



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Finanzstrafsenat 1

GZ. FSRV/0007-G/07

Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, in der Finanzstrafsache gegen Bf., vertreten durch Möstl & Pfeiffer Steuerberatung GmbH, 8010 Graz, Villefortgasse 11, über die Beschwerde des Beschuldigten vom 7. Februar 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 6. Dezember 2006, SN 001, über die Einleitung des Strafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG)

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (= Bf.) ist gebürtiger Iraner und seit 7. Mai 1997 einer der handelsrechtlichen Geschäftsführer der im Bereich des Finanzamtes Graz-Umgebung ansässigen P.GmbH. (im Folgenden kurz GmbH).

Im Zuge einer vom Finanzamt bei der GmbH durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Jahre 2001 bis 2005 stellte die Prüferin fest, dass die GmbH dem Bf. im Prüfungszeitraum eine Dienstwohnung (bis Oktober 2001 in H, danach in S) zu privaten Wohnzwecken zur Verfügung gestellt, den Sachbezug bei der Lohnverrechnung aber nicht berücksichtigt hat. Das Finanzamt setzte in Übereinstimmung mit der Rechtsansicht der Prüferin, es handle sich hierbei um einen geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis, mit den Haftungs- und

Abgabenbescheiden 2001 bis 2005 vom 9. Mai 2006 gegenüber der GmbH Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in der Höhe von insgesamt 28.234,43 € fest (Bericht gemäß § 151 BAO i.V. mit § 86 EStG vom 16. März 2006).

Im Zuge von Vorerhebungen wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG ersuchte das Finanzamt Graz-Umgebung als Finanzstrafbehörde erster Instanz am 13. September 2006 die GmbH um Vorlage der zwischen ihr und dem Bf. abgeschlossenen Mietverträge.

Der Finanzstrafbehörde vorgelegt wurde der zwischen T als Vermieterin und der GmbH, vertreten durch den Bf. als Mieter, am 15. Oktober 2001 abgeschlossene Mietvertrag über das Bestandsobjekt S (Wohnung mit einer Nutzfläche von ca. 140 m², Ausstattungskategorie A). Der Vertrag ist ebenso wie der am 31. Oktober 2004 geschlossene, die Vertragsdauer verlängernde Zusatz zum Mietvertrag vom Bf. und einem weiteren Geschäftsführer der GmbH unterfertigt.

In einer Stellungnahme der steuerlichen Vertreterin der GmbH vom 27. September 2006 wird ausgeführt, der Bf. habe im Prüfungszeitraum in einer Dienstwohnung der GmbH gewohnt. In dieser Wohnung nächtigten auch ausländische Geschäftspartner in der Zeit ihres Aufenthaltes in Österreich. Dem Bf. sei nicht bekannt, dass nach österreichischem Recht die Vorteile aus einem Dienstverhältnis lohnsteuerpflichtig seien. Er sei auch durch das die Personalverrechnung durchführende Unternehmen nicht darauf aufmerksam gemacht worden, weshalb eine Abrechnung des Sachbezuges unterblieben sei.

Mit dem Bescheid vom 6. Dezember 2006, dem Bf. zugestellt am 5. Februar 2007, leitete das Finanzamt Graz-Umgebung als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Bf. ein Finanzstrafverfahren nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG ein, weil der Verdacht bestehe, der Bf. habe als Geschäftsführer der P.GmbH . vorsätzlich unter Verletzung zur Führung von dem § 76 des EStG 1994 entsprechenden Lohnkonten Verkürzungen von Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Jahre 2001 bis 2005 in der Höhe von insgesamt 27.986,44 € bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

Begründend wird im Bescheid ausgeführt, der Verdacht gründe sich in objektiver Hinsicht auf die durchgeführte Lohnsteuerprüfung über die Jahre 2001 bis 2005. In subjektiver Hinsicht könne der Bf. als Geschäftsführer eines Unternehmens mit einem Jahresumsatz von rund 730.000,00 € (2005) nicht mit Erfolg vorbringen, er habe nicht gewusst, dass die Vorteile aus einem Dienstverhältnis steuerpflichtig seien, zumal es sich um in einem Zeitraum von fünf Jahren angefallene Lohnabgaben in der Höhe von rund 28.000,00 € handle. Auf Grund der langen Dauer des Begehungszeitraumes sei davon auszugehen, dass sich der Bf. im Hinblick

darauf, dass er sich die Wohnungsmieten von „seiner“ GmbH habe zahlen lassen, wissentlich gehandelt habe. Es müsse ihm jedenfalls aufgefallen sein, dass er im Gegensatz zu all jenen Personen, die die Kosten ihrer privaten Wohnbedürfnisse aus eigener Tasche finanzieren müssten, einen Vorteil gehabt habe.

In einer Stellungnahme der steuerlichen Vertreterin des Bf. vom 28. Februar 2007 wird ausgeführt, der Bf. besitze seit dem Jahr 2005 die österreichische Staatsbürgerschaft und sei seither ein unbescholtener Bürger Österreichs. Die Betriebswohnung werde nicht nur vom Bf. und seiner Familie (Ehefrau, zwei Kinder), sondern auch von den Gesellschaftern der GmbH bzw. ausländischen Geschäftspartnern bei Aufenthalten in Österreich genutzt.

Der Bf. sei ein pflichtbewusster Manager aus dem persischen Raum, der mit den österreichischen Lohnsteuervorschriften nicht vertraut sei und die Lohnverrechnung deshalb an X ausgelagert habe. X habe dem Bf. ein Personalstammblatt als Grundlage für die Lohnverrechnung übermittelt. Der Bf. habe darauf vertraut, dass damit alle lohnsteuerlich wesentlichen Informationen abgefragt worden seien. Nur einem steuerlich versierten Fachmann hätte auffallen können, dass auf dem Personalstammblatt keine Hinweise betreffend die Besteuerung von Dienstwohnungen oder anderer geldwerter Vorteile aus dem Dienstverhältnis zu finden seien. Von X habe es auch keine andere Art der Information betreffend Sachbezugsbesteuerung gegeben. Der Bf. habe sich auf die Lohnverrechnung bei X verlassen und nie in Erwägung gezogen, dass die Dienstwohnung lohnsteuerpflichtig sein könne. Die Unkenntnis schließe die wissentliche Verkürzung von Lohnabgaben aus. Im Glauben, alles sei rechtens, habe der Bf. keine weiteren Nachforschungen hinsichtlich der Lohnsteuer betrieben. Der fünfjährige Zeitraum sei ein Zeichen dafür, dass der Bf. tatsächlich nicht gewusst habe, dass der Sachbezug lohnsteuerpflichtig sei, andernfalls eine Korrektur der Lohnkonten schon früher erfolgt wäre.

Der Tatbestand des § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG erfordere, dass eine Abgabenverkürzung dadurch herbeigeführt werde, dass vorsätzlich § 76 entsprechende Lohnkonten nicht geführt werden. Für die GmbH seien sehr wohl Lohnkonten geführt worden, wenn auch die Information über die Dienstwohnung nicht enthalten gewesen sei. Dies sei allerdings wiederum auf den Irrtum über die Vollständigkeit des Personalstammblates und die Unwissenheit des Bf. zurückzuführen. Die Verlagerung der Lohnverrechnung an eine kompetente Stelle schließe auch dieses Tatbestandsmerkmal aus.

Es werde weiters darauf hingewiesen, dass der strafbestimmende Wertbetrag gering sei. Die Tatsache, dass die Wohnung nicht nur vom Bf., sondern auch von diversen ausländischen Geschäftspartnern benutzt werde, sei bei der Lohnsteuerprüfung nicht berücksichtigt worden. Dieser Umstand sei im Zuge der Lohnsteuerprüfung nicht vorgebracht worden, um das Verfahren aus Zeit- und Kostengründen möglichst rasch abzuschließen.

Der Bescheid sei am 5. Februar 2007 zugestellt worden. Es werde somit innerhalb der Rechtsmittelfrist das Rechtsmittel der Beschwerde gemäß § 150 FinStrG erhoben und um Einstellung des Verfahrens ersucht.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Vorweg ist auszuführen, dass die steuerliche Vertreterin des Bf. in der Eingabe vom 27. Februar 2007 hinsichtlich des Einleitungsbescheides vom 6. Dezember 2006 lediglich einen als „Stellungnahme“ bezeichneten Schriftsatz eingebracht hat, der einerseits die persönlichen Daten des Bf. und andererseits Ausführungen zur objektiven und subjektiven Tatseite des dem Bf. zur Last gelegten Finanzvergehens enthält.

Für die Beurteilung des Charakters einer Eingabe ist ihr wesentlicher Inhalt, der sich aus dem gestellten Antrag erkennen lässt, und die Art des in diesem gestellten Begehrens maßgebend (VwGH 26.2.2003, 2002/17/0279). Aus der Formulierung des vorletzten Satzes der Eingabe (*„Wir erheben somit innerhalb der Rechtsmittelfrist das Rechtsmittel der Beschwerde gem. § 150 FinStrG und ersuchen um Einstellung des Verfahrens, da keinesfalls von Vorsatz ausgegangen werden kann“*) ist im Zusammenhang mit den übrigen vorgebrachten Argumenten gegen die Rechtmäßigkeit der Einleitung des Finanzstrafverfahrens der Wille des Bf. abzuleiten, gegen den Bescheid über die Einleitung des Strafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG das Rechtsmittel der Beschwerde zu erheben. Die innerhalb der Rechtsmittelfrist eingebrachte Eingabe vom 27. Februar 2007 ist daher ungeachtet ihrer verfehlten Bezeichnung als Stellungnahme als Beschwerde gegen den Einleitungsbescheid vom 6. Dezember 2006 zu werten.

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. Die Prüfung ist nach den für die Feststellung des maßgeblichen Sachverhalts im Untersuchungsverfahren geltenden Bestimmungen vorzunehmen.

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 (§ 82 Abs. 3 FinStrG).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens, wenn gegen den Verdächtigen genügende Verdachtsgründe

vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass er als Täter eines Finanzvergehens in Betracht kommt.

Ein derartiger Verdacht, der die Finanzstrafbehörde zur Einleitung eines Finanzstrafverfahrens verpflichtet, kann immer nur auf Grund einer Schlussfolgerung aus Tatsachen entstehen. Ein Verdacht ist die Kenntnis von Tatsachen, aus denen nach der Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann (vgl. beispielsweise VwGH 26.4.2001, 2000/16/0595).

Dabei geht es nicht darum, bereits im Zuge dieser Prüfung die Ergebnisse des förmlichen Untersuchungsverfahrens gleichsam vorwegzunehmen, sondern lediglich um die Prüfung, ob die bisher der Finanzstrafbehörde bekannt gewordenen Umstände für das Vorliegen eines Verdachtes ausreichen. Die endgültige Sachverhaltsklärung und abschließende rechtliche Beurteilung sind daher dem Untersuchungsverfahren und der abschließenden Entscheidung (Strafverfügung, Erkenntnis, Einstellungsbescheid) vorbehalten (siehe z.B. VwGH 26.1.1995, 94/16/0226).

Im vorliegenden Fall hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die Feststellungen im Lohnsteuerprüfungsbericht vom 16. März 2006 sowie die rechtskräftige Abgabenfestsetzung zum Anlass genommen, um gegen den Bf. ein Finanzstrafverfahren einzuleiten.

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 1972 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 zu 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 „Schwarz“löhnen) 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.

Wie der Aktenlage entnommen werden kann und vom Bf. in der Eingabe vom 27. Februar 2007 auch nicht bestritten wird, ist eine Besteuerung des Sachbezuges „Dienstwohnung“ in den im Spruch des Einleitungsbescheides angeführten Zeiträumen nicht erfolgt und

diesbezüglich die Abfuhr von Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträgen unterblieben. In objektiver Hinsicht liegt daher auf Grund der unrichtigen Führung der Lohnkonten der Verdacht auf eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG durch den Bf. unzweifelhaft vor.

Die exakte Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages ist nicht bereits im Zuge der Einleitung des Finanzstrafverfahrens zu klären. Nach § 83 Abs. 2 FinStrG 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 Bekanntgabe einer konkreten Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages ist somit gesetzlich nicht gefordert.

Auch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe Erkenntnis 18.3.1991, 90/14/0260) ist die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages im Spruch eines Einleitungsbescheides keineswegs in jener Höhe anzuführen, die der im eventuell später zu erlassenden Straferkenntnis entspricht.

Da somit die Ermittlung der genauen Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages im anschließenden Untersuchungsverfahren zu erfolgen hat, wird der Bf. mit seinen diesbezüglichen Einwendungen darauf verwiesen.

Festzuhalten ist jedoch, dass von einer Geringfügigkeit des strafbestimmenden Wertbetrages – selbst im Fall der Berücksichtigung der Einwendungen des Bf. – nicht gesprochen werden kann, zumal der im Einleitungsbescheid angeführte strafbestimmende Wertbetrag in der Höhe von 27.986,44 € die Grenze für die Zuständigkeit des Spruchsenates gemäß § 58 Abs. 2 lit. a FinStrG (22.000,00 €) bei Weitem übersteigt.

Wie in der Beschwerde richtig ausgeführt wird, erfordert das dem Bf. zur Last gelegte Delikt der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG in subjektiver Hinsicht das Vorliegen von Eventualvorsatz in Bezug auf die unrichtige Führung von Lohnkonten und von Wissentlichkeit in Bezug auf die nicht zeitgerechte Entrichtung der Lohnabgaben (VwGH 12.3.1991, 90/14/0137).

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.

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.

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).

Die Finanzstrafbehörde erster Instanz stützt ihren Verdacht auf die Dauer des Begehungszeitraumes, die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages und darauf, dass dem Bf. aufgefallen sein müsse, dass er durch die Entrichtung der Miete durch die GmbH gegenüber jenen Personen, die selbst für ihre privaten Wohnbedürfnisse zahlen müssen, einen finanziellen Vorteil gehabt habe.

Die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz schließt sich den Ausführungen in der Eingabe vom 27. Februar 2007 an, wonach der lange Zeitraum der Nichtabfuhr der Lohnabgaben nicht zwangsläufig ein Wissen des Bf. hinsichtlich der Steuerpflicht des Sachbezuges belegt. Die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages ergibt sich größtenteils aus der Dauer des Begehungszeitraumes. Ein „Wissen-Müssen“ bzw. „Auffallen-müssen“ kann den Verdacht wissentlicher Handlungsweise ebenfalls nicht begründen. Ein Begründungsmangel hinsichtlich des Vorliegens eines „begründeten Verdachtes“ kann im Rechtsmittelverfahren allerdings saniert werden (VwGH 18.4.1990, 90/16/0001).

Der Bf. argumentiert, er habe die Führung der Lohnkonten an eine kompetente Stelle ausgelagert und sich auf die Richtigkeit der Berechnung der Lohnabgaben verlassen. Eine Aufklärung seitens X über die Steuerpflicht des Sachbezuges sei unterblieben; im übermittelten Personalstammblatt sei diesbezüglich kein Hinweis enthalten gewesen.

Im von der erkennenden Behörde angeforderten Lohnsteuerprüfungsakt der P.GmbH . erliegt der Bericht vom 17. September 1999 über das Ergebnis einer bei der GmbH über die Jahre 1995 bis 1998 durchgeführten Lohnsteuerprüfung. In diesem Bericht wurde vom Prüfer festgestellt, dass die Sachbezugshöhe für die Dienstwohnung des Bf. durch die Erhöhung der Miete für die Zeiträume 12/97 und 1-12/98 zu niedrig angesetzt sei. Im Haftungs- und Abgabenbescheid vom 19. Oktober 1999 forderte das Finanzamt auf der Grundlage der vom Prüfer vorgenommenen Neuberechnung der Lohnabgaben Lohnsteuer in der Höhe von 1.703,00 S sowie Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum DB in der Höhe von 182,00 S und 22,00 S nach.

Die Verantwortung des Bf., ihm sei die Steuerpflicht des Sachbezuges (seiner Wohnung) nicht bekannt, ist daher aktenwidrig. Der Bf. war im Zeitpunkt der Lohnsteuerprüfung im Jahr 1999 bereits Geschäftsführer der GmbH und benutzte (mit Familie) die ihm von der GmbH zur

Verfügung gestellte und bezahlte Dienstwohnung. Aus dem Bericht ergibt sich weiters, dass die Lohnverrechnung bereits zum damaligen Zeitpunkt von der Firma X durchgeführt wurde.

Aus den Feststellungen des Prüfers lässt sich der Schluss ziehen, dass für die Wohnung des Bf. (die übrigen Geschäftsführer der GmbH benutzen keine Dienstwohnungen) im Zeitpunkt der Prüfung ein Sachbezug versteuert wurde, der vom Prüfer auf Grund einer Mieterhöhung als zu niedrig angesehen und daher erhöht wurde. Nicht die die Lohnverrechnung durchführende Firma X hatte daher den Bf. auf den Sachbezug aufmerksam zu machen, sondern es stellt sich vielmehr die Frage, wieso im verfahrensgegenständlichen Prüfungszeitraum ein Sachbezug für die Wohnung nicht (mehr) angesetzt wurde.

Wie bereits ausgeführt, sind im derzeitigen Verfahrensstand lediglich Lösungen im Verdachtsbereich zu treffen. Der Begriff des Verdachtes erfordert schon dem Wortsinn nach keine endgültige rechtliche Beurteilung. Seitens der Rechtsmittelbehörde ist daher bei der Prüfung, ob ausreichende Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens vorliegen, ein konkreter Nachweis der angelasteten Verfehlung nicht erforderlich.

Da auf Grund der Feststellungen des Prüfers im angeführten Bericht dem Bf. seit September 1999 bekannt ist, dass die ihm von der GmbH zur Verfügung gestellte Dienstwohnung bei der Lohnverrechnung als Sachbezug zu berücksichtigen ist, ist der Verdacht, der Bf. habe die unrichtige Führung der Lohnkonten zumindest in Kauf genommen und damit die aus der Pflichtverletzung resultierende Verkürzung der Lohnabgaben wissentlich bewirkt, ausreichend begründet. Die Beantwortung der Frage, ob der Bf. die ihm vorgeworfene Tat tatsächlich begangen hat, bleibt ebenso wie die genaue Berechnung der strafbestimmenden Wertbeträge dem Ergebnis des weiteren finanzstrafbehördlichen Untersuchungsverfahrens vorbehalten. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 24. Jänner 2008