



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Finanzstrafsenat Linz 1

GZ. FSRV/0011-L/11

## 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 C GmbH, Adresse1, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 2. Dezember 2010 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) des Finanzamtes D als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 27. Oktober 2010, StrNr. 1,

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 27. Oktober 2010 leitete das Finanzamt D als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer (Bf) ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren ein, weil der Verdacht bestehe, dass er als Verantwortlicher der B Bauunternehmung GmbH vorsätzlich durch Abgabe unrichtiger Steuererklärungen und Nichtabführung bzw. Nichtmeldung von selbst zu berechnenden Abgaben, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht, eine Verkürzung von Umsatzsteuer in Höhe von gesamt 6.000,00 € (2003 bis 2005 je 2.000,00 €), von Körperschaftsteuer in Höhe von gesamt 9.650,29 € (2003: 4.823,51 €; 2004: 4.826,78 €) sowie Kapitalertragsteuer in Höhe von gesamt 11.697,08 € (2003: 4.046,70 €; 2004:

4.049,10 €; 2005: 3.601,28 €), somit gesamt 27.347,37 € bewirkt und dadurch ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen habe.

Zur Begründung verwies die Finanzstrafbehörde erster Instanz im Wesentlichen auf die Außenprüfung zu ABNr. 2, die Niederschrift vom 2. April 2007 sowie den Bericht vom 3. April 2007.

Im Zuge der Prüfung sei festgestellt worden, dass teilweise bar vereinnahmte Umsatzerlöse keinen Eingang in die Bücher der Gesellschaft gefunden hätten. Diese Erlöse seien einer Schätzung unterzogen worden. Dass diese in korrekter Höhe erfolgt sei, ergebe sich daraus, dass die Schätzungen nicht bekämpft worden seien.

Weiters sei festgestellt worden, dass Aufwendungen für eine Haushaltshilfe für den privaten Bereich als betriebliche Aufwendungen erfasst worden seien und somit zu einer Gewinnkürzung geführt hätten. Die entsprechenden Aufwendungen seien im Rahmen der Prüfung gekürzt worden.

Das vorsätzliche Handeln sei schon durch die Tat selbst indiziert.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Beschwerde wandte der Bf durch seine steuerliche Vertreterin ein, dass im Zuge einer Betriebsprüfung bei der B Bauunternehmung GmbH für die Jahre 2003 bis 2005 Abgabenverkürzungen von 27.437,37 € festgestellt worden seien, die aus angeblich nicht in der Buchhaltung erfassten und somit zugeschätzten Barerlösen und der teilweise privaten Beschäftigung einer im Betrieb arbeitenden Dienstnehmerin resultierten. Dem aus der Nichtbekämpfung der vorgenommenen Zuschätzungen gezogenen Schluss, dass diese korrekt seien, sei entgegen zu halten, dass die Betriebsprüfung von einem ehemaligen KIAB-Mitarbeiter durchgeführt worden sei, der die Familie B mit seinem forschenden Auftreten regelrecht zermürbt habe. Auf Grund der belastenden Gesamtsituation (Krankheit von Herrn und Frau B sen., angespannte finanzielle Situation des Betriebes) habe der Bf die Prüfung nach zwei Monaten abschließen wollen, um sich wieder auf die Führung des Betriebes konzentrieren zu können. Die Feststellungen des Prüfers seien nur deshalb nicht bekämpft worden, da die im Rechtsmittelverfahren zu erwartenden Kosten die finanziellen Möglichkeiten des Betriebes und der Familie B zu diesem Zeitpunkt überstiegen hätten. Dies ergebe sich auch aus der Tatsache, dass die Abgabenverbindlichkeiten auf Grund der Betriebsprüfung nur in Form von Ratenzahlungen im Jahr 2007 hätten beglichen werden können. Dies sei auf dem Abgabenkonto der Fa. B Bauunternehmung GmbH beim Finanzamt D, St.Nr. 000/0000, ersichtlich.

Auf Grund des doch großen zeitlichen Abstandes zwischen dem Ende der Betriebsprüfung und der Einleitung des Finanzstrafverfahrens von etwa 3,5 Jahren sei es für den Bf schwierig, das

Nichtvorliegen von Vorsatz in dieser Angelegenheit zu beweisen. Allerdings könne seitens der Finanzverwaltung nicht davon ausgegangen werden, der Bf habe deshalb vorsätzlich gehandelt, weil die Prüfungsfeststellungen nicht bekämpft worden seien. Dies sei auf Grund der familiären und betrieblichen Situation nicht möglich gewesen.

***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr zukommenden Verständigungen und Mitteilungen daraufhin zu prüfen, ob genügende 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.

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 idF vor BGBI. I Nr. 104/2010 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.

Seit Inkrafttreten des § 83 Abs. 2 FinStrG idF BGBI. I Nr. 104/2010 am 1. Jänner 2011 ist gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ein abgesondertes

Rechtsmittel nicht mehr zulässig. Diese Bestimmung ist jedoch nicht anzuwenden auf zum 1. Jänner 2011 anhängige Beschwerden gegen Einleitungsbescheide in Finanzstrafverfahren (§ 265 Abs. 1p FinStrG).

Das bedeutet, dass zum 1. Jänner 2001 anhängige Rechtsmittelverfahren betreffend Beschwerden gegen Einleitungsbescheide zu Ende zu führen sind.

Für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens 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.

Ob im konkreten Einzelfall die Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ausreichen, ist aus der Summe der vorhandenen tatsächlichen Anhaltspunkte zu beurteilen.

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

*Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 ist bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden (§ 33 Abs. 3 lit. a 1. Halbsatz FinStrG).*

Im Zuge der die Veranlagungsjahre 2003 bis 2005 umfassenden Außenprüfung zu ABNr. 2 wurden den Prüfungsfeststellungen zufolge verbuchte Eingangsrechnungen stichprobenweise dahin gehend überprüft, ob Ausgangsrechnungen vorliegen. Zu diversen Eingangsrechnungen hätten in der Buchhaltung keine Ausgangsrechnungen gefunden werden können. Laut Auskunft des geprüften Unternehmens seien Ausgangsrechnungen teilweise bar kassiert worden. Diese Barerlöse seien nicht im Kassabuch eingetragen und auch nicht in der Buchhaltung erfasst worden.

Diverse Baustellenadressen, denen keine Ausgangsrechnung zugeordnet werden konnte, wurden namentlich aufgelistet (vgl. Pkt. 1 des Besprechungsprogramms vom 2. April 2007).

Diese Feststellung führte dazu, dass sowohl den Einkünften aus Gewerbebetrieb als auch den mit dem Normalsteuersatz zu versteuernden Umsätzen der Jahre 2003 bis 2005 je

10.000,00 € im Schätzungswege zugerechnet wurden (vgl. Tz 4 des Berichtes vom 3. April 2007 sowie Pkt. 1 der Niederschrift vom 2. April 2007).

Des Weiteren beanstandete der Prüfer, dass Frau EF sowohl die Haushaltsgehilfin von Ing. BB sen. und dessen Gattin sei als auch das Büro putze. Bisher seien obige Tätigkeiten der Frau EF durch die B Bauunternehmung GmbH abgegolten worden. Nunmehr werde deren Arbeitsanteil für die B Bauunternehmung GmbH mit 70 % angesetzt (vgl. Tz 4 des Berichtes, Pkt. 2 der Niederschrift sowie Pkt. 2 des Besprechungsprogramms).

Der Prüfer errechnete von den Jahresbruttolöhnen einen Anteil von 30 % und erhöhte die jeweiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb um die ermittelten Beträge (2003: 4.186,80 €; 2004: 4.196,40 €; 2005: 2.405,10 €).

Sowohl die (Brutto)Zuschätzungen für die geprüften Jahre 2003 bis 2005 von je 12.000,00 € als auch die Gewinnerhöhungen wegen der Tätigkeit der Frau EF als Haushaltsgehilfin wertete der Prüfer als verdeckte Ausschüttung (Tz 4 des Berichtes) und errechnete von den zugeschätzten Beträgen die Kapitalertragsteuer mit jeweils 25 %, somit in Summe 4.046,70 € (2003), 4.049,10 € (2004) und 3.601,28 € (2005).

Die in den wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen neuen Sachbescheide sowie die Erstbescheide betreffend Kapitalertragsteuer (alle vom 10. April 2007) führten zu den im Spruch des bekämpften Einleitungsbescheides genannten Abgabennachforderungen.

Vorweg war, wenn auch in der Beschwerde nicht eingewendet, von Amts wegen zu überprüfen, ob allenfalls bereits Verfolgungsverjährung eingetreten ist.

*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.*

*Nach Abs. 2 leg.cit. beträgt die Verjährungsfrist für Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 drei Jahre, für andere Finanzordnungswidrigkeiten ein Jahr, für die übrigen Finanzvergehen fünf Jahre.*

*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 (§ 31 Abs. 3 FinStrG).*

Nach § 31 Abs. 1 dritter Satz FinStrG beginnt die Verjährungsfrist, wenn zum Tatbestand ein Erfolg gehört, erst mit dessen Eintritt zu laufen. Die Abgabenverkürzung tritt in einem derartigen Fall mit der Zustellung des Steuerbescheides ein, mit dem eine niedrigere als die gesetzmäßige Abgabe vorgeschrieben wurde (Reger/Hacker/Kneidinger, FinStrG<sup>3</sup>, K 31/8).

Die Kapitalertragsteuer ist eine selbst zu berechnende Abgabe, die nach § 96 Abs. 1 Z 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 binnen einer Woche ab Zufließen der Kapitalerträge abzuführen ist.

Die Kapitalerträge 2003 bis 2005 wären demnach spätestens in der ersten Woche der Jahre 2004, 2005 und 2006 abzuführen gewesen.

Die Erstbescheide betreffend Körperschaft- und Umsatzsteuer 2003 ergingen am 7. bzw. 13. Oktober 2004, der Körperschaft- und Umsatzsteuerbescheid 2004 datieren vom 2. November 2005 und der Körperschaft- und Umsatzsteuerbescheid 2005 wurden am 17. November 2006 erlassen.

Unter Anwendung des § 31 Abs. 3 FinStrG begann die Verfolgungsverjährung daher am 17. November 2006 zu laufen, sodass die fünfjährige Frist zum Zeitpunkt der Einleitung des Finanzstrafverfahrens noch nicht abgelaufen war.

Dem Bf war insoweit zuzustimmen, als aus dem Anerkennen von Erlöszuschätzungen im Abgabenverfahren kein Eingeständnis in finanzstrafrechtlicher Hinsicht abgeleitet werden kann, weil andere, vor allem wirtschaftliche Überlegungen, dafür maßgebend gewesen sein können (vgl. VwGH 15.12.1982, 82/13/0169).

Betriebsprüfungsberichte können aber Wahrnehmungen über Sachverhalte und Vorgangsweisen des Steuerpflichtigen enthalten, die zur Annahme Anlass geben können, der Steuerpflichtige habe seine abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflichten mit dem Ergebnis einer Verkürzung der von ihm geschuldeten Abgaben in einer Weise verletzt, die nahe legt, dass er diese Verletzung seiner Pflichten mit der daraus resultierenden Abgabenverkürzung ernstlich für möglich gehalten und sich mit ihr abgefunden hat (vgl. VwGH 9.7.2008, 2008/13/0050).

Konkret trat der Bf den Feststellungen des Prüfers, der gesamte Lohnaufwand für eine Arbeitnehmerin der B Bauunternehmung GmbH sei als betrieblicher Aufwand verbucht worden, obwohl diese zu 30 % als Haushaltsgehilfin im privaten Haushalt tätig gewesen sei, und Barerlöse seien nicht im Kassabuch eingetragen und nicht in der Buchhaltung erfasst worden, nicht entgegen.

Während der aus dem betrieblichen Rechenwerk auszuscheidende Lohnaufwand nachvollziehbar dargestellt wurde, finden sich weder im Bericht, noch in der Niederschrift oder dem Besprechungsprogramm Anhaltspunkte zur Ermittlung der Höhe der Zuschätzungen auf Grund der nicht erfassten Barerlöse.

Der Angabe des verkürzten Betrages an Abgaben bedarf es aber im Einleitungsbescheid (noch) nicht (VwGH 30.5.1995, 95/13/0112).

Der Bescheid über die Einleitung des Finanzstrafverfahrens muss, wie sich aus dem Wortlaut des § 83 Abs. 2 FinStrG ergibt, die zur Last gelegte Tat und die in Betracht kommende Strafbestimmung zum Ausdruck bringen (VwGH 30.1.2001, 2000/14/0109).

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 (bedingter Vorsatz).

Bedingter Vorsatz ist gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verlönten Erfolges rechnet, dies jedoch für möglich hält, somit als nahe liegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist. Die konkrete Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages braucht vom Vorsatz nicht umfasst zu sein.

Entscheidend für die Bestätigung des Einleitungsbescheides ist, dass in diesem solche Lebenssachverhalte festgestellt wurden, die den Verdacht begründen, der Verdächtige könnte ein Finanzvergehen begangen haben.

Machte der seit rund 20 Jahren als handelsrechtlicher Geschäftsführer tätige Bf Privataufwendungen für eine Haushaltsgehilfin als betrieblichen Aufwand geltend und legte er Barerlöse gegenüber der Abgabenbehörde nicht offen, liegen nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde die für die Rechtmäßigkeit eines Einleitungsbescheides geforderten gewichtigen Verdachtsgründe vor, dass der Bf die ihm angelastete Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen und zumindest bedingt vorsätzlich gehandelt habe.

Ob dieser Verdacht zu bestätigen sein wird, ist ebenso dem Ergebnis des Untersuchungsverfahrens nach den §§ 114 f FinStrG vorbehalten wie die Beurteilung der Frage, in welcher Höhe eine vorzuwerfende Verkürzung der schon im Einleitungsbescheid genannten Abgaben stattgefunden hat (vgl. VwGH 30.5.1995, 95/13/0112). Im Untersuchungsverfahren und in der danach ergehenden Erledigung des Finanzstrafverfahrens wird daher zu beurteilen sein, ob die von der Abgabenbehörde vorgenommene Zuschätzung in den festgestellten Tatsachen Deckung findet.

Aufgabe der Rechtsmittelbehörde in diesem Verfahrensstadium war es, zu klären, ob ein hinreichend begründeter Verdacht vorliegt, nicht jedoch, bereits ein umfangreiches Ermittlungsverfahren durchzuführen und das Vorliegen eines Finanzvergehens konkret nachzuweisen, weil diese Aufgabe dem Untersuchungsverfahren zukommt. Mit der Einleitung

des Finanzstrafverfahrens soll vielmehr zum Ausdruck gebracht werden, dass die Abgabenbehörde als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Verdächtigen wegen einer bestimmten Handlung einschreitet.

Es wird Sache der Finanzstrafbehörde erster Instanz sein, im weiteren Untersuchungsverfahren die Verantwortlichkeit des Bf zu prüfen, sich mit seinen dem behördlichen Verdacht entgegen gesetzten Sachverhaltsbehauptungen substanzial auseinander zu setzen und allfällige in Betracht kommende Beweisaufnahmen durchzuführen. In diesem Verfahren wird dem Bf Gelegenheit gegeben werden, sich umfassend in einer Beschuldigtenvernehmung zu rechtfertigen und zur Sachverhaltsklärung beizutragen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 31. Mai 2012