



## **Beschwerdeentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1 in der Finanzstrafsache gegen HB, geb. X, Adresse, vertreten durch F Ges.m.b.H., Adresse1, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 30. Dezember 2009 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch HR KB, als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 1. Dezember 2009, StrNr. 1,

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben und der bekämpfte Einleitungsbescheid aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Betriebsgegenstand der Fa. B GmbH ist der Handel mit und die Reparatur von Fahrzeugen. Laut Firmenbuchauszug sind HB und Ing. MB handelsrechtliche Geschäftsführer der GmbH.

Im Zuge einer bei der GmbH durchgeföhrten Außenprüfung (ABNr. 2, Bericht vom 6. Oktober 2009), welche die Zeiträume 2006 bis 2008 sowie den Nachschauzeitraum 3/2008 bis 4/2009 zum Gegenstand hatte, stellte die Prüferin ua. fest, dass das Unternehmen auf dem Konto "Bereitstellungsg. Zinsen NW" die von der A Bank AG vorgeschriebenen Zinsen verbucht hatte. Für die von der Bank verrechneten Zinsen sei ein Vorsteuerabzug geltend

gemacht worden. Von der A Bank AG werde für die verrechneten Zinsen keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Der vom Unternehmen zu Unrecht in Anspruch genommene Vorsteuerabzug werde im Zuge der Prüfung korrigiert (vgl. Punkt 2. des Besprechungsprogramms vom 25. September 2009).

Mit Bescheid vom 1. Dezember 2009 leitete das Finanzamt Grieskirchen Wels als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer (Bf.) ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren wegen des Verdachtes ein, dieser habe im Amtsbereich des Finanzamtes Grieskirchen Wels als abgabenrechtlich Verantwortlicher der Fa. B GmbH im Zusammenwirken mit dem zweiten Geschäftsführer, Ing. MB, vorsätzlich

1) unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich der Abgabe wahrheitsgemäßer Steuererklärungen, eine Verkürzung von Umsatzsteuer für die Jahre 2006 bis 2008 in Höhe von insgesamt 17.906,26 € (2006: 5.803,99 €; 2007: 6.230,03 €; 2008: 5.872,24 €) bewirkt und

2) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) für die Monate März 2008 bis Februar 2009 sowie März und April 2009 in Höhe von insgesamt 9.116,46 € (Wirtschaftsjahr 3/2008 bis 2/2009: 8.023,56 €; 3/2009 und 4/2009: 1.092,90 €) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern gewiss gehalten.

Er habe dadurch ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG (Punkt 1) und nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG (Punkt 2) begangen.

Zur Begründung verwies die Finanzstrafbehörde auf die Außenprüfung und den Bericht vom 6. Oktober 2009. Dabei sei festgestellt worden, dass von als Betriebsausgabe gebuchten Bankzinsen ein Vorsteuerabzug geltend gemacht worden sei. Es handle sich um steuerliches Grundwissen, dass Umsätze aus der Gewährung und Vermittlung von Krediten – darunter fielen auch die dafür zu entrichtenden Zinsen – gemäß § 6 Abs. 1 Z 8a UStG unecht steuerbefreit seien. Weiters handle es sich um steuerliches Grundwissen, dass ein Unternehmer Vorsteuern nur auf Grund einer Rechnung geltend machen könne, die ihm ein anderer Unternehmer ausgestellt habe und in der er die auf die entsprechende Lieferung oder sonstige Leistung entfallende Umsatzsteuer gesondert ausweise. Das Wissen um diese Bestimmungen sei bei Banken vorhanden, sodass feststehe, dass diese bei Zinsen, die sie in Rechnung stellten, keine Umsatzsteuer ausweisen.

Auf Grund der langjährigen Tätigkeit des Beschuldigten als Geschäftsführer sei davon auszugehen, dass ihm die angeführten gesetzlichen Bestimmungen bekannt seien. Hinsichtlich

der Bankzinsen seien außerdem keine Rechnungen vorhanden, die zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten. Aus den angeführten Gründen sei dem Beschuldigten vorsätzliches Handeln, hinsichtlich Punkt 2) des Spruches verbunden mit wissentlicher Tatbegehung, anzulasten. Das Wissen um die entsprechenden Bestimmungen sei auch auf Grund zweier früherer Strafverfahren gegeben, die jedoch eingestellt worden seien.

Mit Schreiben vom 30. Dezember 2009 erhab der Bf. durch seine steuerliche Vertretung Beschwerde gegen diesen Bescheid, in welcher im Wesentlichen vorsätzliche Begehung in Abrede gestellt wurde.

Anlässlich der Prüfung sei festgestellt worden, dass die Buchhalterin für die Zinsen der A Bank AG irrtümlich einen Vorsteuerabzug geltend gemacht habe. Die Buchhalterin sei bereits 1987 bei der Fa. B GmbH eingetreten, habe nach Abschluss der Lehre rund zehn Jahre im Büro mitgearbeitet und in den letzten zehn Jahren die Buchhaltung zur Gänze übernommen. Dass bei einem Betrieb mit einem Umsatz von mehr als zehn Millionen Euro in der Buchhaltung ein Missgeschick passieren könne, sei für jeden verständlich. Bei Bekanntwerden von Fehlern in der Buchhaltung seien diese stets umgehend richtig gestellt worden. Dass der Fehler der irrtümlichen Geltendmachung des Vorsteuerabzuges bei Bankzinsen überhaupt habe auftreten können, sei ausschließlich darauf zurückzuführen, dass in der Vergangenheit die Finanzierung von Neuwagen bzw. Vorführwagen von der Fa. N GmbH übernommen worden sei und damals die Zinsen mit Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden seien (siehe Kopie). Aus betriebswirtschaftlichen Gründen sei jedoch die PKW-Finanzierung von der Fa. N GmbH auf die A Bank AG umgestellt worden. In diesem Zusammenhang sei der Buchhalterin bei der Kontenanlage der Fehler unterlaufen, analog zur bisherigen Vorgangsweise bei der Fa. N GmbH auch bei der A Bank AG einen Vorsteuerabzug EDV-mäßig zu hinterlegen, sodass dieser bei jeder Verbuchung irrtümlich geltend gemacht worden sei. Sowohl die Buchhalterin als auch der Beschuldigte wüssten, dass es bei Bankzinsen keine Vorsteuer geben könne.

Nach dem Erkenntnis des VwGH 16.12.1998, 96/13/0033, handle vorsätzlich, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirkliche. Der Täter müsse wissen und wollen, dass er eine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletze und dass diese Pflichtverletzung zur Abgabenverkürzung führe. All diese Voraussetzungen träfen auf den vorliegenden Fall nicht zu. Dem Beschuldigten könne nicht unterstellt werden, vom irrtümlich geltend gemachten Vorsteuerabzug gewusst und dies auch gewollt zu haben. Einem Geschäftsführer könne nicht zugemutet werden, jeden einzelnen Beleg auf die ordnungsgemäße Verbuchung überprüfen zu müssen. Es könne weder von vorsätzlichem Verhalten der Buchhalterin noch des Beschuldigten ausgegangen werden, sodass beantragt werde, den Einleitungsbescheid ersatzlos aufzuheben.

Der Beschwerde beigefügt wurde eine Belastungsanzeige der Fa. N GmbH vom 1. August 2003 an die Fa. B GmbH, in welcher ein Gesamtbetrag von 1.654,88 € zuzüglich 20 % Umsatzsteuer, insgesamt daher 1.985,86 €, mit dem Text "Bereitstellungsgeld, Zinsen und Verzugszinsen" ausgewiesen ist.

***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

*Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr 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. Von der Einleitung eines Strafverfahrens hat sie nur dann abzusehen und darüber einen Aktenvermerk mit Begründung aufzunehmen,*

- a) *wenn die Tat mangels ausreichender Anhaltspunkte voraussichtlich nicht erwiesen werden kann,*
- b) *wenn die Tat kein Finanzvergehen bildet;*
- c) *wenn der Verdächtige die ihm zur Last gelegte Tat nicht begangen hat oder Rechtfertigungs-, Schuldausschließungsgründe oder Strafausschließungs- oder -aufhebungsgründe vorliegen,*
- d) *wenn Umstände vorliegen, welche die Verfolgung des Täters hindern, oder*
- e) *wenn 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 (§ 82 Abs. 3 FinStrG).*

*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 Verständigung bedarf eines Bescheides, wenn das Strafverfahren wegen des Verdachts eines vorsätzlichen Finanzvergehens, ausgenommen einer Finanzordnungswidrigkeit, eingeleitet wird.*

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.

Bei der Prüfung, ob genügend Verdachtsgründe gegeben sind, geht es nicht darum, bereits ein umfangreiches Ermittlungsverfahren durchzuführen und das Vorliegen eines Finanzvergehens konkret nachzuweisen, sondern lediglich darum, ob ein hinreichend begründeter Tatverdacht vorliegt.

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

*Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung weiters schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.*

In objektiver Hinsicht wurden die vorgeworfenen Abgabenverkürzungen – bewirkt durch die unzulässige Geltendmachung von Vorsteuer von als Betriebsausgaben abgesetzten Bankzinsen – nicht bestritten. Der Verdacht, dass es durch die ungerechtfertigte Geltendmachung von Vorsteuer zu den im Spruch des Einleitungsbescheides genannten Umsatzsteuerverkürzungen kam, wurde daher in objektiver Hinsicht zu Recht erhoben.

*Nach § 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 (bedingter Vorsatz).*

Bedingter Vorsatz ist gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verlönten Erfolges rechnet, dies jedoch für möglich hält, somit als nahe liegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist.

*Nach § 5 Abs. 3 Strafgesetzbuch (StGB) handelt der Täter wissentlich, wenn er den Umstand oder Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern sein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält.*

Während für die subjektive Tatbestandsmäßigkeit des § 33 Abs. 1 FinStrG bedingt vorsätzliches Handeln genügt, erfordert § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für die Pflichtverletzung ebenfalls bloß bedingten Vorsatz, für den Verkürzungserfolg dagegen Wissentlichkeit.

Vorsatz bedeutet eine zielgerichtete subjektive Einstellung des Täters, auf deren Vorhandensein oder Nichtvorhandensein nur aus seinem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten unter Würdigung aller sonstigen Sachverhaltselemente geschlossen werden kann. Die Ermittlung des nach außen nicht erkennbaren Willensvorganges stellt einen Akt der Beweiswürdigung dar. Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 98 Abs. 3 FinStrG) schließt nicht aus, Geschehnisabläufen, die nach der Lebenserfahrung typisch sind, Gewicht beizumessen.

*Fahrlässig handelt, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will (§ 8 Abs. 2 FinStrG).*

Der Bf. verantwortete sich im Wesentlichen damit, ebenso wie seine Buchhalterin sehr wohl zu wissen, dass ein Vorsteuerabzug bei Bankzinsen ausgeschlossen sei. Bei Umstellung der PKW-Finanzierung sei der Buchhalterin der Fehler unterlaufen, analog zur bisherigen Finanzierung durch die Fa. N AG, die, wie eine der Beschwerde beigefügte Abrechnung belegt, mit Umsatzsteuerausweis fakturiert hat, bei Neuanlage des Kontos dieses EDV-mäßig ebenfalls mit einem Vorsteuerabzug zu "hinterlegen", sodass in der Folge bei jeder Verbuchung irrtümlich ein Vorsteuerabzug geltend gemacht worden sei.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist die Argumentation des Bf. glaubwürdig und wurde die Ursache für die unzulässige Geltendmachung der Vorsteuer logisch nachvollziehbar geschildert.

Der im bekämpften Einleitungsbescheid zur Begründung der subjektiven Tatseite erhobene Vorwurf, dem Bf. sei auf Grund seiner langjährigen Tätigkeit als Geschäftsführer die unechte Steuerbefreiung für Bankzinsen ebenso bekannt wie der Umstand, dass ein Vorsteuerabzug nur bei Vorliegen einer Rechnung im Sinne des UStG zulässig sei, geht in Anbetracht der Beschwerdeausführungen nachträglich ins Leere. Der Bf. gestand dieses Wissen zu und legte gleichzeitig plausibel die Gründe für das Handeln wider dieses Wissen dar. Anhaltspunkte für vorsätzliches oder gar wissentliches Verhalten liegen bei Würdigung der bisherigen Verfahrensergebnisse jedoch nicht vor.

Zwar schließen verhältnismäßig geringfügige Beträge den Vorsatzverdacht nicht von vornherein aus, doch ist bei verständiger Würdigung aller Umstände im vorliegenden Fall davon auszugehen, dass die Erschleichung eines im Verhältnis zum gesamten Umsatzvolumen (die jährlichen Umsätze betrugen in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen rund zehn Millionen Euro) bzw. zum Gesamtbetrag der geltend gemachten Vorsteuern derart geringen Vermögensvorteils dem Bf., unterstellt man ihm vernunftorientiertes Verhalten, nicht lohnend erschienen sein kann und das eingegangene Risiko vor allem in keiner Relation zu den wirtschaftlichen Vorteilen gestanden wäre.

So wurde im Jahr 2006 insgesamt ein Betrag von 1.707.173,19 €, im Jahr 2007 ein Betrag von 1.719.697,36 € und im Jahr 2008 ein Betrag von 1.693.442,90 € als Vorsteuern geltend gemacht, wogegen sich der aus den Bankzinsen zu Unrecht geltend gemachte Vorsteuerbetrag im Jahr 2006 auf 7.738,65 €, im Jahr 2007 auf 8.306,71 € und im Jahr 2008 auf 7.829,65 € beschränkte und damit in sämtlichen Jahren weit unter 1 % des gesamten Vorsteuerbetrages angesiedelt war (vgl. die im Bericht vom 6. Oktober 2009 dargestellten "Änderungen der Besteuerungsgrundlagen").

Im Nachschauzeitraum 3/2008 bis 2/2009 (die Fa. B GmbH bilanziert nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr, Bilanzstichtag ist der letzte Tag im Februar) wurde die unzulässigerweise aus den Zinsen geltend gemachte Vorsteuer von 8.023,56 € mit der Voranmeldung 2/2009 festgesetzt, wobei die alleine in diesem Monat geltend gemachten Vorsteuern 58.802,84 € betragen.

Die Festsetzung der besagten Vorsteuer für den Nachschauzeitraum 3/2009 bis 4/2009 in Höhe von 1.092,90 € erfolgte mit der Voranmeldung 04/2009. Insgesamt wurden alleine in diesem Monat Vorsteuern in Höhe von 116.585,40 € ausgewiesen (vgl. die Anlage II der Niederschrift über die Prüfungsfeststellungen vom 25. September 2009).

Die zur Vertretung einer juristischen Person berufenen Organe haben insbesondere dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden (§ 80 BAO). Bedienen sich die zur Vertretung einer Gesellschaft berufenen Organe, wie beispielsweise der Geschäftsführer einer GmbH, zur Erfüllung ihrer Verpflichtungen Mitarbeiter, so haben sie diese entsprechend zu kontrollieren. Langjährige und zuverlässige Mitarbeiter werden in geringerem Ausmaß zu überwachen sein als neue oder in der Vergangenheit bereits fehlerhaft arbeitende Mitarbeiter. Einem ein größeres Unternehmen leitenden Geschäftsführer wird überdies nicht zugemutet werden können, eine engmaschige Überprüfung sämtlicher Geschäftsvorfälle vorzunehmen.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wird das Ausmaß der notwendigen Überwachung durch den Grad der Zuverlässigkeit und Fachkunde des Erfüllungsgehilfen bestimmt. Im Allgemeinen reicht eine stichprobenweise Überprüfung aus. Je größer die Anzahl der Buchungen, desto weniger müssen einzelne Fehlleistungen im Zuge gelegentlicher Kontrollen entdeckt werden. Eine übermäßige Beanspruchung der persönlichen Arbeitskraft eines Geschäftsführers vermag aber allenfalls punktuelle Versäumnisse, nicht jedoch Organisationsmängel zu entschuldigen. Bleibt ein Fehler lange Zeit unentdeckt, deutet dies auf mangelnde Aufsicht des betreffenden Mitarbeiters hin. Bei völliger Vernachlässigung der Überwachungspflicht ist von einem Verschulden auszugehen (vgl. Fellner, FinStrG, 6. Aufl. 9. Lfg., § 34 Tz 8 und die dort angeführte Judikatur).

Käme demnach ein Geschäftsführer der ihm auferlegten Aufsichtspflicht nicht nach und blieben ihm dadurch Fehler verborgen, wäre ihm allenfalls Fahrlässigkeit, nicht jedoch Vorsatz anzulasten.

Auf Grund des Beschwerdevorbringens bestehen nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde nach der nunmehrigen Aktenlage keine hinreichenden Verdachtsmomente, dass der Bf. im

Zusammenhang mit der gesetzwidrigen Geltendmachung von Vorsteuer aus Bankzinsen vorsätzlich gehandelt hätte.

Zu den im Einleitungsbescheid angeführten früheren zwei Finanzstrafverfahren ist anzumerken, dass das gegen den Bf. zur Straflisten-Nr. 3 eingeleitete Finanzstrafverfahren mit Bescheid vom 3. Juli 1986 eingestellt wurde, weil im Zusammenhang mit der Entrichtung einer Umsatzsteuerrestschuld vom Vorliegen einer strafbefreienden Selbstanzeige auszugehen war. Weiters wurde mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 11. März 1998, Straflisten-Nrn. 4 und 5, das gegen den Bf. geführte Finanzstrafverfahren eingestellt, weil er nicht der steuerlich Verantwortliche der Fa. B GmbH war und die im Zuge einer Außenprüfung getroffenen Feststellungen ihm daher nicht zugerechnet werden konnten.

Diese früheren Finanzstrafverfahren waren daher ebenfalls nicht geeignet, einen entsprechenden Verdacht, dem Bf. sei im Zusammenhang mit der gegenständlichen Verfehlung Vorsatz anzulasten, zu begründen.

In einer Stellungnahme als Verdächtiger (Straf-Nr. 6) gab der Bf. zu den im Zuge einer Lohnsteuerprüfung getroffenen Feststellungen mit Schreiben vom 26. März 2007 ua. an, dass die Nachforderung an DB und DZ durch eine fehlerhafte Einspielung eines neuen Programmupdates durch einen Mitarbeiter des Softwarehauses entstanden und dieser Fehler erst im Zuge der Prüfung entdeckt worden sei.

Das wiederholt unbemerkt bleibende Arbeiten mit einem ursprünglich fehlerhaft angelegten Konto könnte zwar zu Zweifeln an einer bestehenden oder zumindest effektiven Kontrolle durch den abgabenrechtlich verantwortlichen Geschäftsführer Anlass geben, doch könnte die Verletzung der Verpflichtung, Mitarbeiter entsprechend zu beaufsichtigen, allenfalls den Vorwurf rechtfertigen, fahrlässig gehandelt zu haben.

Die Prüfung der Frage aber, ob fahrlässiges Verhalten des Bf. vorliegt, bleibt der Finanzstrafbehörde erster Instanz vorbehalten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 27. Jänner 2011