



Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, in der Finanzstrafsache gegen V, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 9. Jänner 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 16. Dezember 2008, StrNr. 2008, über die Einleitung des Strafverfahrens gemäß § 83 Abs. 2 FinStrG

zu Recht erkannt:

Der angefochtene Einleitungsbescheid wird insoweit aufgehoben, als darin der Vorwurf erhoben wurde, der Beschwerdeführer habe hinsichtlich des Zeitraumes 2005 eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen.

Der angefochtene Einleitungsbescheid wird insoweit gemäß § 161 Abs. 4 FinStrG aufgehoben und die Sache zur Ergänzung des Untersuchungsverfahrens an die Finanzstrafbehörde erster Instanz zurückverwiesen, als darin der Vorwurf erhoben wurde, der Beschwerdeführer habe hinsichtlich der Monate Jänner 2007 bis Mai 2008 eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (= Bf.) fungierte seit der Errichtung der E.GmbH im Jahr 2003 als deren alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer. Am 28. März 2007 wurde die Funktion des Bf. als Geschäftsführer im Firmenbuch gelöscht.

Im Jahr 2007 führte das Finanzamt Graz-Umgebung bei der GmbH eine Umsatzsteuersonderprüfung durch. Da für die Monate Jänner bis Juni 2007 weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet wurden und die Bemessungsgrundlagen auf Grund der fehlenden Unterlagen nicht ermittelt werden konnten, wurden die Besteuerungsgrundlagen für diese Voranmeldungszeiträume gemäß § 184 BAO auf der Basis eines inneren Betriebsvergleiches unter Zugrundelegung der in den im Zuge der Prüfung eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen für Oktober bis Dezember 2006 erklärten Umsätze im Schätzungsweg ermittelt (Niederschrift vom 13. Juli 2007, TZ 3).

Mit den Bescheiden vom 13. Juli 2007 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis Juni 2007 mit einer Zahllast von jeweils 2.000,00 € fest.

Im Jahr 2008 stellte ein Organ des Finanzamtes nach Durchsicht des Steueraktes sowie nach Abfrage des Abgabekontos der GmbH fest, dass in den Folgemonaten wiederum keine Selbstbemessungsabgaben gemeldet bzw. Vorauszahlungen entrichtet worden waren.

Daraufhin führte das Finanzamt bei der E.GmbH eine Nachschau für das Jahr 2005 sowie eine Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum August 2007 bis Februar 2008 durch. Da an der Geschäftsadresse der GmbH niemand angetroffen werden konnte, wurde nach mehreren (vergeblichen) Kontaktaufnahmen mit dem Geschäftsführer S der Prüfungsauftrag am 14. Mai 2008 im Zuge einer Besprechung im Finanzamt, an der auch der Bf. teilnahm, ausgehändigt.

Da der Geschäftsführer mehrmaligen Aufforderungen des Prüfers, Ein- und Ausgangsrechnungen, Belege, Umsatzsteuervoranmeldungen oder andere Aufzeichnungen vorzulegen, nicht nachkam, wurden die Besteuerungsgrundlagen für die Umsatzsteuer 2005 (Erhöhung der Bemessungsgrundlage um 10.000,00 €) sowie für die Prüfungszeiträume August 2007 bis Februar 2008 gemäß § 184 BAO auf der Basis eines inneren Betriebsvergleiches geschätzt (siehe Niederschrift über die Schlussbesprechung ABNr. 08).

Da seit Prüfungsbeginn 14. Mai 2008 auch für die Voranmeldungszeiträume März, April und Mai 2008 weder Voranmeldungen eingereicht noch Vorauszahlungen geleistet wurden, erfolgte auch für diese Voranmeldungszeiträume eine analoge Schätzung der Besteuerungsgrundlagen.

Den Feststellungen des Prüfers folgend, erließ das Finanzamt Graz-Umgebung am 31. Juli 2008 im wiederaufgenommenen Verfahren einen Umsatzsteuerbescheid für 2005, in dem die Umsatzsteuer mit 1.034,523 € (statt bisher -965,48 €) festgesetzt wurde und setzte mit Bescheiden vom gleichen Tag die Umsatzsteuer für die Monate August 2007 bis Mai 2008 mit einer Zahllast von jeweils 2.400,00 € fest.

Mit dem Bescheid vom 16. Dezember 2008 leitete das Finanzamt Graz-Umgebung als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Bf. ein Finanzstrafverfahren nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ein, weil der Verdacht bestehe, dass er vorsätzlich als Geschäftsführer der E.GmbH unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen Verkürzungen von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für das Jahr 2005 und für die Monate Jänner 2007 bis Mai 2008 in noch zu bestimmender Höhe bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe.

In objektiver Hinsicht sei der Verdacht auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung zu ABNr. 08 gegeben. In subjektiver Hinsicht wurde ausgeführt, für die GmbH seien im Jahr 2005 nicht sämtliche Umsätze gemeldet und für die Monate August 2007 bis Februar 2008 weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch Vorauszahlungen getätigt worden. Der Bf. sei zwar nur bis 28. März 2007 Geschäftsführer der E.GmbH gewesen, sei aber auch darüber hinaus die rechte Hand des neuen Geschäftsführers S geblieben und habe sich auch an der Schlussbesprechung im Mai 2008 beteiligt, wodurch er im verfahrensgegenständlichen Zeitraum als Täter in Betracht komme.

In der Beschwerde gegen diesen Bescheid vom 9. Jänner 2009 bringt der Bf. vor, seine Tätigkeit bei der E.GmbH habe faktisch bereits mit Ende Februar 2007 geendet. Seit diesem Zeitpunkt sei er für die GmbH in keiner Weise mehr tätig und habe beruflich einen vollkommen anderen Aufgabenbereich. Er habe keinerlei Einblick in die Verwaltung oder Geschäftstätigkeit der GmbH. Die Aussage, er sei die „rechte Hand“ des Geschäftsführers, sei als unbegründete und erfundene Aussage des Finanzamtes auf das Schärfste zurückzuweisen. Den Vorwurf, er habe im Jahr 2005 nicht alle Umsätze gemeldet, müsse er ebenfalls entschieden zurückweisen, da er sämtliche Umsätze steuerlich erfasst habe und mit der Erstellung der Meldungen und Bilanzen ein Steuerberater beauftragt worden sei.

Aus den vorliegenden Aktenunterlagen geht hervor, dass der Bf. nicht nur an der Besprechung am 14. Mai 2008, sondern auch an weiteren Besprechungen zwischen Organen des Finanzamtes und dem Geschäftsführer S über abgabenrechtliche Belange der E.GmbH (12. August 2008, 25. Februar 2009) teilgenommen hat.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

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 maßgebenden 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. 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 der ständigen 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). Der Verdacht muss sich dabei sowohl auf den objektiven als auch auf den subjektiven Tatbestand erstrecken.

Im Stadium der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens hat daher noch keine endgültige Sachverhaltsklärung und abschließende rechtliche Beurteilung, sondern nur eine Entscheidung im Verdachtsbereich zu erfolgen. In diesem Verfahrensstadium ist es daher nicht Aufgabe der Finanzstrafbehörde, das Vorliegen eines Finanzvergehens konkret nachzuweisen oder auch Ergebnisse des durch die Einleitung erst in Gang gesetzten förmlichen Strafverfahrens vorwegzunehmen, weil diese Fragen erst im anschließenden Untersuchungsverfahren einer (endgültigen) Klärung zuzuführen sind.

1. Umsatzsteuer 2005

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung 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.

Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 2 ist bewirkt, wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet werden (§ 33 Abs. 3 lit. b FinStrG).

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

Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 ist bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden (§ 33 Abs. 3 lit. a 1. Halbsatz FinStrG).

Nach der Aktenlage wurde die Umsatzsteuerjahreserklärung für 2005 am 3. Dezember 2006 – zu diesem Zeitpunkt war der Bf. laut Firmenbuch und eigenem Vorbringen in der Beschwerde noch Geschäftsführer der E.GmbH – beim Finanzamt eingebracht. Mit dem Bescheid vom 12. Jänner 2007 veranlagte das Finanzamt die Umsatzsteuer 2005 unter Zugrundelegung der erklärten Bemessungsgrundlagen.

Eine Abgabenverkürzung nach § 33 Abs. 1 FinStrG gilt nach § 33 Abs. 3 FinStrG mit der Zustellung des Abgabenbescheides, in dem eine niedrigere als die gesetzmäßige Abgabe vorgeschrieben wurde, als bewirkt.

Wenn dem Finanzamt Unterlagen vorliegen, wonach die tatsächlich getätigten Umsätze im Jahr 2005 um ca. 7.000,00 € über den erklärten Umsätzen liegen, so besteht in diesem Fall der Verdacht, dass der Bf. das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG hinsichtlich der bescheidmäßig festzusetzenden Jahresumsatzsteuer für 2005 begangen hat.

Nach ständiger Rechtsprechung der Höchstgerichte konsumiert der Tatbestand des § 33 Abs. 1 FinStrG die Hinterziehung der Umsatzsteuer im Voranmeldungsstadium nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, wenn in der Folge mit Beziehung auf denselben Betrag und denselben Steuerzeitraum die Umsatzsteuerverkürzung auch im Stadium ihrer bescheidmäßigen Festsetzung im Sinne des Tatbestandes des Finanzvergehens nach § 33 Abs. 1 FinStrG erfolgt oder zumindest versucht wird. Die Strafbarkeit einer Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ist somit jedenfalls dann ausgeschlossen, wenn der Strafbarkeit zufolge der nachfolgenden Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG wegen des gleichen Umsatzsteuerbetrages für denselben Zeitraum kein Hindernis entgegensteht, sodass die Tathandlung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG als eine - durch die Ahndung nach § 33

Abs. 1 FinStrG - nachbestrafte Vortat zu betrachten ist (vgl. VwGH 2.8.2000, 98/13/0121 sowie Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, Rz. 45b zu § 33 FinStrG, mit weiteren Nachweisen).

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

"Sache" im Sinne des § 161 Abs. 1 FinStrG ist die dem Beschuldigten zur Last gelegte Tat mit ihren wesentlichen Sachverhaltselementen, unabhängig von ihrer rechtlichen Beurteilung. Da dem Bf. im angefochtenen Bescheid die Verkürzung von Umsatzsteuer unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zur Last gelegt wurde, dieses Finanzvergehen aber durch die nachfolgende Abgabe einer (unrichtigen) Jahresumsatzsteuererklärung für 2005 konsumiert wurde, wäre im Beschwerdeverfahren gegen den Einleitungsbescheid zu prüfen, ob ausreichende Verdachtsgründe für die Anlastung eines Finanzvergehens nach § 33 Abs. 1 FinStrG vorliegen. Die Rechtsmittelbehörde würde jedoch mit der Prüfung der Frage, ob der Bf. ein solches Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen hat, die ihm im angefochtenen Einleitungsbescheid vorgeworfene Tat auswechseln, womit sie eine ihr nicht zustehende Befugnis in Anspruch nehmen würde.

Der Einleitungsbescheid war daher hinsichtlich Umsatzsteuer 2007 aufzuheben; eine Entscheidung in der Sache selbst ist von der Rechtsmittelbehörde nicht zu treffen.

Ein Eingehen auf die Einwendungen des Bf., er habe 2005 sämtliche Umsätze erklärt, der Bericht über die Prüfung sei ihm nicht bekannt, er habe seinerzeit sämtliche Unterlagen der GmbH übergeben, erübrigt sich daher.

2. Umsatzsteuervoranmeldungen Jänner 2007 bis Mai 2008

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass für die Annahme der Täterschaft die faktische Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Abgabepflichtigen genügt. Es bedarf dabei nicht eines rechtsgeschäftlichen oder organmäßigen Vollmachtsverhältnisses. Den „faktischen Geschäftsführer“ trifft die finanzstrafrechtliche Verantwortung für die Abgabe von

Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. die Entrichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen, auch wenn er im Firmenbuch nicht formell als Geschäftsführer eingetragen ist.

Der Bf. bestreitet, als faktischer Geschäftsführer der E.GmbH fungiert zu haben.

Nach der Aktenlage hat der Bf. mehrmals als Vertrauensperson des S an Besprechungen im Finanzamt teilgenommen (Besprechungen am 14. Mai 2008, 12. August 2008, 25. Februar 2009), die Sachverhalte in den verfahrensgegenständlichen Voranmeldungszeiträumen betrafen. Da der Bf. laut Firmenbuch bis 28. März 2007 Geschäftsführer der GmbH war und seit Mai 2008 zusammen mit dem neuen Geschäftsführer S deren Interessen vor dem Finanzamt vertritt, kann nicht ausgeschlossen werden, dass der Bf. auch in den Monaten Jänner 2007 bis Mai 2008 eine (faktische) Geschäftsführertätigkeit in der GmbH ausgeübt hat, die auch abgabenrechtliche Verpflichtungen umfasst hat. Nicht auszuschließen ist auch eine beratende Tätigkeit gegenüber dem Geschäftsführer S, die eine Prüfung einer Tatbeteiligung erfordert.

Gemäß § 161 Abs. 4 FinStrG kann die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz auch die Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses (Bescheides) unter Zurückverweisung der Sache an die Finanzstrafbehörde erster Instanz verfügen, wenn sie umfangreiche Ergänzungen des Untersuchungsverfahrens für erforderlich hält; Die Finanzstrafbehörde erster Instanz ist im weiteren Verfahren an die im Aufhebungsbescheid nieder gelegte Rechtsanschauung gebunden.

Ob bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 161 Abs. 4 FinStrG mit einer Aufhebung der erstinstanzlichen Entscheidung vorzugehen ist, obliegt dem Ermessen der Rechtsmittelbehörde und wird hauptsächlich nach Zweckmäßigkeitserwägungen, insbesondere unter Bedachtnahme auf die Erfordernisse der Verfahrensökonomie zu entscheiden sein (vgl. z. B. VwGH vom 16. Februar 1994, 92/13/0263).

Da einerseits auf Grund der Aktenlage nicht wirklich sicher erscheint, dass einer der Gründe des § 82 Abs. 3 lit. a bis e FinStrG vorliegt und andererseits Feststellungen des Finanzamtes, ob Umstände vorliegen, die auf eine tatsächliche Geschäftsführung oder eine mögliche Tatbeteiligung des Bf. hindeuten, dem angefochtenen Bescheid nicht entnommen werden können und die Klärung dieser Frage die (zeugenschaftliche) Einvernahme mehrerer Personen (Bf., S, möglicherweise Angestellte und Geschäftspartner der GmbH) und somit umfangreiche Ergänzungen des Untersuchungsverfahrens erfordert, die den Rahmen der grundsätzlich auch der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz obliegenden Verpflichtung zur Sachverhaltsermittlung überschreiten, war der angefochtene Bescheid aufzuheben und die Sache nach der zitierten

Gesetzesstelle zur Durchführung weiterer Erhebungen an die Finanzstrafbehörde erster Instanz zurückzuverweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 6. April 2009