



## Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates Linz 3, Hofrat Dr. Peter Binder, in der Finanzstrafsache gegen UP, Gesellschafterin und Angestellte, geb. am 19XX, whft. in N, vertreten durch die Puttinger, Vogl & Partner Rechtsanwälte GmbH, in 4910 Ried, Claudistraße 5, wegen der Finanzvergehen der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 und 2 lit. a und b iVm § 38 Abs. 1 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde der Beschuldigten vom 15. Mai 2010 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG des Finanzamtes Braunau Ried Schärching, vertreten durch Hofrat Dr. Johannes Stäudelmayer, als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 12. Mai 2010, StrNr. 041-2010/00127-001,

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben und der angefochtene Einleitungsbescheid aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 12. Mai 2010 hat das Finanzamt Braunau Ried Schärching als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen die Bf. zur StrNr. 041-2010/00127-001 ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass diese als für die finanziellen Belange der Fa. T GmbH, StNr. 12, zuständige Angestellte im Amtsbereich des genannten Finanzamtes vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen

Offenlegungs- und Wahrheitspflicht "zumindest ab dem Jahr 2005" eine Verkürzung an Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer sowie an Lohnabgaben „in derzeit noch nicht feststehender Höhe“ bewirkt und dadurch Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1, Abs. 2 lit. a und b iVm § 38 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen habe.

Begründend wurde im Wesentlichen darauf hingewiesen, dass sich im Verlauf einer "zur Zeit" bei der genannten GmbH stattfindenden (abgabenrechtlichen) Außenprüfung, der eine durch die Steuerfahndung durchgeführte Hausdurchsuchung vorausgegangen war, die ursprüngliche Verdachtslage in Richtung Ungereimtheiten bei der Abrechnung von der T GmbH errichteten Wohnhäusern bestätigt habe. Insbesondere sei nach der Einvernahme einiger Bauherren davon auszugehen, dass Einnahmen aus Bauleistungen ab dem Jahr 2005 nicht im vollen Umfang in der zugehörigen Firmenbuchhaltung ihren Niederschlag gefunden hätten. Ebenso seien bei der genannten Hausdurchsuchung Beweismittel dafür hervorgekommen, dass "Schwarzzahlungen" an Arbeitnehmer erfolgt seien. Da die Bf. als gewerberechtliche Geschäftsführerin im Prüfzeitraum maßgeblichen Einfluss auf die Unternehmensführung genommen habe und insbesondere für die finanziellen Belange der Firma zuständig gewesen sei, sei auch gegen sie, ebenso wie gegen ihren Ehegatten und Geschäftsführer der genannten GmbH, Herrn GP (Einleitungsbescheid vom 12. Mai 2010, StrNr. 041-2010/00126-001, wegen des Verdachtes der Begehung von Finanzvergehen gemäß §§ 33 Abs. 1, Abs. 2 lit. a und b iVm 38 Abs. 1 lit. a FinStrG im Hinblick auf Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer sowie Lohnabgaben für die Veranlagungsjahre 2004 bis 2008 in derzeit noch nicht feststehender Höhe), bescheidmäßig ein Finanzstrafverfahren hinsichtlich der angeführten Abgaben und Jahre einzuleiten gewesen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde der Beschuldigten vom 15. Mai 2010, in welcher im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Die seit 2001 (mit Unterbrechungen) als gewerberechtliche Geschäftsführerin der GmbH tätige Bf. sei ausschließlich für die fachliche Ausführung der Arbeiten bei den Bauwerken zuständig. Für die finanziellen Firmenangelegenheiten sei sie hingegen nicht zuständig (gewesen) und habe die handelsrechtliche Geschäftsführung ausschließlich Herr GP zu verantworten. Dies werde auch durch eine gleichzeitig vorgelegte Erklärung des Genannten, derzufolge ausschließlich er für die finanziellen Angelegenheiten der T GmbH zuständig gewesen sei, bestätigt.

Sinngemäß wurde daher die Aufhebung des angefochtenen Bescheides begehrt.

---

***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr zukommenden Verständigungen bzw. Mitteilungen darauf zu prüfen, ob genügend Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind. Gemäß Abs. 3 ist von der Einleitung eines Strafverfahrens abzusehen, wenn

- a) die Tat mangels ausreichender Anhaltspunkte voraussichtlich nicht erwiesen werden kann,
- b) die Tat kein Finanzvergehen bildet,
- c) der Verdächtige die ihm zur Last gelegte Tat nicht begangen hat oder Umstände vorliegen, welche die Tat rechtfertigen, die Schuld oder die Strafbarkeit des Täters ausschließen oder aufheben,
- d) Umstände vorliegen, welche die Verfolgung des Täters hindern, oder
- e) 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.

Gemäß § 83 Abs. 2 FinStrG ist der Verdächtige unter Bekanntgabe der zur Last gelegten Tat sowie der in Betracht kommenden Strafbestimmung unverzüglich zu verständigen, wobei nach der für den Anlassfall geltenden Rechtslage (vgl. dazu insbesondere § 265 Abs. 1 lit. p FinStrG idFdB BGBl. I 104/2010) bei vorsätzlichen Finanzvergehen, ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten, diese Verständigung in der Form eines mit Beschwerde iSd § 152 FinStrG bekämpfbaren Bescheides (vgl. auch § 56 Abs. 2 FinStrG) zu ergehen hatte.

Ob im konkreten Einzelfall die Verdachtsgründe für die (bescheidmäßige) Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ausreichen, hat die zuständige Finanzstrafbehörde erster Instanz an Hand der sich aus den bisherigen Ermittlungsergebnissen ergebenden Anhaltspunkte zu beurteilen. Dabei genügt es, wenn gegen den Beschuldigten ein entsprechender Tatverdacht besteht. Das heißt, es müssen hinreichend stichhaltige Gründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass der Verdächtige als Täter eines konkreten Finanzvergehens in Frage kommt, und es im Sinne eines höheren Wahrscheinlichkeitsgrades nicht völlig sicher ist, dass einer der im § 82 Abs. 3 lit. a bis e FinStrG taxativ angeführten Gründe für die Abstandnahme von der Einleitung eines Strafverfahrens vorliegt.

Verdacht ist dabei die Kenntnis von Tatsachen, aus denen nach allgemeiner Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann. Bloße Gerüchte oder Vermutungen allein reichen dabei für die Einleitung des Finanzstrafverfahrens nicht aus. Nicht jedoch ist es im

Stadium der Einleitung schon Aufgabe der Finanzstrafbehörde(n), das Vorliegen eines Finanzvergehens konkret, d.h. in einer schon jeden Zweifel nach § 98 Abs. 3 FinStrG ausschließenden Art, nachzuweisen oder auch nur die Ergebnisse des durch die Einleitung ja erst in Gang gesetzten förmlichen Ermittlungsverfahrens (vgl. §§ 115 ff FinStrG) oder die in dessen weiteren Verlauf vorzunehmende Beweiswürdigung vorwegzunehmen, weil die für die Subsumtion unter den betreffenden finanzstrafrechtlichen Tatbestand letztlich entscheidenden Fragen erst in dem anschließenden, u.a. vom strafrechtlichen Grundsatz des "in dubio pro reo" getragenen, nach den Bestimmungen des FinStrG durchzuführenden Untersuchungsverfahrens einer (endgültigen) Klärung zuzuführen sind.

Den notwendigen Gegenstand des Einleitungsbescheides bildet daher nicht (schon) die Tat selbst, sondern vielmehr lediglich die Feststellung solcher Lebenssachverhalte, die den Verdacht begründen, die betroffene Person könnte durch ihr Verhalten Finanzvergehen begangen haben. Wenngleich (in der einen entsprechenden Verdacht aussprechenden Entscheidung in der Bescheidbegründung) sowohl auf die objektive als auch auf die subjektive Verdachtsseite entsprechend einzugehen ist, hat der Bescheid gemäß § 83 Abs. 2 FinStrG das dem Beschuldigten zur Last gelegte und – aus vorläufiger Ermittlungssicht – als Finanzvergehen zu qualifizierende Verhalten lediglich in groben Umrissen zu umschreiben (zum Konkretisierungsgebot vgl. z.B. VwGH vom 2. August 1995, 93/13/0167).

Ergibt die Prüfung iSd Abs. 1 hingegen dass für die Ahndung des Finanzvergehens das Gericht zuständig ist (vgl. § 53 Abs. 1 und 2 FinStrG idF vor der FinStrG-Novelle 2010, d.h. insbesondere wenn gemäß Abs. 1 lit. b bei einem vorsätzlich begangenen Finanzvergehen der strafbestimmende Wertbetrag oder die Summe der strafbestimmenden Wertbeträge aus mehreren zusammentreffenden vorsätzlich begangenen Finanzvergehen 75.000,00 € übersteigt und alle diese Vergehen in die örtliche und sachliche Zuständigkeit derselben Finanzstrafbehörde fielen), ist das Strafverfahren nach den Bestimmungen des dritten Unterabschnittes weiter zu führen (vgl. §§ 54 Abs. 1 und 82 Abs. 2 FinStrG), d.h. es ist diesfalls seitens der Finanzstrafbehörde gemäß § 78 Strafprozessordnung (StPO) Anzeige bei der (zuständigen) Staatsanwaltschaft zu erstatten.

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

Gemäß § 119 Abs. 1 und 2 Bundesabgabenordnung (BAO) haben Abgabepflichtige bzw. Wahrnehmende deren steuerlicher Interessen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen.

Die insbesondere in entsprechenden Abgabenerklärungen (vgl. § 134 BAO) sich manifestierende Offenlegung hat dabei vollständig und wahrheitsgemäß zu erfolgen.

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung u.a. dann bewirkt, wenn bescheidmäßig festzusetzende Abgaben infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (§ 134 BAO) nicht festgesetzt werden konnten.

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich (auch) derjenige einer Abgabenhinterziehung schuldig, der vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält. Dabei ist gemäß Abs. 3 lit. b leg.cit. eine Abgabenverkürzung dann bewirkt, wenn die selbst zu berechnende Umsatzsteuervorauszahlung (bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt) nicht entrichtet wird.

§ 33 Abs. 2 lit. b FinStrG idF vor dem BGBl. I 2010/104 (FinStrG-Novelle 2010; vgl. § 4 Abs. 1 FinStrG) zufolge macht sich einer Abgabenhinterziehung auch schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung von Lohnsteuer oder Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält. § 33 Abs. 3 lit. b FinStrG gilt entsprechend.

Unmittelbarer Täter ist derjenige, der eine, einem gesetzlichen Tatbild entsprechende Ausführungshandlung, sei es nun kraft rechtlicher oder vertraglicher Verpflichtung oder auch nur kraft faktischer Wahrnehmung, setzt, d.h. beispielsweise iSd § 33 Abs. 1 FinStrG unter Abgabe einer unrichtigen Abgabenerklärung eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Gemäß § 13 FinStrG ist nicht nur die z.B. gemäß § 33 Abs. 3 lit. a oder b FinStrG vollendete Tat, sondern auch der Versuch oder jede Beteiligung daran strafbar, wobei die Tat dann als versucht gilt, wenn der Täter seinen Ausführungsentschluss durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt.

Bedingt vorsätzlich handelt gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG derjenige, der einen Sachverhalt verwirklicht bzw. verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter die Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Wissentlich handelt gemäß § 5 Abs. 3 Strafgesetzbuch (StGB) jemand, der den Umstand oder den Erfolg für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern ein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält.

Während vorsätzlich iSd Abs. 2 lit. a und b leg.cit. somit (bereits) derjenige handelt, der die genannten abgabenrechtliche Pflichtverletzung nach § 21 UStG 1994 oder § 79 EStG 1988 zumindest ernsthaft für möglich hält (und sich damit billigend abfindet), und die (im Falle der Umsatzsteuervorauszahlungsverkürzung nur vorübergehende) Abgabenverkürzung dem Grunde nach für gewiss hält, erforderte ein vorsätzliches Agieren nach § 33 Abs. 1 FinStrG, dass der objektiv tatbildlich Handelnde sowohl die abgabenrechtliche Pflichtverletzung als auch die dadurch eingetretene Abgabenverkürzung zumindest ernsthaft für möglich hält, und sich damit (billigend) abfindet.

Eine gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 oder 2 lit. a oder b iVm § 38 Abs. 1 lit. a FinStrG hat schließlich derjenige zu verantworten, der derartige Hinterziehungen in der Absicht begeht, sich durch deren wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen. Ob der Täter mit einer entsprechenden Absicht gehandelt hat oder nicht, ergibt sich regelmäßig aus den Tatumständen bzw. dem aus der Tat gezogenen Gewinn und dem gesamten Verhalten vor, zur und nach der eigentlichen Tatbegehung.

Indem das als Finanzstrafbehörde erster Instanz einschreitende Finanzamt anhand der ihm bis zum 12. Mai 2010 zum Stand der (noch nicht abgeschlossenen) Prüfungshandlungen zur ABNr. 34 bzw. StNr. 12 zugekommenen Verständigungen und Mitteilungen von einem sich (auch) gegen die Bf. als Angestellte, Gesellschafterin und gewerberechtliche Geschäftsführerin (ebenfalls) für die finanziellen Angelegenheiten der T GmbH zuständige Person richtenden Verdacht der Begehung von Finanzvergehen gemäß §§ 33 Abs. 1, Abs. 2 lit. a und b iVm § 38 Abs. 1 lit. a FinStrG im Hinblick auf die im angefochtenen Bescheid genannten Abgaben und Zeiträume ausgehen konnte, erging der in Folge mit Beschwerde angefochtene Einleitungsbescheid, indem zu diesem Zeitpunkt der Ermittlungstand noch keine Anhaltspunkte für eine gerichtliche Zuständigkeit gemäß § 53 Abs. 1 lit. b FinStrG idgF vorlagen, zu Recht.

Nach Abschluss der abgabenbehördlichen Ermittlungen zur StNr. 12 (Außenprüfung bzw. Nachschau betreffend u.a. Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2004 – 2008 bzw. 01/2009 – 09/2010, ABNr. 34, vgl. Bericht vom 27. Dezember 2010; bzw. betreffend u.a. Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familien vom 1. Jänner 2005 bis zum 31. Dezember 2009, ABNr. 56, vgl. Bericht vom 20. Dezember 2010) stellte die Finanzstrafbehörde (auch) in Bezug auf die Bf. einen Tatverdacht in Richtung der Begehung von gerichtlich strafbaren Finanzvergehen gemäß § 53 Abs. 1 lit. b FinStrG idgF fest und erstattete (laut Finanzstrafkartei) am 24. November 2011 gegen die Bf. gemäß § 78 StPO Anzeige bei der zuständigen Staatsanwaltschaft.

Am 2. Februar 2012 erging seitens des bezeichneten Finanzamtes (zu dessen Stellung im gerichtlichen Finanzstrafverfahren vgl. § 196 FinStrG) gemäß § 100 Abs. 2 Z 4 StPO der

Abschlussbericht an die zuständige Staatsanwaltschaft, wonach sich der Verdacht ergeben habe, dass die Bf. als Angestellte der Fa. T GmbH in bewusstem und gewollten Zusammenwirken mit GP vorsätzlich und gewerbsmäßig durch (die) Nichterklärung von Erlösen und (die) unrechtmäßige Geltendmachung von Vorsteuern eine Verkürzung an Umsatzsteuer 1) unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht iHv. 46.287,67 € (2004); 9.018,50 € (2005); 15.861,67 € (2006) und 24.412,94 € (2007) bewirkt bzw. 32.088,01 € (2008) zu bewirken versucht habe; 2) unter Verletzung der Verpflichtung von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung an Umsatzsteuer für 02 – 12/2009 iHv. 9.514,14 € bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe; 3) unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Körperschaftsteuer für 2006 iHv. 12.259,00 € habe; 4) unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht als Folge von verdeckten Gewinnausschüttungen einer Verkürzung an Kapitalertragsteuer von 9.506,98 € (2004); 12.065,10 € (2005); 43.476,87 € (2006); 26.743,25 € (2007); 9.394,19 € (2008) und 18.785,24 € (2009) bewirkt habe, sowie 5) unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 EStG 1988 entsprechenden Lohnkonten durch Nichtversteuerung von Überstunden eine Verkürzung von Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen von 2.946,65 € (2005); 3.345,44 € (2006); 4.240,49 € (2007); 5.750,22 € (2008) und 3.072,00 € (2009) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe, und dadurch Finanzvergehen gemäß § 33 Abs. 1 (Pkte. 1, 3, 4), 33 Abs. 2 lit. a (Pkt. 2) und § 33 Abs. 2 lit. b (Pkt. 5), teilweise iVm § 13 (Pkt. 1), und jeweils iVm § 38 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen zu haben.

Gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG hat die ein Rechtsmittel nicht gemäß § 156 zurückzuweisende Finanzstrafbehörde zweiter Instanz grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist dabei berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung der Rechtsmittelentscheidung ihre Anschauung an die Stelle jener der Finanzstrafbehörde erster Instanz zu setzen und den angefochtenen Bescheid abzuändern oder aufzuheben, den angefochtenen Verwaltungsakt für rechtswidrig zu erklären oder das Rechtsmittel als unbegründet abzuweisen.

Entsprechend der zur genannten Bestimmung ergangenen höchstgerichtlichen Rechtsprechung folgt daraus, dass für die Entscheidung der Rechtsmittelbehörde stets die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung maßgeblich ist (vgl. VwGH vom 20. Juli 1999, 94/13/0059, vom 30. Jänner 2001, 2000/14/0109, und vom 26. Juni 2003, 2002/16/0301), sodass beispielsweise auch in einer Beschwerdeentscheidung über einen seinerzeit zu Recht ergangenen Einleitungsbescheid auf später bzw. erst während des Rechtsmittelverfahrens eingetretene Änderungen der Sach- und Rechtslage Bedacht zu

nehmen ist. Stellt sich so – im Nachhinein – die grundsätzlich in jeder Lage des Verfahrens und von Amts wegen wahrzunehmende Unzuständigkeit der Erstbehörde zur Erlassung des im Rechtsmittelverfahren angefochtenen Bescheides heraus, so ist der Bescheid ersatzlos zu beheben (vgl. VwGH vom 23. April 1996, 96/16/0059, bzw. UFS vom 14. Juni 2011, FSRV/0115-W/09).

Indem im vorliegenden Fall die erst nachträglich ein- bzw. hervorgetretene Gerichtszuständigkeit für die der Bf. angelasteten Finanzvergehen iSd § 53 Abs. 1 lit. b FinStrG idgF die (ursprünglich gegebene) verwaltungsbehördliche Zuständigkeit zur Erlassung eines Einleitungsbescheides iSd § 83 Abs. 2 FinStrG beseitigt hat, war, ohne ein weiteres Eingehen auf das Beschwerdevorbringen, spruchgemäß zu entscheiden und der Bescheid vom 12. Mai 2010 (ersatzlos) aufzuheben.

Linz, am 16. Februar 2012