



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Finanzstrafsenat 1

GZ. FSRV/0018-I/05

Beschwerdeentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, Mag. Peter Maurer, in der Finanzstrafsache gegen Bf., vertreten durch Dr. Waldner, JWP Jenewein, Waldner und Partner Wirtschaftsprüfung + Steuerberatung GmbH & Co KEG, 6020 Innsbruck, Franz-Fischer-Straße 7, über die Beschwerde des Beschuldigten vom 30. Mai 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) vom 29. April 2005, SN X2,

zu Recht erkannt:

- I. Soweit sich die Beschwerde gegen den Tatvorwurf hinsichtlich der Zeiträume 1993 bis 1995 richtet, wird sie als unzulässig zurückgewiesen.
- II. Hinsichtlich der Zeiträume 1996 und 1997 wird der Beschwerde Folge gegeben und der angefochtene Einleitungsbescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 8. Oktober 1997, Straflistennummer X1, hat das Finanzamt Innsbruck als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser im Bereich des Finanzamtes Innsbruck als Geschäftsführer der Fa. ABC-KG

a) fortgesetzt vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlich gebotenen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Einkommensteuer für die Jahre 1994 und 1995 in der Höhe von S 619.854,00 (entspricht € 45.046,55) und an Umsatzsteuer für die Jahre 1993, 1994 und 1995 in Höhe von S 252.500,00 (entspricht € 18.349,89) bewirkt habe,

indem Erlöse aus Nächtigungen nicht oder nicht vollständig erfasst wurden seien,
b) fortgesetzt vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zu Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen ab 1. Dezember 1995 bis laufend eine Verkürzung an Umsatzsteuer in vorerst unbekannter Höhe bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe. Er habe hiemit zu a) ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG und zu b) ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen. Dieser Bescheid ist unbekämpft in Rechtskraft erwachsen.

Mit "modifiziertem" Bescheid vom 29. April 2005, SN X2, hat das Finanzamt Innsbruck als Finanzstrafbehörde erster Instanz dem Beschwerdeführer zur Last gelegt, es bestehe der Verdacht, dass dieser als verantwortlicher Geschäftsführer der Fa. ABC-KG im Bereich des Finanzamtes Innsbruck vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlich gebotenen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung an Umsatzsteuer für die Jahre 1993-1997 in Höhe von € 16.891,93 und an Einkommensteuer für die Jahre 1994-1997 in Höhe von € 53.839,23 bewirkt habe, indem Einnahmen nicht erklärt worden seien. Er habe hiemit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen.

Gegen diesen zuletzt angeführten Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 30. Mai 2005, in welcher vorgebracht wurde, es sei bereits Verjährung eingetreten.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

I.) Zu den Zeiträumen 1993 bis 1995:

Nur der Verständigung von der Einleitung des Finanzstrafverfahrens wegen einer bestimmten Handlung kommt normative Wirkung zu. Wird hingegen im Zuge eines bereits eingeleiteten Finanzstrafverfahrens auf Grund neuer Erkenntnisse während des Untersuchungsverfahrens der Betrag an Abgaben, auf die sich bereits der Einleitungsbescheid bezogen hat, konkretisiert bzw. der Höhe nach erweitert, so entfaltet eine solche Verständigung keine Rechtswirkungen in Bezug auf die Durchbrechung des Bankgeheimnisses, weil diese Rechtswirkungen bereits mit der vorangegangenen Einleitung des Finanzstrafverfahrens eingetreten sind und begrifflich kein weiteres Mal eintreten können (VwGH 2.8.1995, 95/13/0172, mit Hinweis auf VwGH 20.10.1993, 90/13/0289).

Am 8. Oktober 1997 erging zur Straflistennummer X1 der Bescheid des Finanzamtes Innsbruck als Finanzstrafbehörde I. Instanz über die Einleitung des Finanzstrafverfahrens gegen den Beschwerdeführer (unter anderem) wegen § 33 Abs. 1 FinStrG hinsichtlich der Umsatzsteuer 1993 bis 1995 und der Einkommensteuer für 1994 und 1995. Dieser Bescheid ist unbekämpft in Rechtskraft erwachsen. Die nunmehr angefochtene Erledigung des Finanzamtes Innsbruck als Finanzstrafbehörde I. Instanz, aus der sich für diese Zeiträume und Abgabenarten lediglich Änderungen der strafbestimmenden Wertbeträge ergeben, kann daher

hinsichtlich der Zeiträume 1993 bis 1995 keine normative Wirkung entfalten, weil diese bereits durch den angeführten Bescheid vom 8. Oktober 1997 herbeigeführt worden waren. Die Beschwerde war daher in diesem Umfang zurückzuweisen.

II.) Zu den Zeiträumen 1996 und 1997:

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde I. 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 z.B. aus eigener Wahrnehmung vom Verdacht eines Finanzvergehens Kenntnis erlangt. Ergibt diese Prüfung, dass die Durchführung des Strafverfahrens nicht in die Zuständigkeit des Gerichtes fällt, so hat die Finanzstrafbehörde das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren einzuleiten. Gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG ist die Einleitung des Strafverfahrens aktenkundig zu machen und der Verdächtige von der Einleitung unter Bekanntgabe der ihm zur Last gelegten Tat sowie der in Betracht kommenden Strafbestimmung zu verständigen (§ 83 Abs. 2 FinStrG).

Aus dem Vorgesagten ergibt sich, dass anlässlich der Einleitung des Finanzstrafverfahrens keine endgültigen Lösungen, sondern nur Entscheidungen im Verdachtsbereich zu treffen sind. Die endgültige Sachverhaltsklärung und abschließende rechtliche Beurteilung sind vielmehr dem Untersuchungsverfahren und der abschließenden Entscheidung (Strafverfügung, Erkenntnis, Einstellungsbescheid) vorbehalten (siehe z.B. VwGH 26.1.1995, 94/16/0226).

Hinsichtlich des Begriffes Verdacht hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass ein Verdacht nur aufgrund von Schlussfolgerungen aus Tatsachen entstehen kann. Ein Verdacht bestehe sohin, wenn hinreichende tatsächliche Anhaltspunkte die Annahme der Wahrscheinlichkeit des Vorliegens von bestimmten Umständen rechtfertigen (VwGH 25.5.1992, 92/15/0061).

Der Beschwerdeführer ist geschäftsführender Gesellschafter bei der ABC-KG und er ist dort für die abgabenrechtlichen Belange verantwortlich. Diese Gesellschaft betrieb im gegenständlichen Zeitraum das A-Hotel sowie die Häuser B-Hotel und C-Hotel und das Appartementhaus D-Hotel, alle in XY.

Bei der ABC-KG wurde zu AB-Nr. Y eine Buch- und Betriebsprüfung durchgeführt. Die Prüfung wurde hinsichtlich der Umsatzsteuer 1993-1995 (Umsatzsteuernachschau 1. Jänner 1995 bis laufend), der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung 1993-1995 und der Gewerbesteuer 1993 auf der Rechtsgrundlage der §§ 144 Abs. 1, 147 Abs. 1 BAO am 21. Oktober 1996 begonnen. Soweit aus dem Arbeitsbogen ersichtlich ist, erfolgte am 3. April 1997 eine Ausdehnung des Prüfungsauftrages auf die Umsatzsteuer 1996 und 1997 sowie die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 1996 und 1997. Am selben Tag erfolgte eine Änderung der Rechtsgrundlage der Prüfung (bzw. Nachschau) auf § 99 Abs. 2 FinStrG.

Diese Ausdehnung und die Änderung der Rechtsgrundlage wurden dem Beschwerdeführer am 15. April 1997 bekannt gegeben.

Bei dieser Prüfung wurde die Buchführung der ABC-KG wegen formeller und materieller Mängel als nicht ordnungsgemäß anerkannt, weshalb der Verlustvortrag für 1996 versagt wurde. Aufgrund ungeklärter Vermögenszuwächse bzw. nicht aufklärbarer Mittelherkunft von Geldbewegungen auf den diversen Sparbüchern und Wertpapierkonten des Beschwerdeführers erfolgte eine Umsatz- und Gewinnzurechnung für 1996 von S 404.000,00 (entspricht € 29.359,83) und für 1997 von S 521.000,00 (entspricht € 37.862,55).

Unter Berücksichtigung der Mehrsteuern ergaben sich aus diesen Feststellungen Nachforderungen an Umsatzsteuer für 1996 von S 41.502,00 und für 1997 von S 54.938,00 sowie an Einkommensteuer für 1996 von S 312.063,77 und für 1997 von S 207.199,84, insgesamt somit von S 615.703,61 (entspricht € 44.744,93).

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

Aufgrund obiger Feststellungen besteht auch nach Ansicht der Beschwerdebehörde der Verdacht, dass der Beschwerdeführer hinsichtlich der Zeiträume 1996 und 1997 den objektiven Tatbestand des § 33 Abs. 1 FinStrG verwirklicht hat. Das in der Rechtfertigung vom 30. Mai 2005 erstattete Vorbringen des Beschwerdeführers zur Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages wird in einem allenfalls von der Finanzstrafbehörde I. Instanz noch abzuführenden Untersuchungsverfahren zu würdigen sein.

Die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG erfordert vorsätzliches Handeln. 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.

Im Spruch des angefochtenen Bescheides wurde dem Beschwerdeführer vorgeworfen, er habe vorsätzlich gehandelt. Dieser Verdacht wurde von Vorinstanz nicht begründet. Die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat im Rechtsmittelverfahren eine eigenständige Beurteilung der Sach- und Rechtslage vorzunehmen. Eine den angefochtenen Bescheid bestätigende Rechtsmittelentscheidung darf nur dann ergehen, wenn die der Rechtsmittelinstanz vorliegende Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der Rechtsmittelerledigung im Ergebnis keine anders lautende Entscheidung erfordert (vgl. dazu VwGH 2.8.1995, 94/13/0282). Unter Berücksichtigung dieser Voraussetzungen ist zur Frage, ob hinreichende Verdachtsmomente dahingehend vorliegen, dass der Beschwerdeführer vorsätzlich gehandelt habe, Folgendes zu bemerken:

Hinsichtlich der Zeiträume 1996 und 1997 wurde die Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG am 3. April 1997 begonnen. In der Folge wurde unter Einbeziehung der Prüfungsabteilung Strafsachen (dortige Auftragsbuch-Nr. Z) und der Systemprüfung eine intensive Prüfungstätigkeit entfaltet. So erging im Zuge der Prüfung bzw. des eingeleiteten Finanzstrafverfahrens am 9. Oktober 1997 ein Hausdurchsuchungsbefehl gemäß § 93 Abs. 1 FinStrG, mit welchem der Vorsitzende des Spruchsenates I als Organ des Finanzamtes Innsbruck als Finanzstraßbehörde I. Instanz anordnete, die Wohn- und sonstigen zum Hauswesen gehörenden Räumlichkeiten sowie die Wirtschafts-, Gewerbe- oder Betriebsräume (der Firma ABC-KG) des Beschwerdeführers nach für das gegenständliche Finanzstrafverfahren relevanten Unterlagen für den Zeitraum 1993 bis laufend zu durchsuchen und aufgefundene Gegenstände gegebenenfalls zu beschlagnahmen. Mit Bescheiden gemäß § 93 Abs. 1 FinStrG jeweils vom 9. Oktober 1997 wurde angeordnet, sämtliche für das Finanzstrafverfahren relevanten Unterlagen für den Zeitraum ab 1. Dezember 1992 (Wirtschaftsjahr 1993), die sich auf den Beschwerdeführer bzw. die Firma ABC-KG beziehen, bei der A-Bank und der B-Bank, offen zu legen und den erhebenden Beamten Auskünfte zu erteilen und Einsicht zu gewähren, wobei näher bezeichnete Unterlagen in Beschlag zu nehmen waren. Mit Auskunftersuchen gemäß § 99 Abs. 1 FinStrG jeweils vom 6. November 1997 wurden die B-Bank, die C-Bank, die D-Bank, die E-Bank und die F-Bank ersucht, den einschreitenden Beamten näher umschriebene Auskünfte zu erteilen und Einsicht zu gewähren. Weiters ergingen am 24. November 1997 und am 19. Jänner 1998 Rechtshilfeersuchen an die Staatsanwaltschaft beim Landgericht München II. Schließlich ergingen verschiedene Amtshilfeersuchen sowie Auskunftersuchen und es wurden diverse Zeugeneinvernahmen durchgeführt. Wie aus zahlreichen im Arbeitsbogen erliegenden Protokollen, Aktenvermerken und wechselseitigen Schreiben ersichtlich ist, bestand seitens des Prüfers laufend Kontakt mit dem Beschwerdeführer bzw. seinem steuerlichen Vertreter, sodass der Beschwerdeführer über die behördlichen Maßnahmen informiert war. Dies ergibt sich beispielsweise auch aus der Beschwerde vom 15. Oktober 1997 gegen den Hausdurchsuchungsbefehl vom 9. Oktober 1997 oder aus dem Antrag vom 5. Februar 1998 auf Rückgabe der beschlagnahmten Bankunterlagen. Dem Beschwerdeführer war auch bekannt, dass im Zuge der Prüfung auch Kalkulationen durchgeführt wurden.

Die dem Beschwerdeführer vorgeworfene Tathandlung besteht darin, dass er in den Umsatzsteuererklärungen sowie in den Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für 1996 und 1997 die abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt hat. Nun hat der Beschwerdeführer diese Erklärungen für 1996 am 2. Februar 1998 und jene für 1997 am 12. Oktober 1998 beim Finanzamt Innsbruck eingereicht. Zu diesen Zeitpunkten sind vom Finanzamt Innsbruck – auch für die Zeiträume 1996 und 1997 – bereits umfangreiche Prüfungsmaßnahmen gesetzt worden, was dem Beschwerdeführer auch bekannt war.

Der Beschwerdeführer wusste demnach, dass die von ihm bekannt gegebenen Bemessungsgrundlagen für die Umsatz- und Einkommensteuer für 1996 und 1997 im Zuge der anhängigen Prüfung einer eingehenden Überprüfung unterzogen werden bzw. die Buchhaltungsunterlagen bereits überprüft wurden und dass die Abgabenbescheide auf Grundlage der im Zuge der Prüfung getroffenen Feststellungen ergehen werden. Es kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass der Beschwerdeführer es ernstlich für möglich gehalten habe, dass durch die während der Prüfung eingereichten Abgabenerklärungen eine Abgabenverkürzung bewirkt werde, zumal auch bereits Feststellungen hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung getroffen wurden und der Beschwerdeführer davon auszugehen hatte, dass die Bemessungsgrundlagen durch eine Schätzung im Sinne des § 184 BAO ermittelt werden. Derartige Schätzungen lassen erfahrungsgemäß in der Regel kein den Steuerpflichtigen begünstigendes Ergebnis erwarten (OGH 9.3.1983, 10 Os 19/83, und 26.1.1994, 13 Os 176/93).

Nach Ansicht der Beschwerdebehörde bestehen damit keine hinreichenden Anhaltspunkte, dass der Beschwerdeführer durch die Abgabe unrichtiger Steuererklärungen für 1996 und 1997 – während der laufenden Betriebsprüfung – vorsätzlich eine Abgabenverkürzung bewirkt bzw. zu bewirken versucht hat.

Im Ergebnis war daher der Beschwerde Folge zu geben und der angefochtene Bescheid – soweit er die Zeiträume 1996 und 1997 betrifft – aufzuheben.

Die Frage, ob der Beschwerdeführer allenfalls fahrlässig gehandelt und hinsichtlich der Zeiträume 1996 und 1997 den Tatbestand des § 34 Abs. 1 FinStrG verwirklicht hat, ist nicht Gegenstand dieser Rechtsmittelentscheidung.

Zum Beschwerdevorbringen ist zu bemerken, dass gemäß § 31 Abs. 1 FinStrG die Strafbarkeit eines Finanzvergehens durch Verjährung erlischt. Die Verjährungsfrist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit aufhört. Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, so beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt zu laufen. Sie beginnt aber nie früher zu laufen als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe, gegen die sich die Straftat richtet. Gemäß § 31 Abs. 2 FinStrG beträgt die Verjährungsfrist für Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 drei Jahre, für andere Finanzordnungswidrigkeiten ein Jahr, für die übrigen Finanzvergehen fünf Jahre. Begeht der Täter während der Verjährungsfrist neuerlich ein Finanzvergehen, so tritt gemäß § 31 Abs. 3 FinStrG die Verjährung nicht ein, bevor auch für diese Tat die Verjährungsfrist abgelaufen ist. Dies gilt nicht für fahrlässig begangene Finanzvergehen und für Finanzvergehen, auf die § 25 anzuwenden ist. Gemäß § 31 Abs. 4 lit. b FinStrG wird in die Verjährungsfrist die Zeit, während der wegen der Tat gegen den Täter ein Strafverfahren bei Gericht oder bei einer Finanzstrafbehörde anhängig ist, nicht eingerechnet.

Der Beschwerdeführer hat die hier relevanten Abgabenerklärungen für 1996 am 2. Februar 1998 und jene für 1997 am 12. Oktober 1998 beim Finanzamt Innsbruck eingereicht. Auf-

grund dieser Erklärungen ergingen der (vorläufige) Umsatzsteuerbescheid für 1996 vom 10. März 1998 und der Einkommensteuerbescheid für 1996 vom 9. März 1998 sowie der (vorläufige) Umsatzsteuerbescheid für 1997 vom 21. Jänner 1999 und der Einkommensteuerbescheid für 1997 vom 10. November 1998. Da dem Beschwerdeführer – wie oben dargestellt – allenfalls fahrlässiges Handeln vorgeworfen werden kann, begann im Hinblick auf die Bestimmung des § 31 Abs. 3, 2. Satz FinStrG die Verjährungsfrist für die einzelnen Abgabenarten und Zeiträume jeweils mit der Zustellung der angeführten Bescheide zu laufen, hinsichtlich derer der Verdacht besteht, dass mit ihnen eine niedrigere als die gesetzmäßige Abgabe vorgeschrieben wurde.

Zur Fortlaufhemmung des § 31 Abs. 4 lit. b FinStrG ist zu bemerken, dass das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren mit der ersten Verfolgungshandlung im Sinne des § 14 Abs. 3 FinStrG anhängig wird; die förmliche Einleitung des Finanzstrafverfahrens ist für die Frage der Anhängigkeit im Sinne des § 31 Abs. 4 lit. b FinStrG ohne rechtliches Gewicht (vgl. VwGH 26.6.1997, 96/16/0209). Eine Prüfung nach § 99 Abs. 2 FinStrG stellt eine Verfolgungshandlung im Sinne des § 14 Abs. 3 FinStrG dar. Nun wurde im vorliegenden Fall hinsichtlich der Zeiträume 1996 und 1997 am 3. April 1997 eine derartige Prüfung begonnen und in der Folge weitere behördliche Akte gesetzt (Hausdurchsuchungen, Auskunftersuchen etc), die für sich wiederum Verfolgungshandlungen darstellen. Das Finanzstrafverfahren war daher nicht erst mit dem hier angefochtenen Bescheid, sondern bereits mit dem Beginn der Prüfung nach § 99 Abs. 2 FinStrG anhängig. Seit diesem Zeitpunkt ist der Fortlauf der Verjährung gehemmt, so dass die Verjährungsfrist nach § 31 Abs. 2 FinStrG noch nicht abgelaufen ist.

Auch die 10jährige Verjährungsfrist nach § 31 Abs. 5 FinStrG ist hinsichtlich der gegenständlichen Zeiträume 1996 und 1997 noch nicht abgelaufen.

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass nicht ausgeschlossen werden kann, dass ein allenfalls vom Beschwerdeführer begangenes (fahrlässiges) Finanzvergehen noch nicht verjährt ist, so dass der Verjährungseinrede im vorliegenden Fall nicht zu folgen war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 26. Juli 2005