

## Beschwerdeentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat in der Finanzstrafsache gegen den Bf., vertreten durch Mag. Reinhard Feistmantl, wegen Verdachtes der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. b Finanzstrafgesetz (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 11. November 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 4. Oktober 2002 betreffend die Einleitung des Finanzstrafverfahrens (§ 82 Abs. 3 FinStrG) gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Mit dem Bescheid vom 4. Oktober 2002 leitete das Finanzamt Innsbruck als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Bf. ein Finanzstrafverfahren nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG ein, weil der Verdacht bestehe, er habe als verantwortlicher Geschäftsführer der R GmbH vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 EStG 1988 entsprechenden Lohnkonten im Zeitraum 1996 bis 2001 eine Verkürzung an Lohnsteuer in der Höhe von 11.743,71 € und an Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe in der Höhe von 4.610,15 € bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten. In der Begründung wird ausgeführt, der Verdacht lasse sich in objektiver und subjektiver Hinsicht aus den Ergebnissen der Lohnsteuerprüfung vom 3. Juli 2002 und dem rechtskräftig abgeschlossenen Abgabenverfahren ableiten. Es seien nicht sämtliche Lohnabgaben gemeldet und entrichtet worden.

Aus dem Bericht des Finanzamtes Innsbruck vom 3. Juli 2002 über das Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung geht hervor, dass am 3. Mai 2002 über die R GmbH das Konkursverfahren eröffnet wurde. Da die Unterlagen über die Lohnverrechnung 1996 bis 2001 nicht mehr auffindbar waren, wurden die Besteuerungsgrundlagen vom Prüfer gemäß § 184 BAO im Schätzungsweg ermittelt, wobei der Schätzung die beim Finanzamt ordnungsgemäß eingereichten Jahreslohnzettel der Arbeitnehmer zu Grunde gelegt wurden. Die ermittelten Abfuhrdifferenzen resultieren aus der Gegenüberstellung der Lohnabgaben laut Jahreslohnzettel 1996 bis 2001 und der bisher am Abgabenkonto der R GmbH abgeführten Beträge.

In der gegen den Einleitungsbescheid fristgerecht erhobenen Beschwerde wird vorgebracht, der Bf. sei seit 15. Jänner 2002 nicht mehr Geschäftsführer der R GmbH. Die in Rede stehenden Unterlagen (auf EDV gespeichert und in Papierform) seien an die neue Geschäftsleitung übergeben worden. Weder vom neuen Geschäftsführer noch vom seit 4. Mai 2002 bestellten Masseverwalter sei das Fehlen der entsprechenden Lohnkonten beklagt worden. Bis Anfang 2001 sei AM als Lohnverrechnerin beschäftigt gewesen, ab 2001 sei die Lohnverrechnung von der Kanzlei des steuerlichen Vertreters durchgeführt worden. Es sei daher glaubhaft gemacht, dass die entsprechenden Unterlagen nach dem Geschäftsführerwechsel verloren gegangen seien. Wahrscheinlich seien sie nach Konkurseröffnung bei der Räumung des Büros durch eine Entrümpelungsfirma versehentlich vernichtet worden. Für die Jahre 1996 bis 1999 seien Jahreslohnkonten, die ursprünglich für eine Beitragsprüfung der Gebietskrankenkasse verwendet wurden, vorhanden; ebenso könnten die Jahreslohnkonten 2001 jederzeit ausgedruckt werden. Da somit die Lohnkonten geführt und dem Bf. nicht die Verletzung der Verpflichtung zur Führung entsprechender Lohnkonten vorgeworfen werden könne, werde der Antrag gestellt, das Verfahren einzustellen.

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

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr gemäß §§ 80 oder 81 zukommenden Verständigungen und Mitteilungen darauf 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.

Für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wenn gegen den Verdächtigen ausreichende Verdachtsgründe vorliegen, welche die Annahme rechtfertigen, dass er als Täter eines Finanzvergehens in Frage kommt, wobei sich der Verdacht sowohl auf den objektiven als auch auf den subjektiven Tatbestand erstrecken muss.

Ein derartiger Verdacht, der die Finanzstrafbehörde zur Einleitung eines Finanzstrafverfahrens verpflichtet, kann immer nur auf Grund einer Schlussfolgerung aus Tatsachen entstehen. In der Begründung des Einleitungsbescheides ist darzulegen, von welchem Sachverhalt die Finanzstrafbehörde ausgegangen ist und welches schuldhaftes Verhalten dem Beschuldigten vorgeworfen wird. Aus der Begründung muss sich ergeben, dass die Annahme der Wahrscheinlichkeit solcher Umstände gerechtfertigt ist, aus denen nach der Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann (beispielsweise VwGH 19.12.2000, 2000/14/0104).

Im vorliegenden Fall hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die Begründung des angefochtenen Bescheides, im Prüfungszeitraum 1996 bis 2001 seien nicht sämtliche Lohnabgaben gemeldet und abgeführt worden, auf die Ergebnisse der Lohnsteuerprüfung im Bericht vom 3. Juli 2002 sowie auf die rechtskräftige Abgabenfestsetzung gestützt.

Prüfungsberichte sind grundsätzlich unter die im § 82 Abs. 1 FinStrG zitierten Verständigungen und Mitteilungen zu subsumieren, die der Finanzstrafbehörde die Prüfung hinsichtlich des Vorliegens ausreichender Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens auferlegen (siehe dazu VwGH 26.6.2002, 98/13/0160).

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 des Einkommensteuergesetzes 1988 entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung von Lohnsteuer oder Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

Gemäß § 76 EStG 1988 ist der Arbeitgeber verpflichtet, für jeden Arbeitnehmer ein Lohnkonto führen. Die Lohnkonten sind die Grundlage für die Berechnung sowohl der Lohnsteuer als auch der Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen. In diesen Aufzeichnungen müssen sämtliche für die Berechnung der genannten Abgaben erforderlichen, im § 76 EStG 1988 taxativ aufgezählten Angaben enthalten sein.

Werden Lohnkonten überhaupt nicht (etwa im Fall der Ausbezahlung von "Schwarzlöhnen") oder nur unvollständig - d.h. nicht dem § 76 EStG 1988 entsprechend - geführt und

Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträge nicht abgeführt, so ist die Abgabenverkürzung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG in objektiver Hinsicht bewirkt.

Der Bf. bringt dazu vor, im Prüfungszeitraum seien ohnehin Lohnkonten geführt worden. Diese seien im Zuge des Geschäftsführerwechsels zu Beginn des Jahres 2002 bzw. nach der Konkurseröffnung im Mai 2002 verloren gegangen. Dieses Vorbringen ist glaubwürdig, weil in den Prüfungszeiträumen 1996 bis 2000 eine Lohnverrechnerin beschäftigt war, für die Zeiträume 1996 bis 1999 (für eine Beitragsprüfung der Gebietskrankenkasse) sowie für das Jahr 2001 (Lohnverrechnung durch die Kanzlei des steuerlichen Vertreters) Jahreslohnkonten vorgelegt werden können, die Jahreslohnzettel der Arbeitnehmer in sämtlichen Prüfungsjahren ordnungsgemäß beim Finanzamt eingereicht wurden und nach der Aktenlage keine Hinweise vorliegen, wonach die Lohnabgaben nicht zu den Fälligkeitsterminen angemeldet und abgeführt wurden.

Entgegen der Rechtsauffassung des Bf. kann aus der glaubhaft gemachten Führung der Lohnkonten nicht bereits der Schluss gezogen werden, der Bf. habe das ihm vorgeworfene Finanzvergehen nicht begangen, weil auch durch eine unrichtige bzw. unvollständige Führung der Lohnkonten die Abgabenverkürzung in objektiver Hinsicht bewirkt wird. Allerdings liegt eine Strafbarkeit des in Rede stehenden Deliktes nur bei direktem Vorsatz (Wissentlichkeit) vor. Dabei ist für den Verkürzungserfolg die Schuldform der Wissentlichkeit nötig, während für die Pflichtverletzung auch bloß bedingter Vorsatz genügt (VwGH 12.3.1991, 90/14/0137). Im vorliegenden Stadium der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ist daher zu untersuchen, ob genügende Verdachtsmomente vorliegen, die es wahrscheinlich erscheinen lassen, der Bf. habe seine Verpflichtung zur Führung von dem § 76 des EStG 1988 entsprechenden Lohnkonten in einer Weise verletzt, die nach den Umständen des Falles die Möglichkeit nahelegen, dass er die aus der Pflichtverletzung resultierende Abgabenverkürzung wissentlich bewirkt und die Verletzung seiner Pflichten ernstlich für möglich gehalten und sich mit ihr abgefunden habe.

Die Finanzstrafbehörde erster Instanz stützt ihren Verdacht auch in subjektiver Hinsicht auf die Ausführungen im Prüfungsbericht vom 3. Juli 2002 und das rechtskräftige Abgabeverfahren.

Auf den Vorsatz, auch wenn er vom Gesetz in der Form der Wissentlichkeit gefordert wird, kann in der Regel nur aus äußeren Umständen geschlossen werden (VwGH 1.10.1991, 91/14/0096).

Aus dem Prüfungsbericht ergibt sich, dass im Jahr 1999 keine Abweichung der angemeldeten von den in den Jahreslohnzetteln ausgewiesenen Lohnsteuer festgestellt wurde. In diesem Jahr ist daher eine Verkürzung an Lohnsteuer überhaupt nicht eingetreten. Eine wissentliche Vorgangsweise ist auch im Jahr 1998 wenig wahrscheinlich, in dem laut Prüfungsbericht lediglich um 911,00 S zu wenig Lohnsteuer (abgeführte Lohnsteuer insgesamt 1.599.638,00 S) abgeführt wurde. Auch in den Jahren 1996, 1997 und 2000 liegt die nicht abgeführte Lohnsteuer (Nichtabfuhr Lohnsteuer 1996: 33.323,00 S, 1997: 46.634,00 S, 2000: 10.689,00 S) im Verhältnis zur Höhe der insgesamt abgeführten Lohnsteuer (1996: 1.728.867,00 S, 1997: 1.566.607,00 S, 2000: 1.290.540,00 S) im Bereich zwischen 0,8 % und 1,9 %. Lediglich im Jahr 2001 (das Jahr vor Konkurseröffnung) wurden 70.040,00 S und somit ein höherer Prozentsatz (5,9 %) der insgesamt abgeführten Lohnabgaben in der Höhe von 1.184.035,00 S nicht entrichtet. Bei den Dienstgeberbeiträgen zeigt sich das gleiche Bild: so wurden in den Jahren 1998 bis 2000 jeweils Beträge in der Höhe von 2.611,00 S, 2.853,00 S bzw. 6.667,00 S nicht entrichtet, die angesichts entrichteter Abgaben im Bereich von 484.412,00 S bis 587.236,00 S nicht den Verdacht wissentlicher Vorgangsweise, verbunden mit einer unrichtigen Führung der Lohnkonten, aufkommen lassen. Ist aber für mehrere Jahre des Einleitungszeitraumes der Verdacht wissentlicher Handlungsweise wenig wahrscheinlich, so kann auch für die übrigen Jahre nicht ohne Vorliegen weitergehender Hinweise von vornherein davon ausgegangen werden, der Bf. habe eine unrichtige Führung der Lohnkonten zumindest in Kauf genommen, um wissentlich Lohnabgaben in relativ geringer Höhe zu hinterziehen.

Der rechtskräftige Abgabenbescheid ist in diesem Zusammenhang kein gewichtiges Argument für wissentliche Handlungsweise, weil der Bf. im Zeitpunkt der Verbuchung der Prüfungsfeststellungen am Abgabenkonto der R GmbH nicht mehr ihr Geschäftsführer und diese bereits in Konkurs war. Nachvollziehbar ist auch, dass die nachträgliche Festsetzung von Lohnabgaben in der Höhe von 16.353,86 € angesichts der Lohnsumme von über 73 Millionen S in den Prüfungsjahren und des allein am Abgabenkonto zu diesem Zeitpunkt aushaftenden Betrages von über 300.000,00 € vom Masseverwalter nicht im Rechtsmittelverfahren bekämpft wurde.

Der angefochtene Bescheid ist daher aufzuheben, weil der vorliegende Sachverhalt die wissentliche Begehungsweise des Bf. nicht ausreichend begründet.

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens nur im Fall des Verdachtes des Vorliegens eines vorsätzlichen Finanzvergehens, ausgenommen einer Ordnungswidrigkeit, mit Bescheid zu erfolgen hat. Über den Verdacht des Vorliegens einer

Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a FinStrG ist nicht in dieser Entscheidung, sondern von der Finanzstrafbehörde erster Instanz (ohne Bescheid) abzusprechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Rechtsmittelbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 164 FinStrG ein weiteres ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen aber das Recht zu, gegen diesen Bescheid binnen sechs Wochen nach dessen Zustellung Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof und/oder beim Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 169 FinStrG wird zugleich dem Amtsbeauftragten das Recht der Erhebung einer Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingeräumt.

Graz, 11. Jänner 2005