



Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 2, HR Dr. Peter Meister, in der Finanzstrafsache gegen A, in B, vertreten durch Dr. Peter Hauser, Rechtsanwalt, 5020 Salzburg, Haunsbergstraße 33, über die Beschwerde des Beschuldigten vom 1. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 23. Juli 2008, StrNr. 2006/00000-001, betreffend die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 (FinStrG)

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und der Spruch des angefochtenen Einleitungsbescheides wie folgt abgeändert:

Die Einleitung für Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer des Jahres 2003 wird aufgehoben.

Die Beträge für die Jahre 2002 und 2004 werden wie folgt abgeändert (verringert)

Umsatzsteuer 2002 € 1.221,21

Umsatzsteuer 2004 € 4.931,82 insgesamt somit € 6.153,03

Körperschaftsteuer 2002 € 1.998,55

Körperschaftsteuer 2004 € 10.308,61 insgesamt somit € 12.307,16

Kapitalertragsteuer 2002 € 3.250,--

Kapitalertragsteuer 2004 € 13.150,-- insgesamt somit € 16.400,--

Insgesamt ergibt sich ein Verkürzungsbetrag von € 34.860,19.

Der Spruch des Einleitungsbescheides wird hinsichtlich des erhobenen Strafvorwurfs dahingehend berichtigt, dass er auf Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gem. § 33 Abs. 1 FinStrG zu lauten hat.

II. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 23. Juli 2008 hat das Finanzamt Salzburg-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer (Bf) A zur SN. 2006/00000-001 ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser als verantwortlicher Geschäftsführer der Fa. C GesmbH beim Finanzamtes Salzburg-Stadt vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs – und Wahrheitspflicht durch Abgabe unrichtiger Umsatzsteuer – und Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 2002 bis 2004, Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen waren und zwar Umsatzsteuer 2002 iHv € 2.351,21, für 2003 iHv € 800,-- und für 2004 iHv € 5.781,82 insgesamt in Höhe von € 8.933,06 und Körperschaftsteuer 2002 iHv € 4.723,55, für 2003 iHv € 1.136,-- und für 2004 iHv € 12.358,61 insgesamt Körperschaftsteuer in Höhe von € 18.219,12 verkürzt sowie durch Nichtabgabe der Kapitalertragsteuererklärung für 2002 -2004, eine Abgabe die selbst zu berechnen war und zwar Kapitalertragsteuer 2002 iHv € 6.257,50, für 2003 iHv € 2.212,00 und für 2004 iHv € 15.287,50 insgesamt Kapitalertragsteuer in Höhe von € 23.857,00, insgesamt somit Abgaben in Höhe von € 51.009,19 verkürzt und hiedurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen habe.

In der Begründung wurde zur objektiven Tatseite auf das Ergebnis der Auswertung der behördlichen Prüfung (Bericht vom 5. Oktober 2006; ABNr. 123005/06), der vor Prüfungsbeginn eingereichten Selbstanzeige sowie der sonstigen Aktenlage verwiesen.

Zu der zu Prüfungsbeginn am 4. September 2006 erstatteten Selbstanzeige wurde ausgeführt, dass dabei dem Prüfer Unterlagen übergeben wurden, mit dem Hinweis, dass für Gesellschaftereinlagen iHv insgesamt € 52.500,-- die Mittelherkunft nicht nachweisbar ist. Dieser Selbstanzeige könne gem. dem VwGH-Erkenntnis (2000/13/0207) vom 29. November 2000 keine strafbefreiende Wirkung zuerkannt werden, da gem. § 29 Abs. 5 FinStrG der Täter des Finanzvergehens in dem Schriftsatz, dem die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige zugute kommen soll, jedenfalls eindeutig bezeichnet werden muss.

Zur subjektiven Tatseite wurde ausgeführt, dass der Bf die Offenlegungs – und Wahrheitspflicht dadurch verletzt habe, dass lt. Selbstanzeige nicht geklärte

Gesellschaftereinlagen der Jahre 2002 und 2004 als nicht deklarierte Einnahmen angesehen wurden und als fehlende Bruttoeinnahmen sowohl der Umsatzsteuer als auch als verdeckte Gewinnausschüttung der Körperschaft – und Kapitalertragsteuer unterzogen wurden. Die geschilderten Umstände ließen auf der subjektiven Tatseite nur den Schluss zu, dass sich der Beschuldigte einer korrekten Besteuerung entziehen wollte.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die durch den ausgewiesenen Vertreter eingebrachte fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 1. September 2008, in welcher im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

In einer Rechtfertigung wurde ausgeführt, dass dem Einleitungsbescheid keine Berechtigung zukomme.

Wie aus der beiliegenden Erklärung des Steuerberaters D von der Kanzlei E GmbH, vom 20. August 2008 eindeutig hervorgehe, sei die Selbstanzeige zu Beginn der Außenprüfung der Firma C GmbH nach Rücksprache mit dem Geschäftsführer dieses Unternehmens, dem Bf, für diesen bezüglich der nicht aufklärbaren Mittelherkünfte für die Gesellschaftereinlagen für die Jahre 2002 und 2004 mündlich erstattet worden. Dies gehe auch daraus hervor, da ja die Einzahlungen dieser Mittel durch den Bf und nicht von der GmbH erfolgten.

Der Vermerk des Prüfers auf dem Prüfungs – und Nachschauauftrag, wonach „vom Abgabepflichtigen“ eine Selbstanzeige erstatt worden sein soll, sei nach der Unterschrift des Steuerberaters situiert und daher von der Unterschrift desselben nicht umfasst!

Im Übrigen könne der Umstand dieser Selbstanzeigenerstattung für den Bf nicht nur von Herrn D als Zeugen, sondern auch vom Bf und dessen Gattin, zeugenschaftlich bestätigt werden. Diese Personen sowie die Einvernahme des Herrn D werden für den Fall, als der nachstehenden Beschwerde keine Folge gegeben werde, als Zeugen geführt und deren Einvernahme beantragt. Für die beiden Zeugen F ist die Beziehung eines Dolmetschs aus dem Chinesischen erforderlich.

Zum Rechtszitat im Einleitungsbeschluss werde ausgeführt, dass die zitierte Entscheidung des VwGH nicht vergleichbar ist, da es sich dort um eine schriftliche Selbstanzeige gehandelt hat. Im vorliegenden Fall handle es sich um eine mündliche Selbstanzeige mit dem Inhalt gemäß der schriftlichen Erklärung des_D , wobei allfällige Zusätze und Anmerkungen des Prüfers einerseits nicht von der Unterschrift des von dem die Selbstanzeige Erstattenden umfasst seien, andererseits schon aus dem Sachverhalt nicht von einer Selbstanzeigenerstattung der GmbH für nicht geklärte Mittelherkünfte von Einzahlungen eines Gesellschafters ausgegangen werden konnte. Offensichtlich habe der Prüfung (gemeint wohl Prüfer) mangels eines alternativen Kästchens (ein solches fehlt nämlich beim Prüfungs – und Nachschauauftrag!) das einzige dort befindliche Kästchen (ange) kreuzt.

Hierbei werde ausdrücklich vorgebracht, dass Parteien und Parteienvertreter hier offensichtlich ebenso wie der Prüfer durch ein fehlerhaftes bzw. Unvollständiges Formular in die Irre geführt werden, da keine Alternative zu einer Selbstanzeige des Geprüften selbst als anzukreuzendes Kästchen festgehalten ist. Dies stelle sich gerade in diesem Fall als Missstand heraus, welcher leicht durch ein zusätzliches Kästchen und einer Zeile für einen einzufügenden Namen beseitigt werden könnte.

Als Beweis wurde die Erklärung des D vom 20. August 2008, auf die Zeugen und den Steuerakt verwiesen.

In der Beschwerde gegen den Einleitungsbescheid, der seinem gesamten Inhalt nach angefochten werde, wurde Rechtswidrigkeit des Inhaltes, insbesondere zu Folge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht.

Zur Begründung wurde auf die vorstehenden Ausführungen der Rechtfertigung verwiesen und diese auch zum Vorbringen der Beschwerde erhoben.

Demnach erweise sich die Einleitung als rechtswidrig und werde die ersatzlose Behebung, hilfsweise dessen Aufhebung und Einstellung des Finanzstrafverfahrens beantragt.

Aus der Erklärung des D vom 20. August 2008 geht hervor, dass dieser hiermit erklärt, dass er persönlich am 4. September 2006 zu Beginn der Außenprüfung bei der Fa. C_GmbH nach Rücksprache mit dem Bf als alleinigem Geschäftsführer des geprüften Unternehmens, für diesen Selbstanzeige bezüglich der nicht aufklärbaren Mittelherkünfte für die Gesellschaftereinlagen für die Jahre 2002 und 2004, mündlich erstattet habe.

Aus dem Akteninhalt werden noch folgende Feststellungen getroffen:

Anlässlich der Selbstanzeige wurden vier Blätter vorgelegt (2x Verrechnungskonto Gesellschafter für 2002 und 2004 sowie Beilagen zur Umsatzsteuererklärung 2002 und 2004) in denen der Name des Bf nicht aufscheint. Auf den vorgelegten Verrechnungskonten für 2002 und 2004 vermerkte der Prüfer die Erstattung der Selbstanzeige zu Prüfungsbeginn und vermerkte einmal dass „Gesellschaftereinlagen 52.500 € Quelle nicht nachweisbar“ (für 2004) und für 2002, „dass die gelb unterlegten Gesellschaftereinlagen nicht aufgeklärt werden können.“ Dass die Selbstanzeige auch im Namen des Bf als Geschäftsführer erstattet wurde, wurde vom Prüfer nicht vermerkt.

Aus einer Stellungnahme des Prüfers vom 29. Jänner 2009 geht hervor, dass dieser nicht bestätigen kann, ob im Zuge des Gespräches, dass bei Beginn einer Prüfung mit dem Steuerberater oder seinem Mitarbeiter meistens geführt wird, gesondert darauf hingewiesen wurde, dass die Selbstanzeige auch den Geschäftsführer mit eingeschlossen hat.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gem. § 82 Abs. 1 FinStrG haben die Finanzstrafbehörden I. Instanz die ihnen gem. §§ 80 oder 81 FinStrG zukommenden Verständigungen und Mitteilungen darauf zu prüfen, ob genügend 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 erlangen.

Nach Absatz 3 leg.cit. haben die Finanzstrafbehörden I. Instanz bei Vorliegen genügender Verdachtsgründe das Strafverfahren einzuleiten, insoweit die Durchführung des Strafverfahrens nicht in die Zuständigkeit der Gerichte fällt.

Gem. § 83 Abs. 1 FinStrG ist die Einleitung des Finanzstrafverfahrens aktenkundig zu machen.

Gem. § 83 Abs. 2 ist der Verdächtige von der Einleitung des Strafverfahrens unter Bekanntgabe der zur Last gelegten Tat sowie der in Betracht kommenden Strafbestimmung unverzüglich zu verständigen.

Gemäß letztem Satz dieser Bestimmung bedarf die Verständigung eines Bescheides, wenn das Strafverfahren wegen Verdachts eines vorsätzlichen Finanzvergehens, ausgenommen einer Finanzordnungswidrigkeit, eingeleitet wird.

Gem. § 29 Abs. 1 FinStrG wird der insofern straffrei, als er seine Verfehlung ... usw. der zuständigen Behörde oder Finanzstrafbehörde darlegt (Selbstanzeige)

§ 29 Abs. 5 FinStrG lautet:

Die Selbstanzeige wirkt nur für die Personen, für die sie erstattet wird.

Zur teilweisen Stattgabe der Beschwerde bezüglich der Verringerung der Verkürzungsbeträge für sämtliche Abgaben in den Jahren 2002 und 2004 bzw. Wegfall der Einleitung für das Jahr 2003 ist auszuführen, dass seitens des Finanzamtes auch die vom Prüfer verhängten Sicherheitszuschläge in die Verkürzungsbeträge einbezogen wurden. Da für diese Sicherheitszuschläge im Einleitungsbescheid keine Tatsachen festgestellt wurden aus denen sich der Verdacht (auch nicht aus dem Akteninhalt) ergibt, der Bf habe Handlungen in objektiver Hinsicht gesetzt und in subjektiver Hinsicht vorsätzlich gehandelt, war der Einleitungsbescheid wie im Spruch dargestellt abzuändern.

Aus dem Prüfungsbericht vom 5. Oktober 2006 ist zu entnehmen, dass die auf die Sicherheitszuschläge entfallenden Umsatzsteuer € 1130 (für 2002) und € 850,-- (für 2004) beträgt. Von den Sicherheitszuschlägen bei der Körperschaft – und Kapitalertragsteuer betragen 25 % von 10.900 (für Köst 2002) € 2725, von 12.030 (Kest 2002) € 3.250, von 8.200 (für Köst 2004) € 2.050 und von 8.950 (für Kest 2004) € 2.237,50. Die Verkürzungsbeträge für das Jahr 2003 haben zur Gänze (da hier nur Sicherheitszuschlägen

zugrunde liegen), für USt € 800,-- , Köst € 1.1136,96 (ger. € 1.137) und Kest in Höhe von € 2.212,-- zu entfallen.

Insgesamt verringern sich die Beträge lt. Einleitungsbescheid damit um € 16.149,-- auf insgesamt € 34.860,19.

Im Übrigen kommt der Beschwerde jedoch keine Berechtigung zu.

Wie dem Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen ist, wurden im Jahr 2002 € 13.000 und im Jahr 2004 € 52.500,-- (jeweils brutto) nicht der Umsatzsteuer unterworfen. Dementsprechend wurden die sich daraus ergebenden Einnahmen bei der GesmbH nicht erklärt und die Entnahme dieser Beträge durch den Geschäftsführer nicht der Kapitalertragsteuer unterworfen.

Bei einer derartigen Sachlage ist der Verdacht gegen den Bf sowohl in objektiver als auch subjektiver Hinsicht ausreichend begründet, wobei dieser Sachverhalt in der Beschwerde auch nicht bestritten wurde.

Aufgrund der gegenständlichen Beschwerde ist allein strittig, ob der unzweifelhaft erstatteten Selbstanzeige strafbefreiende Wirkung für den Bf zukommt oder nicht.

Wie aus § 29 Abs. 5 FinStrG und der dazu ergangenen Rechtsprechung des VwGH zu entnehmen ist, wirkt eine Selbstanzeige nur für jene Personen in deren Namen sie ausdrücklich erstattet wird. Dass die Selbstanzeige im Namen des Bf erstattet wurde geht aus dem Akteninhalt nicht hervor. Weder den anlässlich der Selbstanzeige vorgelegten schriftlichen Unterlagen (insofern liegt auch eine schriftliche Selbstanzeige vor) noch den Vermerken des Prüfers kann der Name des Bf entnommen werden, bzw. ist ein Hinweis enthalten dass die Selbstanzeige im Namen des Bf erfolgt ist. Der Erklärung des D (vom 20. August 2008) steht die Erklärung des Prüfers entgegen.

Richtig ist, dass eine Selbstanzeige auch mündlich erstattet werden kann. Dabei hat der die Selbstanzeige erstattenden (dies geschah durch D , somit einem Vertreter der Steuerberatungsgesellschaft der zu prüfenden Gesellschaft) darauf zu achten, dass die Selbstanzeige vollständig im Sinne des § 29 FinStrG erstattet wird. Da der Bf steuerlich vertreten war hätte darauf geachtet werden müssen, dass der Name des Bf als Täter vom Prüfer (allenfalls in einer Niederschrift) festgehalten wird. Da dies nicht geschehen ist, kann nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden dass der Name des Bf, für den Selbstanzeige erstattet werden sollte, auch tatsächlich genannt wurde. Dies insbesondere dann, wenn dem diesbezüglichen Vorbringen des Bf seitens des Prüfer widersprochen wird.

Dazu ist auch darauf zu verweisen, dass der Inhalt der Selbstanzeige im Übrigen vom Prüfer (wie nunmehr in der Beschwerde ausgeführt wurde; siehe auch die Erklärung von D) genau vermerkt wurde. Auf den vorgelegten Verrechnungskonten vermerkte der Prüfer für 2002 „

dass die gelb unterlegten Gesellschaftereinlagen nicht aufgeklärt werden können.“, für 2004 vermerkte er „Gesellschaftereinlagen 52.500,-- € Quelle nicht nachweisbar“. Dies entspricht sehrwohl den Ausführungen in der Selbstanzeige (lt. Beschwerde), wonach nicht aufklärbare Mittelherkünfte für die Gesellschaftereinlagen vorlägen. Es ist daher davon auszugehen, dass wenn der Bf als Täter genannt wurde, dies vom Prüfer auch vermerkt worden wäre.

Wenn der Bf darauf verweist, es liege ein irreführendes Formular (Prüfungsauftrag) vor, ist entgegenzuhalten, dass darauf lediglich die grundsätzliche Tatsche einer Selbstanzeige festgehalten wird. Hinsichtlich der genauen Ausformulierung ist auf die schriftlichen Unterlagen oder schriftlich festgehaltene mündlichen Selbstanzeige zu verweisen.

Es steht dem Bf frei schriftlich eindeutig Selbstanzeige zu erstatten. Es hätte auch die Möglichkeit bestanden den Bf, als Person für den Selbstanzeige erstattet wird, mit einem handschriftlichen Vermerk auf den vorgelegten Unterlagen (z.B. Verrechnungskonto Gesellschafter) anzuführen.

Weiters ist auch darauf hinzuweisen, dass der Begriff des Verdachtes schon dem Wortsinne nach noch keine endgültige rechtliche Beurteilung erfordert. Es ist daher seitens der Rechtsmittelbehörde nicht nötig, anlässlich der Einleitung des Finanzstrafverfahrens die angelastete Verfehlung konkret nachzuweisen.

Es war daher im Einleitungsverfahren auch nicht nötig allfällige Zeugen zu vernehmen, sondern kann dies eben dem weiteren Untersuchungsverfahren vorbehalten bleiben.

Die am 4. September 2006 erstattete Selbstanzeige kann somit am Verdacht der Abgabenhinterziehung, mangels vorliegen der Voraussetzungen gem. § 29 Abs. 5 FinStrG in Bezug auf den BF, nichts ändern.

Weiters ist zu beachten, dass die gegenständliche Selbstanzeige, wie sie sich derzeit darstellt, auch inhaltlich nicht den Anforderung des § 29 Abs. 1 FinStrG entspricht (auch wenn der Bf als Täter genannt worden sein sollte).

In einer Selbstanzeige ist die Zuwiderhandlung gegen die Abgabenvorschriften bekannt zu geben. Die Verfehlung ist der Behörde gegenüber darzulegen.

Aus der Beschwerde, sowie der Erklärung des D ist lediglich zu entnehmen dass in der Selbstanzeige inhaltlich ausgeführt wurde, dass diese „bezüglich der nicht aufklärbaren Mittelherkünfte für die Gesellschaftereinlagen für die Jahre 2002 und 2004“ erfolgt. Aus dieser Erklärung geht somit nicht hervor, dass Einnahmen der GmbH weder der Umsatzbesteuerung unterworfen noch bei der Körperschaftsteuer erklärt wurden. Aus dieser Erklärung kann auch nicht abgeleitet werden, dass diese nicht erklärten Umsätze vom Bf aus der Gesellschaft entnommen wurden. Dass der Geschäftsführer die Mittelherkunft von Gesellschaftereinlagen (an der GmbH sind zwei Gesellschafter beteiligt) nicht aufklären kann, lässt daher nicht ohne

weiters auf eine Abgabenhinterziehung bei der Gesellschaft hinsichtlich Umsatz- Körperschaft- und Kapitalertragsteuer schließen. Dass anlässlich der Selbstanzeige die Verfehlung im obigen Sinne dargelegt wurde, geht selbst aus der Beschwerde nicht hervor. Allenfalls wird auch diese Frage im Untersuchungsverfahren zu klären sein.

Der Selbstanzeige kommt somit auch im Sinne des § 29 Abs. 1 FinStrG keine strafbefreiende Wirkung zu.

Zur Berichtigung des Spruches hinsichtlich des Tatbestandes ist davon auszugehen, dass eine Abgabenhinterziehung (Verdacht) gem. § 33 Abs. 1 FinStrG vorliegt.

Der Beschwerde war daher, wie im Spruch dargestellt, teilweise Folge zu geben.

Salzburg, am 14. Mai 2009