines vorsätzlichen Finanzvergehens, ausgenommen einer Finanzordnungswidrigkeit ([§ 265 Abs. 1p FinStrG](#)).

Dies bedeutet, dass das gegenständliche, zum 1. Jänner 2011 anhängige Rechtsmittelverfahren betreffend die Beschwerde gegen den Einleitungsbescheid des Finanzamtes Innsbruck

als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 25. Mai 2010, StrNr. Straf1, wegen § 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a FinStrG zu Ende geführt werden muss.

Gemäß [§ 82 Abs. 1 FinStrG](#) hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr zukommenden Mitteilungen und Verständigungen daraufhin zu prüfen, ob genügende Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind. Das Gleiche gilt, wenn sie z.B. aus eigener Wahrnehmung vom Verdacht eines Finanzvergehens Kenntnis erlangt. Ergibt diese Prüfung, dass die Durchführung des Strafverfahrens nicht in die Zuständigkeit des Gerichtes fällt, so hat die Finanzstrafbehörde das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren einzuleiten. Aus dem Vorgesagten ergibt sich, dass anlässlich der Einleitung des Finanzstrafverfahrens keine endgültigen Lösungen, sondern nur Entscheidungen im Verdachtsbereich zu treffen sind. Die endgültige Sachverhaltsklärung und abschließende rechtliche Beurteilung sind vielmehr dem Untersuchungsverfahren und der abschließenden Entscheidung (Strafverfügung, Erkenntnis, Einstellungsbescheid) vorbehalten (siehe z.B. VwGH 26.1.1995, [94/16/0226](#)).

Hinsichtlich des Begriffes Verdacht hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass ein Verdacht nur aufgrund von Schlussfolgerungen aus Tatsachen entstehen kann. Ein Verdacht bestehe sohin, wenn hinreichende tatsächliche Anhaltspunkte die Annahme der Wahrscheinlichkeit des Vorliegens von bestimmten Umständen rechtfertigen (VwGH 25.5.1992, [92/15/0061](#)).

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

Gemäß [§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG](#) macht sich der Abgabenhinterziehung weiters schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) 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 [§ 13 Abs. 1 FinStrG](#) gelten die Strafdrohungen für vorsätzliche Finanzvergehen nicht nur für die vollendete Tat, sondern auch für den Versuch und für jede Beteiligung an einem Versuch.

## **Zu Faktum a)**

M war seit 3. August 2005 einzelvertretungsbefugter Geschäftsführer des mit Gesellschaftsvertrag desselben Datums gegründeten Verbandes M2-Ltd., welcher Handel mit und Montage von Sonnenschutzanlagen betrieben hat.

Für den Zeitraum 2007 wurden für den Verband keine Umsatzsteuererklärungen eingebracht. Es wurden weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch Umsatzsteuervorauszahlungen getätigt.

Beim Verband fand zu AB-Nr.2 eine Außenprüfung gemäß [§ 147 BAO](#) für den Zeitraum 2007 statt.

Im Bericht vom 12. März 2010 über diese Prüfung wurde ausgeführt, dass für den Prüfungszeitraum keine Unterlagen vorgelegt wurden, weshalb eine Schätzung der Bemessungsgrundlagen es im Sinne des [§ 184 BAO](#) vorgenommen wurde (Tz. 1).

Für die Ermittlung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen wurden die innergemeinschaftlichen Erwerbe It. Mias herangezogen. Auf diesen Wareneinkauf wurde ein branchenüblicher Gewinnaufschlag von 100% aufgeschlagen. Von diesem ermittelten Umsatz wurden 30% in Abzug gebracht, da sie als sogenannte Bauleistungen qualifiziert wurden. Die restlichen Umsätze wurden dem Normalsteuersatz unterworfen. Die abzugsfähige Vorsteuer wurde – im Schätzungswege – in Höhe von € 4.000,00 berücksichtigt.

Die Nachforderung an Umsatzsteuer für 2007 von € 10.348,04 wurde dem Verband mit Bescheid vom 15. März 2010 vorgeschrieben. Der steuerliche Vertreter des Verbandes hat am 12. März 2010 hinsichtlich dieses Bescheides einen Rechtsmittelverzicht gemäß [§ 255 Abs. 2 BAO](#) abgegeben.

Es besteht somit der Verdacht, dass unter Verletzung von sich aus [§ 21 UStG 1994](#) ergebenden Verpflichtungen für den Verband Verkürzungen an Umsatzsteuer für 01-12/2007 (im angefochtenen Bescheid umschrieben mit „2007“) von insgesamt der € 10.348,04 bewirkt und dadurch der objektive Tatbestand des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG verwirklicht wurde.

Für die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG wird bezüglich der Pflichtverletzung Vorsatz (bedingter Vorsatz im Sinne des § 8 Abs. 1, 2. Halbsatz FinStrG genügt) und betreffend den Verkürzungserfolg Wissentlichkeit vorausgesetzt.

Es ist in Unternehmerkreisen allgemein bekannt, dass rechtzeitig Umsatzsteuervoranmeldungen abzugeben bzw. Umsatzsteuervorauszahlungen entsprechend zu entrichten sind. Hierbei handelt es sich hier um Bestimmungen, die kein steuerliches Spezialwissen voraussetzen.

Dass dies auch M bekannt war, ergibt sich schon daraus, dass er für den Verband für mehrere im Jahr 2006 gelegene Voranmeldungszeiträume Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht

hat. Als für den Verband Verantwortlicher war ihm zweifellos auch die Tatsache, dass abgabenrechtlich relevante Umsätze getätigt wurden, zumindest dem Grunde nach bekannt – die Höhe des hinterzogenen Betrages muss vom Vorsatz nicht umfasst sein –, sodass er demnach auch wusste, dass durch die Unterlassung der Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. Nichtentrichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen Abgabenverkürzungen bewirkt werden.

Es bestehen daher auch hinreichende Verdachtsmomente, dass M die subjektive Tatseite des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG verwirklicht hat.

Das gegenständliche Beschwerdevorbringen beschränkt sich ausschließlich darauf, dass die Strafbarkeit einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG aufgrund der Strafbarkeit der nachfolgenden Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG ausgeschlossen sei.

Es ist daher – wie stets beim Verdacht auf Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG – auch eine allfällige Strafbarkeit nach § 33 Abs. 1 FinStrG zu prüfen.

Tathandlung einer Hinterziehung der Umsatzsteuer kann auch die Unterlassung der Einbringung der Umsatzsteuererklärung sein. Dabei ist nicht entscheidend, ob der Steuerpflichtige aktenmäßig – etwa durch Zuteilung einer so genannten Steuernummer – beim zuständigen Finanzamt erfasst ist (VwGH 15.12.1995, [93/13/0055](#)).

Der Beschwerdeführer war gemäß [§ 21 Abs. 4 UStG 1994](#) verpflichtet, für den Verband eine Umsatzsteuererklärung für 2007 einzureichen. Dies hat er unterlassen.

Im (undatierten) Fragebogen betreffend die Betriebseröffnung des Verbandes wurden der voraussichtliche Umsatz und der voraussichtliche Gewinn im Eröffnungsjahr (2005) und im Folgejahr als jeweils „ungewiss“ angegeben. Mit Schreiben vom 19. Oktober 2006 teilte M als Vertreter des Verbandes dem Finanzamt Innsbruck mit, dass die Geschäftstätigkeit aufgrund der schlechten Auftragslage über die Wintermonate per 1. November 2006 eingestellt werde. Es würden keine Umsätze und Lohnabgaben getätigt werden.

Unter diesen Umständen bestehen sohin durchaus Anhaltspunkte, dass die Unterlassung der Einreichung der Umsatzsteuererklärung für 2007 mit dem Vorsatz geschah, dass es zu keiner Festsetzung der Jahresumsatzsteuer durch die Abgabenbehörde kommen werde. Dies wird auch durch das gegenständliche Beschwerdevorbringen gestützt.

Es bestehen daher Anhaltspunkte dahingehend, dass für den Verband auch hinsichtlich der Jahresumsatzsteuer für 2007 der objektive und subjektive Tatbestand des § 33 Abs. 1 FinStrG zu verwirklichen versucht wurde.

Nach ständiger Rechtsprechung der Höchstgerichte wird das die Umsatzsteuerverkürzung im Voranmeldungsstadium umfassende Finanzvergehen des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, wenn in der Folge mit Beziehung auf denselben Betrag und denselben Steuerzeitraum die Umsatzsteuerverkürzung auch im Stadium ihrer bescheidmäßigen Festsetzung im Sinne des Tatbestandes des Finanzvergehens nach § 33 Abs. 1 FinStrG erfolgt oder zumindest versucht wird, als (straflose) "Vortat" von dem letzteren Finanzvergehen als "Haupttat" konsumiert. Es handelt sich demzufolge um den Fall einer scheinbaren Realkonkurrenz, bei dem in Wahrheit nur ein Delikt vorliegt. Die Strafbarkeit einer Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ist jedenfalls dann ausgeschlossen, wenn der Strafbarkeit zufolge der nachfolgenden Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG wegen des gleichen Umsatzsteuerbetrages für denselben Zeitraum kein Hindernis entgegensteht, sodass die Tathandlung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG als eine – durch die Ahndung nach § 33 Abs. 1 FinStrG – nachbestrafte Vortat zu betrachten ist (vgl. z.B. Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, Rz. 45b zu § 33 FinStrG, mwN).

Gemäß [§ 161 Abs. 1 FinStrG](#) hat die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz, sofern das Rechtsmittel nicht gemäß [§ 156 FinStrG](#) zurückzuweisen ist, 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 und das angefochtene Erkenntnis (den Bescheid) abzuändern oder aufzuheben, den angefochtenen Verwaltungsakt für rechtswidrig zu erklären oder das Rechtsmittel als unbegründet abzuweisen.

"Sache" im Sinne des § 161 Abs. 1 FinStrG ist die dem Beschuldigten zur Last gelegte Tat mit ihren wesentlichen Sachverhaltselementen, unabhängig von ihrer rechtlichen Beurteilung. Da dem Beschwerdeführer im angefochtenen Bescheid hinsichtlich des Zeitraumes 2007 das Finanzvergehen im Voranmeldungsstadium zur Last gelegt wurde, dieses – allfällige – Finanzvergehen jedoch durch die Unterlassung der Einbringung der Jahresumsatzsteuererklärung für 2007 konsumiert wurde, wäre zu prüfen, ob dem Beschwerdeführer diese Tathandlung als Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG vorzuwerfen ist. Die Rechtsmittelbehörde würde jedoch mit der Feststellung, dass der Beschwerdeführer ein solches Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen hat, die ihm vorgeworfene Tat auswechseln, womit sie eine ihr nicht zustehende Befugnis in Anspruch nehmen würde.

Der Einleitungsbescheid war daher hinsichtlich des Tatvorwurfes betreffend die Umsatzsteuer für 2007 aufzuheben; eine Entscheidung in der Sache selbst ist von der Rechtsmittelbehörde hinsichtlich dieses Faktums nicht zu treffen.

**Zu Faktum b)**

Der Gewinn aus Gewerbebetrieb wurde mit 10% des geschätzten Umsatzes festgesetzt und so für 2007 mit € 10.000,00 ermittelt (vgl. Tz. 1b des Berichtes vom 12. März 2010 zu AB-Nr. AB-Nr.2). Dieser Gewinn wurde als verdeckte Gewinnausschüttungen angesehen und der Kapitalertragsbesteuerung unterzogen. Nach Auskunft des Steuerberaters wird die Kapitalertragsteuer von der Gesellschaft getragen (Tz. 2 dieses Berichtes).

Die aus diesen Feststellungen resultierende Nachforderung an Kapitalertragsteuer 2007 von € 3.333,00 wurde der M2-Ltd mit Haftungs- und Zahlungsbescheid vom 12. März 2010 vorgeschrieben. Der steuerliche Vertreter hat am 12. März 2010 hinsichtlich dieses Bescheides einen Rechtsmittelverzicht gemäß § 255 Abs. 2 BAO abgegeben.

Zur Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages und zur subjektiven Tatseite wird auf die entsprechenden obigen Ausführungen hingewiesen. Es bestehen damit hinreichende Verdachtsmomente für die Einleitung des Finanzstrafverfahrens wegen § 33 Abs. 1 FinStrG hinsichtlich des in Faktum b) umschriebenen Tatvorwurfes.

Abschließend wird festgehalten, dass im Rahmen dieser Rechtsmittelentscheidung nur zu untersuchen war, ob für die Einleitung des Strafverfahrens ausreichende Verdachtsmomente gegeben waren. Die endgültige Beantwortung der Frage, ob der Beschwerdeführer Finanzvergehen begangen hat, bleibt dem Untersuchungsverfahren nach den §§ 115 FinStrG vorbehalten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 7. Oktober 2011