



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Finanzstrafsenat 1

GZ. FSRV/0094-L/07

Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat in der Finanzstrafsache gegen MB, geb. X, Adresse, über die Beschwerde des Beschuldigten vom 20. August 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 17. Juli 2007, SN 2007/00000-001, betreffend Ausdehnung des mit Bescheid vom 21. Mai 2007 eingeleiteten Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG)

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben und der bekämpfte Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 21. Mai 2007 leitete das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer (Bf) das Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes ein, er habe vorsätzlich als Verantwortlicher der Fa. B KEG unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen vorsätzlich eine Verkürzung von Umsatzsteuer für die Monate 1-12/2005 und 8/2006 in Höhe von insgesamt 26.640,70 € bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten. Er habe dadurch ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen.

Zur Begründung verwies das Finanzamt im Wesentlichen darauf, dass die Abgabenerklärungen für das Kalenderjahr 2005 trotz mehrfacher Erinnerungen und Androhung der Festsetzung einer Zwangsstrafe nicht eingereicht worden seien. Die

Bemessungsgrundlagen hätten daher im Schätzungswege nach § 184 BAO ermittelt werden müssen. Für den Monat 8/2006 sei die Umsatzsteuervoranmeldung verspätet am 24. Oktober 2006 eingereicht und bisher nicht entrichtet worden.

Mit Bescheid vom 17. Juli 2007 wurde das eingeleitete Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes ausgedehnt, der Bf habe vorsätzlich

a) als Abgabepflichtiger unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich durch Nichteinreichung von Abgabenerklärungen für das Jahr 2005 und die Nichtbekanntgabe von Einkünften aus selbstständiger Arbeit in Höhe von 30.000,00 € und von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 37.000,00 €, für dieses Jahr eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von 16.952,02 € zu bewirken versucht sowie

b) durch die Nichteinreichung der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften zur Steuernummer 52-000/0000 dazu beigetragen, dass RB in Adresse1, die aus diesem Beteiligungsverhältnis zufließenden Einkünfte in Höhe von 13.000,00 € nicht bekannt gegeben und so unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht diese Einnahmen nicht in ihr Rechenwerk bzw. in die Einkommensteuererklärung aufgenommen und dadurch eine Verkürzung an Einkommensteuer für das Jahr 2005 in Höhe von 4.883,51 € zu bewirken versucht habe.

Er habe dadurch zu a) ein Finanzvergehen nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG und zu b) ein Finanzvergehen nach §§ 13, 33 Abs. 1 iVm. § 11 3. Alt. FinStrG begangen.

Im Wesentlichen führte das Finanzamt – unter Zitierung der maßgeblichen Gesetzesbestimmungen – aus, dass die Einkommensteuererklärung 2005 trotz mehrfacher Erinnerungen und Androhung einer Zwangsstrafe nicht eingereicht worden sei, sodass die Bemessungsgrundlagen im Schätzungswege gemäß § 184 BAO hätten ermittelt werden müssen. Der Beschuldigte habe durch die Nichteinreichung der Abgabenerklärung eine auf Dauer ausgerichtete Jahressteuerverkürzung bewirken wollen. Die Tat sei entdeckt, wenn der das Tatbild erfüllende Sachverhalt – wenn auch nicht in vollem Umfang – als solcher der Behörde bekannt sei. Das Gesetz verlange die Entdeckung der Tat, nicht aber die Entdeckung des Täters. Unter der "Tat" sei in diesem Zusammenhang nur der für den objektiven Tatbestand eines Finanzvergehens maßgebliche Sachverhalt zu verstehen. Die Tat müsse der Behörde, nicht einem bestimmten Organwalter bekannt geworden sein. Gegenständlich sei die Nichteinreichung der Abgabenerklärungen durch eine automatisierte Überwachung festgestellt worden. Die Abgabenbehörde habe auf die Nichterfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtung reagiert und die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege ermittelt, wodurch die Tat entdeckt gewesen sei.

Als Täter einer Abgabenhinterziehung kämen auch diejenigen Personen in Betracht, die den Abgabepflichtigen oder dessen gesetzlichen Vertreter befugt oder unbefugt vor den Abgabenbehörden vertreten oder sonst dessen Angelegenheiten wahrnehmen würden. Nicht maßgeblich sei die formelle Vertretungsbefugnis, sondern alleine die faktische Besorgung. Der Beschuldigte habe durch sein Handeln einen Beitrag zum Versuch geleistet.

Auf der subjektiven Tatseite habe der Beschuldigte Vorsatz zu verantworten, weil ihm auf Grund seiner Tätigkeit als Unternehmer seine steuerlichen Pflichten betreffend Einreichung von Abgabenerklärungen sehr wohl bekannt gewesen seien. Dies werde insbesondere dadurch dokumentiert, dass er dieser Verpflichtung, wenngleich er steuerlich vertreten gewesen sei, Jahre lang nachgekommen sei.

Gegen diesen zuletzt genannten Bescheid richtet sich die fristgerechte, fälschlich als Berufung bezeichnete Beschwerde des Beschuldigten vom 20. August 2007, in welcher dieser im Wesentlichen vorbrachte, dass gegen die Firmen B KEG und P GmbH im Jahr 2006 ein Konkursantrag gestellt worden sei, der mangels Masse abgewiesen worden sei. Bis zum Juni 2006 seien die Unterlagen von der Fa. S gebucht worden. Auf Grund der schwierigen Finanzlage sei der Betrieb nicht in der Lage gewesen, die Beratungshonorare zu bezahlen, sodass die Bearbeitung und Herausgabe der Buchungsunterlagen verweigert worden sei. Es sei zu einer Kündigung des Auftragsverhältnisses gekommen. Der Bf habe die unvollständigen Unterlagen aber nicht weiter geben können. Er sei einige Zeit im Krankenhaus gewesen, sodass es ihm nicht möglich gewesen sei, einen Ersatz für seinen Steuerberater zu finden und die Steuererklärungen einzureichen, zumal wesentliche Unterlagen noch gefehlt hätten. Auf Grund der Schließung der Betriebsobjekte und seiner Mittellosigkeit sei er nicht in der Lage gewesen, die Unterlagen "auszulösen". Vorsatz sei daraus nicht ableitbar. Er sei in kaufmännischen Belangen nicht kundig, und ein neuer Berater müsse sich in die Angelegenheit erst einlesen. Er werde versuchen, eine Wiederaufnahme zu bewirken. Er habe in der Vergangenheit seine Steuern immer pflichtgemäß abgeführt, und es liege ihm fern, die Behörden schädigen zu wollen. Die Einkünfte seien im Schätzungswege ermittelt worden und entsprächen nicht den tatsächlichen Einkünften. Die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung werde beantragt.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass die Entscheidung über die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung der Behörde obliegt, deren Bescheid angefochten ist, somit der Erstbehörde (§ 152 Abs. 2 FinStrG).

Gemäß der Bestimmung des § 58 Abs. 1 lit. f FinStrG sind zur Durchführung des Finanzstrafverfahrens die Finanzstraßbehörden erster Instanz zuständig. Diese sind bei allen nicht in lit. a bis d genannten Finanzvergehen die zur Erhebung der beeinträchtigten Abgaben zuständigen Finanzämter; eine Änderung der Zuständigkeit des Finanzamtes zur Erhebung der Abgaben bewirkt keine Änderung der Zuständigkeit zur Weiterführung des anhängigen Finanzstrafverfahrens.

Das bedeutet, dass trotz des zwischenzeitig vollzogenen Wohnsitzwechsels des Bf in den Zuständigkeitsbereich des Finanzamtes Linz für die Weiterführung des eingeleiteten Finanzstrafverfahrens weiterhin das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr zuständig bleibt.

Die Fa. B KEG, deren Geschäftszweig laut Firmenbuch "Gastronomie und Handel" war, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 6. März 1996 gegründet. Der Bf war von Beginn an persönlich haftender Gesellschafter der KEG, wogegen Herr RB – neben anderen, wechselnden Personen – als Kommanditist fungierte.

Rückwirkend zum 31. Dezember 2002 wurde ein Teilbetrieb der Fa. B KEG in die Fa. P GmbH eingebracht.

Mit Wirkung vom 8. Juni 2004 wurde RB in seiner Funktion als Kommanditist im Firmenbuch gelöscht, während MA an seine Stelle trat. In der Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für 2003 wurde der Bf mit einer Beteiligung von 74 % und RB mit einer Beteiligung von 26 % an den gemeinschaftlichen Einkünften angeführt, wogegen im Jahr 2004 der Bf an der KEG erklärungsgemäß zu 99,50 % und MA zu 0,50 % beteiligt war.

Mit Beschluss des Landesgerichtes L vom 25. Oktober 2006 wurde der Konkurs über das Vermögen der KEG mangels Kostendeckung nicht eröffnet. Am 29. November 2007 wurde die Firma im Firmenbuch gelöscht.

Sowohl der Bescheid vom 3. April 2007, mit dem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Schätzungswege mit 50.000,00 € festgestellt wurden (davon wurden dem Bf 37.000,00 € und RB 13.000,00 € zugerechnet) als auch die an den Bf und RB in der Folge ergangenen Einkommensteuerbescheide vom 7. Mai 2007 bzw. 18. April 2007 blieben unangefochten und sind in Rechtskraft erwachsen.

Der Ansatz dieser Einkünfte führte bei RB zu einer Einkommensteuervorschreibung von 4.883,51 €.

Dem Bf wurden neben den angeführten Einkünften aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus selbstständiger Arbeit in Höhe von 30.000,00 € zugerechnet, die ebenfalls im Schätzungswege ermittelt worden waren. Die auf Basis dieser Einkünfte durchgeführte

Einkommensteuerveranlagung führte beim Bf zu einer Einkommensteuernachforderung von 16.952,02 €.

Der Bf hatte ab dem Kalenderjahr 2002 – neben den anteiligen Einkünften aus der KEG – solche aus selbstständiger Arbeit aus seiner Funktion als Geschäftsführer für die Fa. P GmbH erklärt.

Aus einem im Einkommensteuerakt des Bf befindlichen Vermerk ist ersichtlich, dass das Finanzamt die Einkünfte des Bf aus selbstständiger Arbeit in Anlehnung an das Vorjahr schätzte.

Für das Jahr 2004 hatte der Bf bzw. sein steuerlicher Vertreter die Einkommensteuererklärung elektronisch eingereicht und Einkünfte aus selbstständiger Arbeit in Höhe von 26.960,17 € sowie negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von – 7.608,90 € erklärt.

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 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 (Abs. 3 leg.cit.).

Nach § 83 FinStrG ist die Einleitung des Strafverfahrens aktenkundig zu machen (Abs. 1). Von der Einleitung des Strafverfahrens ist der Verdächtige unter Bekanntgabe der zur Last gelegten Tat sowie der in Betracht kommenden Strafbestimmung unverzüglich zu verständigen (Abs. 2).

Für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens genügt es somit, wenn gegen den Beschuldigten genügend Verdachtsgründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass er als Täter eines Finanzvergehens in Frage kommt. Verdacht ist die Kenntnis von Tatsachen, aus denen nach der Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann. Der Verdacht muss sich dabei sowohl auf den objektiven als auch den subjektiven Tatbestand erstrecken.

Ob im konkreten Einzelfall die Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ausreichen, ist aus der Summe der vorhandenen tatsächlichen Anhaltspunkte zu beurteilen.

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

Eine Abgabenverkürzung ist bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist nicht festgesetzt werden konnten (§ 33 Abs. 3 lit. a).

Bei laufend veranlagten Abgaben wird die Abgabenverkürzung demnach mit der bescheidmäßig zu niedrig festgesetzten Abgabe bewirkt. Werden (für laufend veranlagte Abgabepflichtige) Steuererklärungen pflichtwidrig nicht eingereicht und geht die Abgabenbehörde mit Schätzung im Sinne des § 184 BAO vor, die zu einem Ergebnis unter der wahren Höhe der Steuerbemessungsgrundlage führt, ist die Abgabenverkürzung diesfalls eingetreten. Der Schaden tritt somit durch die den tatsächlichen Verhältnissen nicht entsprechende Veranlagung ein, wobei die Abgabenverkürzung mit der Zustellung der Steuerbescheide bewirkt ist (vgl. Reger/Hacker/Kneidinger, Das Finanzstrafgesetz³, K 33/39).

Nach § 13 Abs. 1 FinStrG gilt die Strafandrohung für vorsätzliche Finanzvergehen nicht nur für die vollendete Tat, sondern auch für den Versuch und für jede Beteiligung an einem Versuch.

Die Tat ist versucht, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen, durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung bestätigt (Abs. 2 leg.cit.).

Werden daher Abgabenbemessungsgrundlagen in zu niedriger Höhe offen gelegt und erfolgt danach die Erstveranlagung dieser Abgaben nicht erklärungsgemäß, sondern an Hand von der Abgabenbehörde festgestellter höherer Bemessungsgrundlagen, so erfüllt dieser Sachverhalt mangels einer tatsächlich eingetretenen Abgabenverkürzung nicht das Tatbild der vollendeten, sondern der versuchten Abgabenverkürzung gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG.

Zum Zeitpunkt der Erlassung des nunmehr angefochtenen Bescheides vom 17. Juli 2007 waren die Abgabenfestsetzungen bereits erfolgt, sodass die vorgeworfenen Abgabenhinterziehungen nicht erst versucht, sondern bereits vollendet im Sinne des § 33 Abs. 3 lit. a 1. Halbsatz FinStrG waren.

Aus den vorliegenden Unterlagen ist ersichtlich, dass für das Jahr 2005 sowohl die Abgabe der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften und der Umsatzsteuererklärung für die KEG als auch der Einkommensteuererklärungen für den Bf und RB vergeblich urgiert wurden.

Die bisherige steuerliche Vertreterin hatte – wie den Anmerkungen in FinanzOnline zu entnehmen ist – ihre Vertretung sowohl für den Bf als auch für die KEG per 8. Jänner 2007 zurückgelegt, sodass die Erinnerungen zur Abgabe der Einkommen- und Umsatzsteuererklärung sowie der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 2005 dem Bf zugestellt wurden. Die Abgabe der Einkommensteuererklärung für RB wurde diesem in Erinnerung gerufen.

Der Bf hatte in den Vorjahren seine Einkünfte gegenüber der Abgabenbehörde offen gelegt und konnte auf Grund der mehrfachen Urgenzen zur Erklärungsabgabe nicht mit einem gänzlichen Unterbleiben der Abgabenvorschreibungen rechnen.

Aus den dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Akten ist ersichtlich, dass für die KEG in den Jahren 2003 und 2004 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 24.722,29 € und – 7.608,90 € erklärt wurden. Dem Bf wurden davon 17.089,18 € (2003) und -7.608,90 € (2004) zugerechnet.

Die in den vorangegangenen Jahren erzielten Einkünfte waren nicht vergleichbar, weil per 31. Dezember 2002 die Einbringung eines Teilbetriebes der Fa. B KEG in die Fa. P GmbH erfolgte und die ertragsteuerliche Zurechnung der Einkünfte für den Teilbetrieb ab diesem Zeitpunkt bei der Fa. P GmbH vorgenommen wurde.

In den Vorjahren hatte der Bf nachfolgende Einkünfte aus selbstständiger Arbeit erklärt: 5.264,00 € (2002), 11.844,00 € (2003) und 26.960,17 € (2004).

Vergleicht man die für das Jahr 2005 geschätzten Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 37.000,00 € und aus selbstständiger Arbeit von 30.000,00 € mit den erklärten Einkünften der Vorjahre, ergeben sich aus der Aktenlage keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass die Einkommensteuer 2005 für den Bf zu niedrig festgesetzt worden wäre.

Zum objektiven Tatbestand einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG gehört neben der Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht aber auch das Bewirken einer Abgabenverkürzung; die Nichtabgabe der Jahressteuererklärungen an sich begründet keinen Verdacht einer Abgabenhinterziehung (Reger/Hacker, Kneidinger, aaO, K 33/41). Dafür, dass infolge der Schätzungen Abgabenverkürzungen eingetreten wären, liegen keine Verdachtsgründe vor, wurden doch die selbstständigen Einkünfte des Bf in Anlehnung an das Vorjahr und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit einem wesentlich höheren Betrag als in den Vorjahren geschätzt.

Inwieweit es trotz der Urgezen der Abgabenbehörde und trotz der laufenden Veranlagungen für die Vorjahre für den Bf nahe liegend gewesen sein soll, durch die Nichtabgabe der Abgabenerklärungen eine auf Dauer ausgerichtete Jahressteuerverkürzung zu bezwecken, begründete das Finanzamt nicht und ist auch nicht nachvollziehbar.

Ein begründeter Verdacht auf eine für eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG notwendige Verkürzung lag nicht vor, sodass bereits der Verdacht auf Vorliegen des objektiven Tatbestands nicht gegeben war.

Nach § 11 FinStrG begeht nicht nur der unmittelbare Täter das Finanzstrafverfahren, sondern auch jeder, der einen Anderen dazu bestimmt, es auszuführen, oder der sonst zu seiner Ausführung beiträgt.

Zu Punkt b) des eingeleiteten bzw. ausgedehnten Finanzstrafverfahrens ist anzumerken, dass – analog zu obigen Ausführungen zu Punkt a) – der Tatbestand des § 33 Abs. 1 FinStrG (die

Erfüllung des objektiven und subjektiven Tatbildes vorausgesetzt) mit Festsetzung der Einkommensteuer gegenüber RB bereits vollendet und nicht erst versucht war. Überlegungen dahin gehend, dass versuchte Beihilfe nicht strafbar wäre (vgl. Fellner, FinStrG, Kommentar, §§ 11 und 12, Rz. 2b,) erübrigen sich daher.

Zur Einkommensteuervorschreibung betreffend RB ergibt sich aber zusätzlich Folgendes:

Laut Firmenbuch schied RB am 8. Juni 2004 als Kommanditist aus der KEG aus. Auch in der beim Finanzamt für das Kalenderjahr 2004 eingereichten Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften ist als Kommanditist nicht mehr RB, sondern MA ausgewiesen, sodass für das Jahr 2005 RB Einkünfte der KEG nicht mehr hätten zugerechnet werden dürfen. Dem seitens der Finanzstrafbehörde erster Instanz erhobenen Verdacht, der Bf habe dazu beigetragen, dass RB Einkünfte aus seiner Beteiligung an der KEG nicht bekannt gegeben habe, liegen demnach keine Tatsachen zu Grunde, aus denen nach der Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden könnte. Da RB zufolge den der Rechtsmittelbehörde zugänglichen Informationen im Jahr 2005 an der KEG nicht mehr beteiligt war, konnte der Bf schon begrifflich nicht zu einer Abgabenverkürzung des RB wegen Nichterklärung seiner Einkünfte aus der KEG beigetragen habe, sodass auch diesfalls bereits das objektive Tatbild des § 33 Abs. 1 FinStrG nicht erfüllt war.

Der Beschwerde war daher – ohne Auseinandersetzung mit den seitens des Bf vorgebrachten Argumenten – spruchgemäß stattzugeben.

Der im gegenständlichen Finanzstrafverfahren ergangene Einleitungsbescheid vom 21. Mai 2007 ist in Rechtskraft erwachsen und war nicht Gegenstand dieses Beschwerdeverfahrens.

Linz, am 22. April 2008