



## Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, in der Finanzstrafsache gegen A, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 19. Jänner 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 22. Dezember 2008, StrNr. 2008-001, über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des FinStrG

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Der Sohn des Bf., HK, brachte für die Jahre 2004 bis 2005 Einkommensteuererklärungen ein, in denen er Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer erklärte. Die Erklärung für 2004 wurde von HK und dem Bf., die Erklärung für 2005 nur von HK unterfertigt.

Umsatzsteuererklärungen wurden nicht eingereicht.

Da für das Jahr 2006 keine Abgabenerklärungen eingebracht wurden, schätzte das Finanzamt die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage für das Jahr 2006 mit 25.000,00 €. Gegen den Umsatzsteuerbescheid vom 20. März 2008 erhob der Bf. als Bevollmächtigter des HK in der Eingabe vom 19. April 2008 das Rechtsmittel der Berufung und reichte die Einkommensteuererklärung für 2006 nach. Auch die Einkommensteuererklärung für 2007,

eingebraucht am 5. Mai 2008, wurde vom Bf. unterfertigt. Eine Umsatzsteuererklärung für 2008 wurde nicht eingereicht.

Im Zuge einer Nachschau gab der Bf. als Bevollmächtigter des HK zu Protokoll, es sei in den Vorjahren übersehen worden, Umsatzsteuer abzuführen, weil die Freigrenzen jährlich überschritten wurden. In den Rechnungen sei aber keine Umsatzsteuer ausgewiesen worden. Aus Geldmangel sei das Material von den Kunden bereit gestellt und an diese nur die Leistungen erbracht worden. Die Arbeiten seien neben dem Inhaber des Betriebes (gemeint offensichtlich HK ) von zwei weiteren Arbeitern in der Saison von April bis Dezember ausgeführt worden. Laut Kassabuch wurden diesen monatlich 2.500,00 € an Lohn ausbezahlt. Der Gewinn aus der Tätigkeit reiche gerade aus, einen bescheidenen Lebensstandard zu bestreiten. Der Betrieb sei mit 10. Dezember 2007 eingestellt worden (siehe Niederschrift über die Nachschau vom 11. Juli 2008). Festgestellt wurde weiters, dass nur sehr mangelhafte Aufzeichnungen vorliegen (das Kassabuch 2006 und 2007 sowie ein Rechnungsbuch 2006 und 2007 wurden dem Prüfer übergeben).

Der Prüfer stellte bei Durchsicht der vorgelegten Aufzeichnungen fest, dass entgegen der Ausführungen des Bf. in einigen Fällen Umsatzsteuer ausgewiesen und Material verrechnet worden sei.

In weiterer Folge führte das Finanzamt Oststeiermark bei HK eine abgabenbehördliche Prüfung durch. Mit dem Abgabepflichtigen HK konnte dabei vom Prüfer kein Kontakt aufgenommen werden. Laut Versicherungsdatenauszug ist dieser seit 1. Jänner 2003 fast ununterbrochen im Familienverband nichtselbständig tätig. Aufträge wurden ausschließlich vom Bf. selbst entgegen genommen; der Bf. trat nach außen als Unternehmer auf (Aktenvermerk des Prüfers vom 20. Oktober 2008).

Der Prüfer vertrat die Rechtsauffassung, das Unternehmen sei vom Bf. selbständig geführt worden, weshalb die Betriebsergebnisse ihm zuzurechnen und die betrieblichen Einkünfte des HK mit Null anzusetzen seien (siehe Bericht vom 20. Oktober 2008 über das Ergebnis der Außenprüfung).

Die Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer 2004 bis 2007 wurden vom Prüfer im Einvernehmen mit dem Bf. im Schätzungsweg unter Zugrundelegung der Arbeitsleistungen der Angestellten sowie des HK ermittelt (geschätzte Umsätze: 35.000,00 €, 50.000,00 €, 53.000,00 € und 44.000,00 €). Die Berufung gegen den an HK erlassenen Umsatzsteuerbescheid 2006 wurde zurückgenommen.

Der Rechtsansicht des Prüfers folgend, setzte das Finanzamt mit den Bescheiden vom 29. Oktober 2008 am Abgabenkonto des Bf. die Einkommensteuer für die Prüfungsjahre mit

jeweils 0,00 € und die Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2007 mit 7.000,00 €, 10.000,00 €, 10.600,00 € bzw. 8.800,00 € fest.

Mit dem Bescheid vom 22. Dezember 2008 leitete das Finanzamt Oststeiermark als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Bf. ein Finanzstrafverfahren nach § 33 Abs. 1 FinStrG ein, weil der Verdacht bestehe, er habe vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gemäß § 119 BAO wegen Nichterklären von Umsätzen in den Jahren 2004 bis 2007 eine Verkürzung an Umsatzsteuer in der Höhe von 36.400,00 € bewirkt.

In der Begründung wurde zur objektiven Tatseite auf die Feststellungen des Prüfers verwiesen. Auf Grund dieser Feststellungen müsse angenommen werden, dass der Bf. bedingt vorsätzlich eine Verkürzung der Abgaben bewirkt habe.

In der gegen diesen Bescheid vom Bf. eingebrachten Beschwerde wird vorgebracht, „sie“ seien bis zum Jahr 2007 von der Bezahlung der Umsatzsteuer befreit gewesen. Erst durch die Abgabe der Steuererklärung 2004 sei die Grenze geringfügig (30.000,00 €) überschritten worden, weshalb eine Nachzahlung verfügt wurde, gegen die „sie“ berufen hätten.

Die Steuererklärungen 2005 bis 2007 seien sehr wohl abgegeben worden und erst daraufhin sei eine Prüfung von Seiten des Finanzamtes durchgeführt worden.

Der Bf. habe nie vorsätzlich seine abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt, weshalb er gegen diesen Bescheid das Rechtsmittel der Beschwerde erhebe.

### ***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.

Die Beantwortung der Frage, ob der Bf. das ihm zur Last gelegte Finanzvergehen tatsächlich begangen hat oder nicht, ist jedenfalls dem Ergebnis des Untersuchungsverfahrens nach den §§ 115 leg. cit. vorbehalten (vgl. die ständige Rechtsprechung des VwGH, etwa die Erkenntnisse vom 24.9.2007, 2007/15/0094, und vom 28.11.2007, 2007/15/0228).

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

*Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder in Folge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist nicht festgesetzt werden konnten.*

Dem Finanzamt war bis zur abgabenbehördlichen Prüfung im August 2008 nicht bekannt, dass Abgabepflichtiger in den Prüfungsjahren 2004 bis 2007 nicht der vom Bf. vorgeschobene Sohn HK, der als nichtselbständiger Arbeitnehmer im Unternehmen seines Vaters angemeldet war, sondern der Bf. selbst war. Die Feststellung des Prüfers, wonach diesem (allein) die

Betriebsergebnisse zuzurechnen sind, wird in der Beschwerde nicht bestritten. Der Bf. kommt daher grundsätzlich als (unmittelbarer) Täter des ihm angelasteten Finanzvergehens in Betracht.

Im vorliegenden Fall hat der Bf. in den Prüfungsjahren keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben. Nach der Aktenlage wurden auch Umsatzsteuerjahreserklärungen bis zum Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (jeweils 30. April des Folgemonats) entgegen den Ausführungen in der Beschwerde weder vom Bf. noch von seinem Sohn eingebracht.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH 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.

Tathandlung einer Hinterziehung der Jahresumsatzsteuer kann auch die Unterlassung der Einbringung der Umsatzsteuerjahreserklärung sein, wobei für die Verwirklichung des Tatbestandes nicht entscheidend ist, ob ein Steuerpflichtiger aktenmäßig beim zuständigen Finanzamt erfasst oder der Abgabeananspruch dem Grunde nach bekannt ist (siehe dazu VwGH 28.5.2008, 2008/15/0011).

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG besteht daher im vorliegenden Fall in objektiver Hinsicht der Verdacht, der Bf. habe unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Nichtabgabe der Umsatzsteuererklärungen 2004 bis 2007 eine Verkürzung von Umsatzsteuer bewirkt.

Diese rechtliche Beurteilung gilt auch für das Jahr 2006, in dem die Besteuerungsgrundlagen vom Finanzamt geschätzt wurden (Umsatzsteuerbescheid vom 20. März 2008, der überdies an HK und nicht an den Bf. erging). Der Umstand allein, dass zu einem späteren Zeitpunkt eine Veranlagung auf Grund einer Schätzung durchgeführt wird, vermag an der durch die Unterlassung der Einbringung der Abgabenerklärung eingetretenen Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, die eine Abgabenverkürzung bewirkte, nichts zu ändern (vgl. dazu das oben zitierte VwGH-Erkenntnis vom 28.5.2008, 2008/15/0011, sowie das Erkenntnis vom 15.12.1993, 93/13/0055).

Die Einwendungen des Bf., „sie“ seien bis zum Jahr 2007 von der Bezahlung der Umsatzsteuer befreit gewesen, erst durch die Abgabe der Steuererklärung 2004 sei die Grenze geringfügig (30.000,00 €) überschritten worden, richten sich gegen die Höhe der vom Prüfer vorgenommenen Schätzung der Besteuerungsgrundlagen.

Nach den Feststellungen des Prüfers wurden infolge der Nichtabgabe von Umsatzsteuererklärungen strafrechtlich relevante Umsatz- und Erlöszuschätzungen vorgenommen. Werden Umsätze bzw. Einnahmen während eines Jahres nicht erfasst, so liegen Tatsachen vor, die nach der allgemeinen Lebenserfahrung den Schluss nahe legen, der Abgabepflichtige habe vorsätzlich eine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verletzt.

Gegen die Schätzung des Umsatzes in den Prüfungsjahren durch den Prüfer auf Grundlage der (nachweislich erbrachten) Arbeitsleistungen der Dienstnehmer wird in der Beschwerde substantiell nichts vorgebracht. Im Zuge der Prüfung wurden die Bemessungsgrundlagen einvernehmlich mit dem Bf. ermittelt; die nicht näher begründete Behauptung in der Beschwerde, von der Verpflichtung zur Entrichtung der Umsatzsteuer befreit gewesen zu sein, kann den auf Grund der Sachlage und der nachvollziehbaren Schätzung des Prüfers begründeten Verdacht der Verkürzung von Umsatzsteuer nicht entkräften. Darüberhinaus wurde vom Bf., wie der Prüfer festgestellt hat, in einigen Rechnungen Umsatzsteuer ausgewiesen, weshalb die Umsatzsteuer in diesen Fällen bereits auf Grund Rechnungslegung geschuldet wurde (§ 11 Abs. 12 UStG 1994).

Auch Schätzungen stellen im Finanzstrafverfahren eine tragfähige Entscheidungsgrundlage dar (VwGH 21.3.2002, 2002/16/0060). Verstöße gegen die Abgabengesetze dürfen nicht allein deshalb ungeahndet bleiben, weil ein Abgabepflichtiger Aufzeichnungen nicht führt oder vorhandene Aufzeichnungen vernichtet und die Ermittlung der Steuerungsgrundlagen daher mittels Schätzung erfolgen muss. Es liegt in der Natur der Sache, dass es bei Schätzungen zu Ungenauigkeiten – diese können zu Gunsten oder zu Lasten der Abgabenbehörde gehen - kommt.

Allerdings trifft im Finanzstrafverfahren die Finanzstrafbehörde die Beweislast für die Richtigkeit der Schätzung in dem Sinn, dass der geschätzte Betrag mit der Wirklichkeit solcherart übereinstimmt, dass die Verantwortung des Beschuldigten – auch hinsichtlich der Höhe der Verkürzung – so unwahrscheinlich ist, dass ihre Richtigkeit nach menschlichem Ermessen ausgeschlossen werden kann (VwGH 22.2.1996, 93/15/0194).

Die Prüfung, ob die vorliegende, den Anforderungen für das Vorliegen eines begründeten Verdachts genügende abgabenrechtliche Schätzung auch den Kriterien einer Schätzung im Finanzstrafverfahren entspricht, ist ebenso wie die Ermittlung der genauen Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages nicht in diesem Verfahren, sondern im anschließenden Untersuchungsverfahren von der Finanzstrafbehörde erster Instanz zu klären.

*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.*

Zur subjektiven Tatseite des Finanzvergehens nach § 33 Abs. 1 FinStrG genügt es zu prüfen, ob der Verdacht, der Bf. könne eine Abgabenverkürzung in Kauf genommen haben, begründet ist. Dazu ist zu bemerken, dass in Unternehmerkreisen allgemein bekannt ist, dass Grundaufzeichnungen zu führen sind und Lieferungen und sonstige Leistungen eines Unternehmers der Umsatzsteuer unterliegen; hierbei handelt es sich um Bestimmungen, die kein steuerliches Spezialwissen voraussetzen. Schon auf Grund des Umstandes, dass gravierende buchhalterische Mängel festgestellt wurden und trotz ausgewiesener Umsatzsteuer in einigen Rechnungen über mehrere Jahre hinweg keine Umsatzsteuerjahreserklärungen eingereicht wurden, bestehen nach Ansicht der Beschwerdebehörde hinreichende Verdachtsmomente, dass der Bf. jedenfalls bedingt vorsätzlich Umsätze nicht erklärt hat. Ergänzend ist festzuhalten, dass die Höhe des verkürzten Betrages nicht vom Vorsatz umfasst sein muss.

Zusammenfassend liegen somit hinreichende Verdachtsmomente vor, dass der Bf. das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG in objektiver und in subjektiver Hinsicht verwirklicht hat.

Wie bereits ausgeführt, ist im Rahmen des gegenständlichen Verfahrens lediglich zu prüfen, ob ein *begründeter Tatverdacht* der Abgabenhinterziehung in objektiver und subjektiver Hinsicht im Zeitpunkt der Entscheidungsfällung besteht. Die endgültige Sachverhaltsklärung und abschließende rechtliche Beurteilung sind dem Untersuchungsverfahren und der abschließenden Entscheidung (Strafverfügung, Erkenntnis, Einstellungsbescheid) vorbehalten (siehe z.B. VwGH 26.1.1995, 94/16/0226). Ob und in welchem Umfang der Bf. das ihm zur Last gelegte Finanzvergehen tatsächlich begangen hat, bleibt daher jedenfalls dem Ergebnis des Untersuchungsverfahrens gemäß §§ 114 ff FinStrG vorbehalten, an dessen Ende ein Schuldspruch oder die Einstellung des Verfahrens zu stehen hat (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 18.1.1994, 93/14/0020 und die dort zitierten Vorerkenntnisse).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 24. April 2009