



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck  
Finanzstrafsenat 1

GZ. FSRV/0011-I/09

## Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, Mag. Peter Maurer, in der Finanzstrafsache gegen Bf., vertreten durch Dr. Franz Mutschlechner, Dr. Woisetschläger & Dr. Mutschlechner Wirtschaftstreuhand-Steuerberatungsgesellschaft mbH, 6130 Schwaz, Wopfnerstraße 5, wegen Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 23. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 12. Februar 2009, StrNr. X, über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG

zu Recht erkannt:

I. Aus Anlass der Beschwerde wird der strafbestimmende Wertbetrag hinsichtlich der Umsatzsteuer für 2002 bis 2006 auf € 12.591,63 und hinsichtlich der Einkommensteuer für 2002 bis 2005 auf € 6.561,35 abgeändert.

II. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

III. Der Beschwerdeführer wird mit seinem Antrag, der Beschwerde aufschiebende Wirkung zuzuerkennen, auf diese Entscheidung verwiesen.

## Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 12. Februar 2009 hat das Finanzamt Kufstein Schwaz als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer zur StrNr. X ein finanzstrafbehördliches

Untersuchungsverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser im Wirkungsbereich des Finanzamtes Kufstein Schwaz vorsätzlich unter Verletzung abgabenrechtlicher Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten hinsichtlich der Jahre 2002 bis 2006 Verkürzungen an Umsatzsteuer in Höhe von € 12.464,35 und hinsichtlich der Jahre 2002 bis 2005 Verkürzungen an Einkommensteuer in Höhe von € 7.420,78 bewirkt und hiemit Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen habe.

Begründend wurde dazu ausgeführt, der objektive Tatverdacht würde sich aus der Außenprüfung vom 28. Juni 2007 ergeben, wobei festgestellt worden sei, dass die Einnahmen vom ABC sowie Mieteinnahmen nicht erklärt worden seien. Da es allgemein bekannt sei, dass sämtliche Erlöse ins Rechenwerk aufzunehmen und nach den gesetzlichen Vorschriften zu versteuern seien und der Verdacht bestehen würde, dass der Beschwerdeführer gewusst habe, dass durch die Nichterklärung von Einnahmen eine Abgabenverkürzung bewirkt werde, sei der Tatverdacht auch in subjektiver Hinsicht gegeben.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 23. Februar 2009, in welcher im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Der Beschwerdeführer habe die ihm zur Last gelegte Tat offenkundig nicht begangen. Die Nachbelastung an Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2002 bis 2006 würde praktisch nur die Einnahmen betreffend ABC betreffen. Dabei habe der Beschwerdeführer davon ausgehen können, dass die Einnahmen betreffend ABC landwirtschaftlicher Natur und damit abpauschaliert seien. Die Abrechnung sei über den ABC im Gutschriftswege mit Ausweis von 12% Umsatzsteuer erfolgt. Die Nichtanerkennung als landwirtschaftliche Einkünfte im Rahmen der Prüfung sei nur deswegen erfolgt, weil für die Berechnung der 5-Hektar-Grenze laut Rz. 4201 EStRl von der Betriebsprüfung die Anteile an der X-Gemeinschaft nicht anerkannt worden seien. Des Weiteren würde es auch die Rechtsauskunft von der X-Versicherung geben, dass die Tätigkeit betreffend ABC von der YY nicht als gewerblich eingestuft werde, sondern als Nebentätigkeit unter das Bauernsozialversicherungsgesetz fallen würde (Schreiben vom 27. Juni 2007). Wie solle sich der Beschwerdeführer auskennen, wenn sogar die Experten (ABC, X-Versicherung, Finanzamt und Steuerberater) uneins über die Behandlung dieses Sachverhaltes seien. Die vor der Prüfung vertretene Rechtsauffassung des ABCs (Abrechnung als landwirtschaftliche Nebentätigkeit mit 12% USt) sei vom Rechtsstandpunkt her vertretbar. Eine vertretbare Rechtsauffassung würde aber nie einen strafbaren Tatbestand begründen.

Außerdem habe der Beschwerdeführer die Einnahmen betreffend ABC dem Betriebsprüfer nicht verschwiegen. Er habe von sich aus dem Betriebsprüfer sofort Auskunft gegeben, dass er seinen laufenden Lebensunterhalt von den Einnahmen vom ABC bestreiten würde (Herr NN

von der Betriebsprüfung werde das sicher bestätigen können). Dies müsste auch als schlüssige Selbstanzeige gewertet werden, wenn es sich um ein strafbares Verhalten gehandelt hätte (was aufgrund obiger Ausführungen auszuschließen sei).

Es werde daher ersucht, den angefochtenen Einleitungsbescheid ersatzlos aufheben, weil offenkundig kein strafbares Verhalten gesetzt worden sei. Des Weiteren werde ersucht, dieser Beschwerde aufschiebende Wirkung zuzuerkennen.

***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

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. Gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG ist die Einleitung des Strafverfahrens aktenkundig zu machen und der Verdächtige von der Einleitung unter Bekanntgabe der ihm zur Last gelegten Tat sowie der in Betracht kommenden Strafbestimmung zu verständigen. Die Verständigung bedarf eines Bescheides, wenn das Strafverfahren wegen Verdachts eines vorsätzlichen Finanzvergehens, ausgenommen einer Finanzordnungswidrigkeit, eingeleitet wird (§ 83 Abs. 2 FinStrG).

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.

Aus den Einkommensteuererklärungen des Beschwerdeführers ist ersichtlich, dass er in den Zeiträumen 2002 bis 2006 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit sowie aus Gewerbebetrieb (Fremdenheim) erzielt hat. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wurden für die gegenständlichen Zeiträume nicht erklärt.

Beim Beschwerdeführer wurde zu AB-Nr. Z eine Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 2002 bis 2006 sowie eine Umsatzsteuernachschaufür 01/2007 durchgeführt. Dabei wurde – soweit für das gegenständliche Finanzstrafverfahren von Relevanz – Folgendes festgestellt:

#### 1. Einnahmen ABC 2002-2006:

Der Beschwerdeführer hat für die Gemeinde XY verschiedene Tätigkeiten ausgeübt (Rasenmähen, Staudenschneiden, Schneeschöpfen, Zaunreparaturen usw.). Der Prüfer hat dazu festgestellt, dass kein landwirtschaftlicher Nebenerwerb mehr gegeben ist; vielmehr liegt ein Gewerbebetrieb vor.

Der Beschwerdeführer hat aus diesen Tätigkeiten Nettoumsätze (20%) für 2002 von € 10.613,58, für 2003 von € 11.285,02, für 2004 von € 13.172,85, für 2005 von € 13.980,83 und für 2006 von € 13.905,84. Die daraus resultierenden Nachforderungen an Umsatzsteuer betragen für 2002 € 2.122,72, für 2003 € 2.257,00, für 2004 € 2.634,57, für 2005 € 2.796,17 und für 2006 € 2.781,17. Unter Berücksichtigung pauschaler Betriebsausgaben von 12% ermittelte der Prüfer die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2002 mit € 9.476,41, für 2003 mit € 10.075,91, für 2004 mit € 11.761,48, für 2005 mit € 12.482,88 und für 2006 mit € 12.415,93 (vgl. Tz. 1 des Berichtes und Pkt. III/1 des Schlussbesprechungsprotokolles vom 28. Juni 2007, AB-Nr. Z).

Die sich aus diesen Feststellungen ergebenden Nachforderungen an Einkommen- und Umsatzsteuer für 2002 bis 2006 wurden dem Beschwerdeführer nach Wiederaufnahme der jeweiligen Verfahren mit Bescheiden vom 29. Juni 2007 vorgeschrieben. Diese Bescheide sind unbekämpft in Rechtskraft erwachsen.

Aufgrund obiger Feststellungen besteht der Verdacht, dass der Beschwerdeführer durch das Unterlassen der Erklärung der angeführten Umsätze bzw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb Verkürzungen an Umsatzsteuer für 2002 bis 2006 und Einkommensteuer für 2002 bis 2005 (Einkommensteuer für 2006 ist nicht Gegenstand des angefochtenen Bescheides) bewirkt und damit den objektiven Tatbestand des § 33 Abs. 1 FinStrG verwirklicht hat.

Die Vorinstanz hat den strafbestimmenden Wertbetrag für die Umsatzsteuer für 2002 bis 2006 mit € 12.464,35 und für die Einkommensteuer für 2002 bis 2005 mit € 7.420,78, insgesamt daher mit € 19.885,13 festgestellt.

Bei der Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages hinsichtlich der Umsatzsteuer hat die Vorinstanz jeweils zu Gunsten des Beschwerdeführers erfolgte Berichtigungen (Eigenverbrauch beim Fremdenheim, vgl. Tz. 5 des Berichtes und Pkt. III/4 des Schlussbesprechungsprotokolles) berücksichtigt. Nach Ansicht der Beschwerdebehörde sind hier jedoch für den strafbestimmenden Wertbetrag die nicht erklärten Umsätze ohne Abzüge heranzuziehen. Der strafbestimmende Wertbetrag hinsichtlich der Umsatzsteuer beläuft sich somit für 2002 auf € 2.122,72, für 2003 auf € 2.257,00, für 2004 auf € 2.634,57, für 2005 auf € 2.796,17 und für 2006 auf € 2.781,17, insgesamt somit auf € 12.591,63.

Bei der Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages für die Einkommensteuer ist bei vorätzlichem Handeln des Beschwerdeführers (siehe dazu unten) davon auszugehen, dass es ihm darauf ankam, eine Abgabenverkürzung im Höchstmaß herbeizuführen. Damit ergibt sich für 2002 unter Zugrundelegung eines Steuersatzes von 31% ein strafbestimmender Wertbetrag von € 2.937,69. Für 2003, 2004 und 2005 sind jeweils die gesamten Nachforderungen an Einkommensteuer anzusetzen, somit für 2003 € 471,87, für 2004 € 232,17 und für 2005 € 2.919,62. Der strafbestimmende Wertbetrag hinsichtlich der Einkommensteuer beträgt daher insgesamt € 6.561,35.

Zu der hinsichtlich einzelner Abgabenarten und Zeiträume erfolgten Erhöhung des strafbestimmenden Wertbetrages gegenüber dem angefochtenen Bescheid ist zu bemerken, dass das Verböserungsverbot (§ 161 Abs. 3 FinStrG) im vorliegenden Fall schon deshalb nicht anzuwenden ist, weil sich das gegenständliche Rechtsmittel nicht gegen ein Erkenntnis, sondern gegen einen "sonstigen Bescheid" (§ 152 Abs. 1 FinStrG) richtet.

Aufgrund dieser Feststellungen besteht daher nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde der Verdacht, dass der Beschwerdeführer durch das Nichterklären von Umsätzen und Einkünften aus Gewerbebetrieb Verkürzungen an Umsatzsteuer für 2002 bis 2006 von € 12.591,63 und an Einkommensteuer für 2002 bis 2005 von € 6.561,35 bewirkt und damit den objektiven Tatbestand des § 33 Abs. 1 FinStrG verwirklicht hat.

Für die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG ist Vorsatz im Sinne des § 8 Abs. 1 FinStrG erforderlich. Nach dieser Gesetzesbestimmung 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.

Der Beschwerdeführer ist – soweit sich aus dem Veranlagungsakt zu StNr. 123 ergibt – jedenfalls bereits seit 2000 unternehmerisch tätig. Er hat für die gegenständlichen Zeiträume Umsatz- und Einkommensteuererklärungen abgegeben und dort (unter anderem) Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Fremdenheim) bekannt gegeben. Ihm waren also die grundlegenden abgabenrechtlichen Vorschriften jedenfalls bekannt.

Durch seine Tätigkeit für die Gemeinde XY erzielte er in den hier gegenständlichen Zeiträumen Nettoumsätze insgesamt von € 62.958,12 (2002 bis 2006) bzw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb von insgesamt € 43.796,68 (2002 bis 2005). Es ist daher schon aufgrund der Höhe dieser Beträge nahe liegend, dass diese über mehrere Jahre hinweg erzielten Umsätze bzw. Einkünfte von steuerlicher Relevanz sind.

In der Beschwerde wird vorgebracht, der Beschwerdeführer habe davon ausgehen können, die Einnahmen betreffend ABC seien landwirtschaftlicher Natur und damit abpauschaliert. Dazu ist aber zu bemerken, dass der Beschwerdeführer bis einschließlich 2006 keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärt hat (vgl. Tz. 8 des Berichtes und Pkt. III/6 des Schlussbesprechungsprotokolles) und es wurden daher in den Erstbescheiden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nicht ausgewiesen und der Besteuerung nicht zugrunde gelegt. Erst im Zuge der hier gegenständlichen Außenprüfung wurden die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ermittelt und die daraus resultierenden Abgaben dem Beschwerdeführer mit den am 29. Juni 2007 ergangenen Abgabenbescheiden vorgeschrieben.

Wenn der Beschwerdeführer aber in den Abgabenerklärungen keine (durch Pauschalierung ermittelten) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärt hat und in den Erstbescheiden daher keine derartigen Einkünfte festgestellt wurden, kann er auch nicht davon ausgegangen sein, dass die Einnahmen betreffend ABC „abpauschaliert“ seien. Dennoch hat er diese nicht unerheblichen Einkünfte bzw. Umsätze über mehrere Jahre hinweg nicht erklärt.

Aus diesen Gründen besteht der Verdacht, dass der Beschwerdeführer es ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden hat, dass durch das Unterlassen der Erklärung dieser Einkünfte bzw. Umsätze Abgabenverkürzungen bewirkt werden und er somit (zumindest bedingt) vorsätzlich gehandelt hat. Die konkrete Höhe des Verkürzungsbetrages gehört nicht zum Tatbestand des § 33 Abs. 1 FinStrG und muss daher nicht vom Vorsatz des Täters umfasst sein.

Wenn in der Beschwerde vorgebracht wird, der Beschwerdeführer habe eine vertretbare Rechtsauffassung vertreten, so ist auf obige Ausführungen zu verweisen, wonach Hinweise darauf vorliegen, dass er eben gerade nicht von einer „Abpauschalierung“ der gegenständlichen Einkünfte ausgehen konnte; vielmehr liegen Anhaltspunkte dahingehend vor, dass er

sich mit diesen Einkünften nicht auseinandergesetzt hat und diese nicht erklärt hat, obwohl er Anhaltspunkte für eine steuerliche Relevanz dieser Einkünfte hatte. Die in der Beschwerde- schrift angesprochene Rechtsauskunft der X-Versicherung vom 27. Juni 2007 ist im Hinblick auf die subjektive Tatseite jedenfalls schon deshalb nicht von Bedeutung, weil sie erst nach der Einreichung der letzten hier gegenständlichen Abgabenerklärung (8. März 2007) erstellt wurde. Dieses Beschwerdevorbringen kann den Verdacht, der Beschwerdeführer habe (bedingt) vorsätzlich gehandelt, nicht beseitigen.

Zum Beschwerdevorbringen bezüglich der Selbstanzeige ist auf § 29 Abs. 3 lit. c FinStrG zu verweisen, wonach Straffreiheit nicht eintritt, wenn bei einem vorsätzlich begangenen Finanzvergehen die Selbstanzeige anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nicht schon bei Beginn der Amtshandlung erstattet wird. Wie aus dem Arbeitsbogen zu AB-Nr. Z ersichtlich ist, wurde bis zum Prüfungsbeginn am 2. April 2007 keine Selbstanzeige erstattet. Schon aus diesem Grund ist hier nicht vom Vorliegen einer strafbefreienden Selbstanzeige auszugehen.

Hinsichtlich dieses Fakts erfolgte die Einleitung des Finanzstrafverfahrens daher zu Recht. Abschließend wird dazu 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 nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen hat, bleibt dem Ergebnis des Untersuchungsverfahrens nach den §§ 115 ff FinStrG vorbehalten.

## 2. Nichterklärung Mieteinnahmen 2004 und 2006:

Weiters wurde dem Beschwerdeführer im angefochtenen Bescheid vorgeworfen, Mieteinnahmen nicht erklärt zu haben. Dabei handelt es sich um die in Tz. 2 des Berichtes und Pkt. III/2 des Schlussbesprechungsprotokolles angeführten Umsätze (netto 10%) bzw. Einkünfte von € 363,64 (2002) und € 1.363,64 (2004).

Zwar besteht auch hier der Verdacht, dass Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG in objektiver Hinsicht verwirklicht wurden. Die verkürzten Beträge beliefen sich jedoch auf 0,7% (2004) bzw. 2,0% (2006) der erklärten Netto-Nächtigungs- bzw. Frühstückserlöse. In den übrigen geprüften Jahren wurden diesbezüglich keine Mängel festgestellt. In Anbetracht der geringen Höhe und des bloß vereinzelten Auftretens dieser Mängel bestehen nach Ansicht der Beschwerdebehörde keine hinreichenden Verdachtsmomente, dass der Beschwerdeführer insofern vorsätzlich gehandelt hat, sodass in diesem Umfang kein Verdacht auf Abgaben- hinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG vorliegt.

### 3. Geldflussrechnung 2004:

Eine weitere Hinzurechnung zu den Mieteinnahmen für 2004 erfolgte unter dem Titel „Geldflussrechnung“, weil letztlich aufgrund von Aufzeichnungsmängeln ein Sicherheitszuschlag von € 2.000,00 (netto 10%) in Ansatz gebracht wurde (vgl. Tz. 7 des Berichtes und Pkt. III/5 des Schlussbesprechungsprotokolles).

Sicherheitszuschläge sind meist nicht das Ergebnis eines den finanzstrafrechtlichen Vorschriften genügenden Beweisverfahrens, bei dem von der Unschuldsvermutung auszugehen ist; sie sind vielmehr von den Unsicherheitsmerkmalen einer notwendigerweise groben Schätzung gekennzeichnet und daher nicht geeignet, in ihrem Ausmaß eine Abgabenverkürzung als erwiesen anzunehmen (VwGH 20.12.1994, 89/14/0149). Der Hinweis auf Aufzeichnungsmängel allein (Pkt. III/5 des Schlussbesprechungsprotokolles) kann – auch in Anbetracht der relativ geringen Höhe und des Umstandes, dass in den übrigen Prüfungsjahren keine derartigen Zuschläge zugerechnet werden mussten – den Tatverdacht in objektiver Hinsicht nicht tragen, sodass auch hier kein Verdacht auf eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG vorliegt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 30. November 2010