



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Finanzstrafsenat 3

GZ. FSRV/0161-W/06

## Beschwerdeentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 3, HR Dr. Michaela Schmutzer, in der Finanzstrafsache gegen R.A., vertreten durch Gruber Wirtschaftstreuhand GesmbH, 3393 Zelking/Melk, Gassen 2, über die Beschwerde des Beschuldigten vom 22. November 2006 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 13. November 2006, SN 1,

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben und der bekämpfte Einleitungsbescheid aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 13. November 2006 hat das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführerin (Bf.) zur SN 1 ein Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser im Amtsbereich des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Einbringung unrichtiger Abgabenerklärungen für die Jahre 1999 bis 2001 (unberechtigter Vorsteuerabzug laut Tz 15, Erklärung von Privataufwand als Betriebsausgaben lt. Tz 17 und 18 und unrichtige Erklärung von Reisekosten lt. Tz 20 des Betriebsprüfungsberichtes vom 20.7.2004) eine Abgabenverkürzung in noch festzustellender Höhe zu bewirken versucht und hiermit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 i. V. mit § 13 FinStrG begangen hat.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte, fälschlich als Berufung bezeichnete Beschwerde des Beschuldigten vom 22. November 2006, in welcher zunächst vorgebracht wurde, dass die Feststellungen der Betriebsprüfung mit Berufung bekämpft worden seien.

Der Einleitungsbescheid beziehe sich auf diese mit Bericht vom 20. Juli 2004 abgeschlossene Prüfung, wonach sich ein Zeitraum von 2 Jahren und 4 Monaten zwischen Prüfungsabschluss und Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ergebe, der als unzureichende Rechtssicherheit für den Bf. zu bezeichnen sei. Der Bescheid enthalte zudem keine Begründung hinsichtlich der Verdachtsmomente in Richtung einer vorsätzlichen Abgabenverkürzung nach § 33 FinStrG.

Im Untersuchungsverfahren sei dem Bf. nach § 115 FinStrG Gelegenheit zu geben, seine Rechte und rechtlichen Interessen geltend zu machen, die sei nicht erfolgt, der Zusatz „3. Es wird Ihnen zu gegebener Zeit Gelegenheit zur Rechtfertigung gegeben werden“ ermögliche dies nicht. Zudem werde um Bekanntgabe der fehlenden Punkte 1 und 2 ersucht.

Die korrekte Berufsbezeichnung des Bf. sei zudem Baumeister und nicht planender Baumeister.

Zu den Mängeln des Bescheides werde weiteres vorgebracht, dass eine Einleitung eines Finanzstrafverfahrens nach dem FinStrG nur gemäß § 82 Abs. 1 i. V. § 83 FinStrG erfolgen könne und nicht wie im Bescheid unzureichend ausgeführt sei, auf Basis des § 83 Abs. 1 FinStrG.

Der behauptete Tatbestand des § 33 Abs.1 FinStrG setze eine vorsätzliche, also absichtliche und wissentliche Pflichtverletzung seitens des Bf. voraus – dass Wissen und Wollen von Pflichtverletzungen solle also aus den o. a. Punkten des Betriebsprüfungsberichtes abgeleitet werden.

TZ 15 des Betriebsprüfungsberichtes behandle Zahlungen an Baufirmen mit Vorsteuerabzug, TZ 17 einen strittigen Privatanteil an einem Chrysler Voyager, die strittige betriebliche Zugehörigkeit eines Opel Astra und eines Skoda Fabia, TZ 18 die Unterlassung der Berücksichtigung eines Privatanteiles bei Beheizung, Wasser und Strom, nicht anerkannte Anwaltskosten und Werbeaufwand und TZ 20 strittige Reisekosten und Tagesdiäten.

Die Feststellungen der Betriebsprüfung seien mit Berufung vom 24. August 2004 bekämpft worden, das Verfahren sei noch beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig.

Die Annahme des Verkürzungsvorsatzes werde bestritten, eine Nichterfassung von Privatanteilen könne auch irrtümlich erfolgen.

Voraus die Behörde betreffend die Zahlungen an Baufirmen einen Verkürzungsvorsatz ableite, sei dem Bf. nicht nachvollziehbar, zu den dazu vorsorglich getroffenen Vorsichtsmaßnahmen werde auf die Begründung zu Berufung und den Erkenntnissen folgend dem Urteil des EUGH

vom 6.7.2006, Rs. Axel Kittel, C-439/04 zum Erfordernis der Wissentlichkeit von Steuerbetrügereien anhand objektiver Kriterien verwiesen.

Die bloße Tatsache, dass beauftragte Subunternehmer möglicherweise gesetzwidrige Geschäfte geführt haben, rechtfertigt nicht die Annahme, dass der Bf. davon Kenntnis gehabt habe, zumal die Subunternehmer formal existent gewesen seien.

Die Leistungserbringung sei im Rahmen der Betriebsprüfung nicht bestritten worden, der Bf. habe sich durch Beschaffung von Unbedenklichkeitsbescheinigungen und Anmeldungen bei der GKK davon überzeugt es mit einem ordnungsgemäßen Unternehmer zu tun zu haben.

Es werden daher der Antrag auf Aufhebung des Einleitungsbescheides und nach § 194 c FinStrG auf Löschung der unzulässig aufgenommenen Daten aus dem Finanzstrafregister, der Antrag auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung bzw. Aussetzung der Einhebung gem. § 212 a BAO der noch nicht festgestellten strafbestimmenden Wertbeträge und deren Rechtsfolgen laut den Bestimmungen des FinStrG und der Antrag auf Akteneinsicht nach § 79 FinStrG gestellt.

### ***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

*Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich einer 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 Absatz 1 oder 2 bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabeananspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist nicht festgesetzt werden konnten.*

*Gemäß § 13 Abs. 1 FinStrG gelten die Strafdrohungen für vorsätzliche Finanzvergehen nicht nur für die vollendete Tat, sondern auch für den Versuch und für jede Beteiligung an einem Versuch.*

*Nach § 13 Abs. 2 FinStrG ist die Tat versucht, sobald der Täter seinen Entschluss, sie auszuführen oder einen anderen dazu zu bestimmen durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt.*

*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.*

Die Finanzstrafbehörde erster Instanz nahm die Feststellungen der Betriebsprüfung, die im Bericht vom 20. Juli 2004 dokumentiert sind, zum Anlass um gegen den Bf. ein Finanzstrafverfahren einzuleiten.

*Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr gemäß §§ 80 oder 81 zukommenden Verständigungen und Mitteilungen darauf zu prüfen, ob genügend 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.*

*Gemäß § 82 Abs. 1 in Verbindung mit § 83 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz, sofern genügend Verdachtsgründe für die Einleitung wegen eines Finanzvergehens gegeben sind, das Finanzstrafverfahren einzuleiten.*

*Gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG ist die Einleitung des Strafverfahrens aktenkundig zu machen.*

Im Falle eines Tatverdachtes einer vorsätzlichen Abgabenverkürzung erfolgt die „Aktenkundigmachung“ durch die Erlassung eines rechtsmittelfähigen Einleitungsbescheides.

Nach ständiger 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 (s. Erk. vom 8.2.1990, Zl. 89/16/0201, Erk. v. 5.3.1991, Zl. 90/14/0207 und Erk. v. 18.3.1991, Zl. 90/14/0260).

Geht es doch bei der Prüfung, ob tatsächlich genügend Verdachtsgründe gegeben sind, nicht darum, schon jetzt die Ergebnisse des förmlichen Untersuchungsverfahrens gleichsam vorwegzunehmen, sondern lediglich darum, ob die bisher der Finanzstrafbehörde bekannt gewordenen Umstände für einen Verdacht ausreichen oder nicht.

Entsprechend den Vorschriften nach den §§ 114 und 115 FinStrG über das Untersuchungsverfahren ist die Finanzstrafbehörde verpflichtet, den wahren Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln und dem Beschuldigten sowie den Nebenbeteiligten Gelegenheit zu geben, ihre Rechte und rechtlichen Interessen geltend zu machen.

Zu den Beschwerdepunkten ist im Einzelnen auszuführen:

Dem Einwand zwischen der Beendigung der abgabenbehördlichen Prüfung und der Einleitung liege ein die Rechtssicherheit des Bf. beeinträchtigender Zeitraum von 2 Jahren und 4 Monaten ist die Bestimmung des § 31 FinStrG entgegenzuhalten.

*Gemäß § 31 Abs. 1 FinStrG erlischt die Strafbarkeit eines Finanzvergehens durch Verjährung. Die Verjährungsfrist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten 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.*

*Abs. 2 Die Verjährungsfrist beträgt für Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 drei Jahre, für andere Finanzordnungswidrigkeiten ein Jahr, für die übrigen Finanzvergehen fünf Jahre.*

*Abs. 3 Begeht der Täter während der Verjährungsfrist neuerlich ein Finanzvergehen, so tritt 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.*

*Abs. 4 In die Verjährungsfrist werden nicht eingerechnet: a) die Zeit, während der nach einer gesetzlichen Vorschrift die Verfolgung nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden kann; b) die Zeit, während der wegen der Tat gegen den Täter ein Strafverfahren bei Gericht oder bei einer Finanzstrafbehörde anhängig ist; c) die Zeit, während der bezüglich des Finanzstrafverfahrens oder der mit diesem im Zusammenhang stehenden Abgaben- oder Monopolverfahren ein Verfahren beim Verfassungsgerichtshof oder beim Verwaltungsgerichtshof anhängig ist; d) die Probezeit nach § 90f Abs. 1 StPO sowie die Fristen zur Zahlung eines Geldbetrages samt allfälliger Schadensgutmachung und zur Erbringung gemeinnütziger Leistungen samt allfälligem Tatfolgenausgleich (§§ 90c Abs. 2 und 3, 90d Abs. 1 und 3 StPO).*

*Abs. 5 Bei Finanzvergehen, für deren Verfolgung die Finanzstrafbehörde zuständig ist, erlischt die Strafbarkeit jedenfalls, wenn seit dem Beginn der Verjährungsfrist zehn Jahre und gegebenenfalls die in Abs. 4 lit. c genannte Zeit verstrichen sind.*

Die Verfolgungsverjährungsfrist für Abgabenhinterziehungen beträgt demnach 5 Jahre, wobei sie bei einem Erfolgsdelikt mit Eintritt des Erfolges (Zustellung des unrichtigen Bescheides) beginnt.

Beim Versuch kommt es für den Beginn der Verfolgungsverjährungsfrist darauf an, wann die letzte zur Ausführung des Finanzvergehens führende Handlung abgeschlossen wurde. Bei veranlagten Abgaben ist das das Einreichen einer unrichtigen Abgabenerklärung bzw. die Unterlassung der Einreichung einer Abgabenerklärung zum gesetzlich vorgesehenen Abgabetermin.

Bei fortgesetzten Finanzvergehen beginnt die Verjährungsfrist mit dem Abschluss der letzten Teilhandlung zu laufen.

Die Jahreserklärungen für 1999, das erste den Gegenstand dieses Verfahrens bildende Jahr wurden am 17. April 2001 eingereicht und führten nicht zu einer Abgabensfestsetzung. Die Verjährungsfrist hat demnach am 17. April 2001 zu laufen begonnen, demnach wäre zur Wahrung eines Strafanspruches bis 17. April 2006 eine Verfolgungshandlung zu setzen gewesen. Nach Abs. 3 des § 31 FinStrG tritt jedoch, wenn innerhalb der Verjährungsfrist des Erstdeliktes ein weiteres Vergehen gesetzt wird, die Verjährung nicht ein bevor nicht auch für dieses Vergehen die Verjährungsfrist abgelaufen ist.

Die Jahreserklärungen 2000 wurden am 9. Mai 2001 und die Erklärungen 2001 am 19. Juni 2002 eingereicht und führten ebenfalls nicht zu einer Abgabensfestsetzung in der beantragten Höhe. Die Verfolgungsverjährung tritt demnach für Abgabenhinterziehungen an Umsatzsteuer oder Einkommensteuer 1999 bis 2001 am 19. Juni 2007 ein.

Es ist nach dem Finanzstrafgesetz daher nicht geboten unmittelbar nach Abschluss einer abgabenbehördlichen Prüfung bereits eine Verfolgungshandlung zu setzen, die

Finanzstrafbehörde erster Instanz war berechtigt im November 2006 einen Einleitungsbescheid zu erlassen.

Das Untersuchungsverfahren beginnt mit Einleitung des Finanzstrafverfahrens, wobei das Parteiengehör auch bereits im Beschwerdeverfahren gegen einen Einleitungsbescheid zu gewähren ist (VwGH 18.9.2003, 200215/0182). Es steht jedoch der Behörde offen wann innerhalb der absoluten Verjährungsfrist (§ 31 Abs. 5 FinStrG) sie welche Verfahrensschritte setzt. Der Vordruck für die bescheidmäßige Einleitung eines Finanzstrafverfahrens sieht demnach drei Möglichkeiten vor, 1. Ladung des Beschuldigten zu einer Befragung, 2. schriftliche Rechtfertigung bis zu einem von der Behörde zu bestimmenden Termin oder 3. gebräuchlich, wenn zunächst lediglich die Setzung einer Verfolgungshandlung intendiert ist und die Ergebnisse einer abgabenbehördlichen Prüfung oder des dazu laufenden Rechtsmittelverfahrens abgewartet werden, eben „Es wird Ihnen zu gegebener Zeit Gelegenheit zur Rechtfertigung gegeben werden“.

Demnach werden die Parteienrechte gewahrt, wenn dem Bf. zu einem späteren Zeitpunkt, jedenfalls aber vor einer das Verfahren abschließenden Entscheidung Gelegenheit geboten wird seine Position darzulegen.

Es widerspricht dem Konkretisierungsgebot eines Einleitungsbescheides nicht, die Höhe der dem Beschuldigten allenfalls vorzuwerfenden Abgabenverkürzungen dem Ergebnis des Untersuchungsverfahrens nach den §§ 114 f FinStrG vorzubehalten (VwGH 2.8.1995, 93/13/0167).

Nach § 83 Abs. 2 FinStrG ist der Beschuldigte jedoch über die ihm zur Last gelegte Tat und die in Betracht kommende Strafbestimmung zu verständigen.

Dies ist mit dem bekämpften Einleitungsbescheid nicht erfolgt. Festgehalten wird lediglich, dass vorsätzlich durch die Einreichung unrichtiger Abgabenerklärungen für die Jahre 1999 bis 2001 Abgabenverkürzungen in noch festzustellender Höhe zu bewirken versucht wurden.

Die konkrete Tat einer Steuerhinterziehung besteht jedoch in der Verkürzung einer bestimmten Abgabe.

Aus den in der Klammer angeführten Hinweisen vermag zwar ein steuerrechtlich vor gebildeter Mensch abzuleiten, dass es sich um Umsatzsteuer und Einkommensteuerverkürzungen handeln müsse, eine konkrete Tathandlung im Sinne des Versuches der Verkürzung z.B. der Umsatzsteuer 1999 durch Einreichung einer unrichtigen Jahreserklärung ist dabei aber nicht zum Gegenstand eines Finanzstrafverfahrens gemacht worden.

*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.*

Die Sache, die der Rechtsmittelbehörde zur Entscheidung vorliegt, ist die dem Beschuldigten zur Last gelegte Tat mit ihren wesentlichen Sachverhaltselementen (VwGH 22.5.1996, 96/16/0023). Das bedeutet, dass die Rechtsmittelbehörde trotz ihrer Berechtigung, den angefochtenen Bescheid abzuändern, doch auf die Ahndung der dem Rechtsmittelwerber im Verfahren erster Instanz zur Last gelegten Tat beschränkt bleibt.

Eine Berichtigung/ Ergänzung des Spruches war daher im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens nicht möglich, da dem Beschuldigten bisher keine konkrete Tat zur Last gelegt wurde.

Der Bescheid war in Stattgebung der Beschwerde ohne weiteres Eingehen auf inhaltliches Vorbringen zu den Feststellungen der Betriebsprüfung spruchgemäß aufzuheben.

Die Erledigung der offenen Anträge obliegt der Finanzstrafbehörde erster Instanz. Im Rahmen des auch bereits im Beschwerdeverfahren zu wahrenden Parteiengehörs wäre die Akteneinsicht zwar generell auch im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat zu gewähren gewesen, da jedoch der Bescheid aufzuheben war und eine Akteneinsicht keine anders lautende Entscheidung nach sich hätte ziehen können, liegt im Offenlassen des Antrages keine Beeinträchtigung eines Parteieninteresses.

Wien, am 23. Jänner 2007