



Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 3, Hofrat Dr. Peter Binder, in der Finanzstrafsache gegen EK, Handel mit Altmetallen, geb. 19XX, whft. in L, vertreten durch Mag. Werner Obermüller, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 4020 Linz, Maderspergerstraße 22a, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde der Beschuldigten vom 25. Juli 2007 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch ADir. Josef Lachner, als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 12. Juli 2007, StrNr. 054-0000/00000-001,

zu Recht erkannt:

I. Der Spruch des angefochtenen Einleitungsbescheides wird insofern ergänzt bzw. präzisiert, als der Verdacht besteht, dass die Beschwerdeführerin (Bf.) als Abgabepflichtige im Bereich der Finanzämter Amstetten Melk Scheibs (Umsatz- und Einkommensteuer 2003) und Grieskirchen Wels (Umsatzsteuer 2004 und 2005 sowie Einkommensteuer 2004) durch die im Erstbescheid angeführten Handlungen die dort genannten Abgabenverkürzungen bewirkt und damit Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen hat.

II. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 12. Juli 2007 hat das Finanzamt Grieskirchen Wels als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen die Bf. zur StrNr. 054-0000/00000-001 ein finanzstrafbehördliches

Untersuchungsverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass sie im Amtsreich des genannten Finanzamtes vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich zur Abgabe wahrheitsgemäßer Steuererklärungen, Einnahmen aus dem Verkauf von Schrott iHv. 8.681,87 € (2003), 4.624,17 € (2004) und 407,50 € (2005), jeweils Netto, nicht als Betriebseinnahmen erklärt habe und dadurch eine Verkürzung an Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 iHv. insgesamt 2.742,66 €, nämlich 2003: 1.736,33 €, 2004: 924,83 € und 2005: 81,50 €, sowie an Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 iHv. insgesamt 3.062,66 €, nämlich 2003: 958,66 € und 2004: 2.104,00 €, bewirkt und hiermit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen habe.

Die Begründung verwies im Wesentlichen auf die Ergebnisse einer im Jahr 2007 im Unternehmen der Bf. zur StNr. 12 durchgeföhrten Außenprüfung (ABNr. 34), wonach für die spruchgegenständlichen Zeiträume die angeführten Einnahmen in dem den jeweiligen Jahressteuererklärungen zugrunde liegenden betrieblichen Rechenwerk nicht erfasst worden seien, woraus sich die im Einzelnen angezogenen Verkürzungsbeträge ergäben. Ein entsprechender subjektiver Tatverdacht ergebe sich aus dem bei der Bf. vorhandenen unternehmerischen bzw. steuerlichen Grundwissen, dass erzielte Betriebseinnahmen vollständig in die Abgabenerklärungen aufzunehmen seien.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde der Beschuldigten vom 25. Juli 2007, in welcher im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Der Bescheid werde in seinem gesamten Inhalt angefochten und die Einstellung des Strafverfahrens beantragt. Bei der durchgeföhrten Außenprüfung sei mit dem Prüforgan ein im Wesentlichen zu Lasten der Bf. gehender Kompromiss ausgehandelt worden, wobei insbesondere der (verhängte) Sicherheitszuschlag damit begründet worden sei, dass die nach den Abgabenvorschriften (Geltung der Verordnung ab 2005) neu eingeföhrten Namenseinführungen (gemeint wohl: Namensanführungen) im Prüfzeitraum nicht alle aufgenommen bzw. berücksichtigt worden seien. Unter Ausgliederung des verhängten Sicherheitszuschlages ergäbe sich jedoch für die Jahre 2003 und 2004 keine Einkommensteuernachbelastung und sei bezüglich 2005 lediglich von einer Geringfügigkeit auszugehen. Die Gewinnerhöhungen hätten sich auch dadurch ergeben, dass die Grundaufzeichnungen nicht geordnet waren und sich die Bf. nach Abwägung des Kostenvorteils auf die im SB-Programm in Aussicht gestellten Hinzurechnungen eingelassen habe. Die Gesamtdarstellung der Niederschrift erscheine wesentlich gekennzeichnet durch einen beiderseitigen Kompromiss und dem Willen zum Abschluss des Prüfverfahrens, da eine Weiterführung wohl ein wesentliches Beraterhonorar nach sich gezogen hätte. Nur aus diesem Grund sei dem behördlichen Vergleichsvorschlag zugestimmt und letztlich (im Abgabenverfahren) ein Rechtsmittelverzicht abgegeben worden. Aus den angeführten

Gründen könne nicht von einer Vorsätzlichkeit ausgegangen werden, zumal sich aufgrund der gegebenen Verlustvorträge für die Bf. ohnehin kein wirtschaftlicher Vorteil ergeben hätte.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr zukommenden Verständigungen bzw. Mitteilungen darauf zu prüfen, ob genügend Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind. Gemäß Abs. 3 leg. cit. ist von der Einleitung eines Strafverfahrens abzusehen, wenn

- a) die Tat mangels ausreichender Anhaltspunkte voraussichtlich nicht erwiesen werden kann,
- b) die Tat kein Finanzvergehen bildet,
- c) der Verdächtige die ihm zur Last gelegte Tat nicht begangen hat oder Umstände vorliegen, welche die Tat rechtfertigen, die Schuld oder die Strafbarkeit des Täters ausschließen oder aufheben, letzteres zB. in Form einer strafbefreienden Selbstanzeige iSd. § 29 FinStrG,
- d) Umstände vorliegen, welche die Verfolgung des Täters hindern, oder
- e) 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.

Gemäß § 83 Abs. 2 FinStrG ist der Verdächtige unter Bekanntgabe der zur Last gelegten Tat sowie der in Betracht kommenden Strafbestimmung unverzüglich zu verständigen, wobei bei vorsätzlichen Finanzvergehen, ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten, die Verständigung in Form eines Bescheides zu ergehen hat.

Ob im konkreten Einzelfall die Verdachtsgründe für die (bescheidmäßige) Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ausreichen, ist aus der Summe der sich an Hand der bisherigen Ermittlungsergebnisse ergebenden Anhaltspunkte zu beurteilen. Es genügt jedoch, wenn gegen den Beschuldigten ein entsprechender Tatverdacht besteht. Das heißt, es müssen hinreichend stichhaltige Gründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass der Verdächtige als Täter eines konkreten Finanzvergehens in Frage kommt, und es im Sinne eines höheren Wahrscheinlichkeitsgrades nicht sicher ist, dass einer der im Abs. 3 lit. a bis e taxativ angeführten Gründe für die Abstandnahme von der Einleitung des Strafverfahrens vorliegt (vgl. zB. VwGH vom 31. März 2004, 2003/13/0152).

Verdacht ist dabei die Kenntnis von Tatsachen, aus denen nach der allgemeinen Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann. Bloße Vermutungen allein reichen für die Einleitung des Finanzstrafverfahrens nicht aus. Nicht jedoch ist es in diesem Verfahrensstadium schon Aufgabe der Finanzstrafbehörde(n), das Vorliegen eines

Finanzvergehens konkret, dh. in einer jeden Zweifel nach § 98 Abs. 3 FinStrG ausschließenden Art, nachzuweisen oder auch nur die Ergebnisse des durch die Einleitung ja erst in Gang gesetzten förmlichen Strafverfahrens bzw. die im Zuge dieses Verfahrens zu treffende Beweiswürdigung vorwegzunehmen, weil die für die Subsumtion unter den betreffenden finanzstrafrechtlichen Tatbestand letztlich entscheidenden Fragen erst im anschließenden, ua. vom Grundsatz des "in dubio pro reo" getragenen Untersuchungsverfahrens einer (endgültigen) Klärung zuzuführen sind bzw. sein werden (vgl. zB. VwGH vom 28. Juni 2007, 2007/16/0074).

Der sich aus den bisherigen Erhebungsergebnissen erschließende Verdacht muss sich dabei sowohl auf die objektive als auch auf die subjektive Seite des angezogenen Tatbestandes erstrecken (vgl. zB. VwGH vom 28. September 2004, 2004/14/0014).

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung ua. schuldig, wer vorsätzlich (§ 8 Abs. 1 FinStrG) unter Verletzung der Verpflichtung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung bereits dann bewirkt (und die Tat iSd. Abs. 1 damit vollendet), wenn ua. Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden.

§ 119 BAO zufolge hat der Abgabenpflichtige die für den Bestand und den Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung von abgabenrechtlichen Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen. Nach Abs. 2 leg.cit. dienen der Offenlegung insbesondere Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung von Abgaben, für die Freistellung von diesen oder gegebenenfalls für die Gewährung von Begünstigungen bilden.

Vollständig und wahrheitsgemäß offen legen bedeutet, der Abgabenbehörde, gegebenenfalls nicht nur anhand der Vordrucksangaben (der Abgabenerklärungen), sondern auch durch geeignete Ergänzungen, Beilagen und Zusätze, nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild aller für die Abgabenberechnung maßgeblichen Umständen zu verschaffen (vgl. zB. VwGH vom 25. Jänner 1999, 93/17/0313; OGH vom 31. August 2001, 14 Os 79/99).

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. Unter Möglichkeit ist dabei nicht das Bestehen eines abstrakten, in Anbetracht der allgemeinen Unsicherheit menschlicher Erkenntnis zumeist möglichen letzten Zweifels an der Richtigkeit zu verstehen, sondern die

Möglichkeit in einem konkreteren Sinn, wie sie etwa einem durch Bedenken erweckten Zweifel entspricht (vgl. VwGH vom 6. Dezember 1990, 90/16/0180, vom 25. September 1991, 91/16/0074, vom 28. April 1994, 93/16/0193, und vom 21. Dezember 2000, 97/16/0404).

Dabei muss jedoch im Fall des § 33 Abs. 1 FinStrG der erforderliche (Verkürzungs-)Vorsatz nicht auch den konkreten Verkürzungsbetrag umfassen (vgl. zB. VwGH vom 17. Dezember 2001, 97/14/0134).

Mangels eigener finanzstrafrechtlicher, allerdings für einen Maßnahme iSd. § 83 Abs. 2 FinStrG auch nicht notwendigerweise erforderlicher Vorerhebungen (vgl. VwGH vom 16. Februar 1994, 93/13/0256, bzw. vom 28. November 2007, 2007/15/0228) ist anhand der auch für das gegenständliche Finanzstrafverfahren zu übernehmenden aktenkundigen Feststellungen zu den StNrn. 56 bzw. 12 und ABNr. 34 für die nach § 161 Abs. 1 FinStrG zu treffende Beschwerdeentscheidung von nachstehendem Sachverhalt auszugehen:

Die steuerlich vom nunmehr einschreitenden Verteidiger vertretene Bf. betreibt seit Spätsommer 2002 (als Einzelunternehmerin) das Gewerbe des Metall- bzw. Schrotthandels (Betriebsanschrift bis 20. September 2005: SV bzw. ab 21. September 2005: M) und erzielt daraus Einkünfte gemäß § 23 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) bzw. tätigt (als Unternehmerin) Umsätze gemäß § 1 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994).

Nach einem zur StNr. 56 des Finanzamtes Amstetten, nunmehr Amstetten Melk Scheibs, für das Veranlagungsjahr 2002 neben dem Jahresumsatz erklärten, nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelten Gewinn aus Gewerbebetrieb iHv. 13.717,00 € (Einkommensteuerjahresbescheid idFd. Berufungsvorentscheidung vom 23. Februar 2004) ergingen aufgrund der von der Bf. beim zuvor bezeichneten Finanzamt am 29. Dezember 2004 eingereichten Jahressteuererklärungen (Umsatz- und Einkommensteuer) für 2003 am 10. Jänner 2005 die entsprechenden Jahressteuerbescheide (erklärte Einkünfte bzw. Verlust aus Gewerbetrieb: - 10.743,77 €; steuerpflichtiger Jahresumsatz: 240.629,80 €).

Im Anschluss an die Verlegung des Betriebssitzes bzw. des Ortes der Geschäftsleitung in den Bereich des Finanzamtes Grieskirchen Wels [Zuständigkeitsübergang gemäß § 73 Bundesabgabenordnung (BAO) am 29. September 2005] ergingen aufgrund der von der Bf. für 2004 zur (neuen) StNr. 12 eingereichten Steuererklärungen (erklärte Einkünfte aus Gewerbebetrieb: 17.743,12 €; steuerpflichtiger Jahresumsatz: 348.009,47 €) am 4. August 2006 die entsprechenden Abgabenbescheide, mit denen die Jahreseinkommensteuer (ohne Berücksichtigung von Anlaufverlusten nach § 18 Abs. 7 EStG 1988) mit 3.182,44 € und die Jahresumsatzsteuer mit 45.118,82 € festgesetzt wurden.

Für 2005 ergingen, jeweils aufgrund der in den Erklärungen vom 10. Jänner 2007 gemachten Angaben (Einkünfte aus Gewerbetrieb: - 1.426,04 €; steuerpflichtiger Jahresumsatz:

384.327,00 €) die entsprechenden Jahressteuerbescheide am 11. Jänner 2007 (Einkommensteuer: 0,00 €; Umsatzsteuer: 33.974,76 €).

Im Zeitraum vom Februar bis zum April 2007 fand unter der ABNr. 34 im Betrieb der Bf. ua. hinsichtlich der Einkommen- und Umsatzsteuer für 2003 bis 2005 gemäß § 147 Abs. 1 BAO eine (abgabenbehördliche) Außenprüfung statt, bei der ua. (vgl. Tz 2 und 3 laut Prüfbericht bzw. Z 2 und 3 der Niederschrift vom 27. März 2007: Anwendung eines Sicherheitszuschlages iHv. jeweils 7.000,00 € aufgrund festgestellter nicht ordnungsgemäßer Aufzeichnungen bzw. Kürzung der Aufwendungen 0 % infolge mangelhafter Lieferantenaufzeichnungen iHv. von jeweils 3.000,00 € für die Jahre 2003 bis 2005) – anhand von ausgewertetem Kontrollmaterial – festgestellt wurde, dass im Prüfungszeitraum aus einzelnen Ausgangsrechnungen für mehrere Schrottlieferungen an verschiedene Abnehmer erhaltenen Gutschriften im Ausmaß zwischen 488,70 € und 5.933,60 € (jeweils Brutto, dh. inklusive 20 % Umsatzsteuer) iHv. 8.681,67 € (2003), 4.624,17 € (2004) und 407,50 € (2005) in dem den für die genannten Jahre eingereichten Abgabenerklärungen zugrunde liegenden betrieblichen Rechenwerk nicht (als Erlöse) erfasst worden waren, sodass neben den Hinzurechnungen laut TZ 2 und 3 dem (erklärten) Gewinn die angeführten Nettobeträge sowie dem (erklärten) steuerpflichtigen Jahresumsatz Beträge von 10.418,00 € (2003), 5.549,00 € (2004) und 489,00 € (2005) hinzuzurechnen seien (vgl. Tz 1 des Prüfberichtes bzw. Z 1 der Niederschrift sowie Arbeitsbogen).

Auf Grundlage dieser von der Bf. (im Abgabenverfahren) mittels Rechtsmittelverzicht iSd. § 255 Abs. 2 BAO akzeptierten Feststellungen ergingen anschließend in den jeweils gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Abgabenverfahren die Jahresumsatz- bzw. -einkommensteuerbescheide vom 19. April 2007 (2003: Einkünfte aus Gewerbebetrieb: 10.743,77 €; Einkommensteuer (=Nachforderung): 958,66 €; steuerpflichtiger Umsatz (20 %): 240.629,80 €; Umsatzsteuer: 33.953,35 €; Nachforderung: 3.136,33 €; 2004: Einkünfte aus Gewerbebetrieb: 32.367,29 €; Einkommensteuer: 9.396,30 €; Nachforderung: 6.213,86 €; steuerpflichtiger Umsatz (20 %): 359.633,64 €; Umsatzsteuer: 47.443,66 €; Nachforderung: 2.324,84 €; 2005: Einkünfte aus Gewerbebetrieb: 8.981,46 €; Einkommensteuer: 0,00 €; steuerpflichtiger Umsatz (10 bzw. 20 %): 391.734,59 €; Umsatzsteuer: 35.456,26 €; Nachforderung: 1.481,50 €).

Vorneweg ist zum Beschwerdevorbringen (hinsichtlich der Berücksichtigung des in Aufzeichnungsmängeln begründeten Sicherheitszuschlages bzw. der Aufwandskürzungen infolge mangelhafter Lieferantenbenennung) festzustellen, dass die diesbezüglichen abgabenbehördlichen Feststellungen (vgl. TZ 2 und 3 des Prüfberichtes) bzw. Hinzurechnungen ohnehin nicht Eingang in die Feststellungen der Finanzstrafbehörde im angefochtenen Erstbescheid gefunden haben (vgl. Reger/Hacker/Kneidinger, das

Finanzstrafgesetz³, K 16/7), sodass ein sich gegen diese Aspekte richtendes Vorbringen jedenfalls ins Leere geht.

Entgegen den Beschwerdeausführungen ergeben sich jedoch aus den somit verbleibenden (abgabenbehördlichen) Feststellungen laut Tz 1 des Prüfberichtes nicht nur umsatzsteuerliche, sondern auch ertragsteuerrechtliche als Abgabenverkürzungen iSd. § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG zu qualifizierende Auswirkungen für die Veranlagungsjahre 2003 bis 2005 (Umsatzsteuer) bzw. 2003 und 2004 (Einkommensteuer).

Indem nämlich (im Abgabenverfahren) festgestellt wurde, dass tatsächlich erzielte Handelswarenerlöse im angeführten Ausmaß bisher nicht im betrieblichen Rechenwerk erfasst bzw., entgegen der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bisher der Abgabenbehörde gegenüber nicht erklärt worden waren, besteht daher ein dringender objektiver Tatverdacht iSd. § 33 Abs. 1 FinStrG, wobei weiterhin von den im Erstbescheid angeführten Verkürzungsbeträgen auszugehen ist (vgl. zur Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages, insbesondere bei der Einkommensteuer Reger/Hacker/Kneidinger, aaO, K 16/6).

Zur subjektiven Verdachtslage ist, ergänzend zum Erstbescheid, festzuhalten, dass einerseits schon die Relation zwischen den veranlagungszeitraumbezogenen Betriebsergebnissen und den nicht erfassten Betriebserlösen je Veranlagungsjahr bzw. die betragsmäßige Dimension der letzteren ein bloßes Übersehen oder Vergessen der Verbuchung der betreffenden Liefervorgänge und damit eine Nichtkenntnis des maßgeblichen Sachverhaltes iSd. § 9 FinStrG unwahrscheinlich macht und andererseits wohl auch bei einer erst kurz unternehmerisch tätigen Person die Kenntnis, dass im Rahmen der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gegenüber der Abgabenbehörde die aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erzielten Erlöse vollständig und lückenlos offen zu legen sind bzw. eine Nichteinhaltung möglicherweise zu einer Verkürzung der vom Umsatz bzw. vom Ertrag zu erhebenden Abgaben führt, angenommen werden kann, da Derartiges schon steuerliches Allgemein- bzw. Basiswissen darstellt.

An einer derartigen Beurteilung der Verdachtslage vermag auch der ebenfalls auf die Geltendmachung eines die Schuldform des Vorsatzes ausschließenden Irrtums hinauslaufende Hinweis auf das Vertrauen der Bf. auf einen allfälligen Verlustabzug iSd. § 18 Abs. 7 EStG 1988 (aus 2003) etwas zu ändern, als ja der bisher ausgesprochene Tatvorwurf nicht nur auf eine Verkürzung der Einkommensteuer 2004 beschränkt.

Ob bzw. inwieweit der lediglich hinsichtlich der Begehungsmodalitäten (Einkommen- bzw. Umsatzsteuer 2003) geringfügig zu korrigierende bzw. zu ergänzende Tatverdacht letztlich zu der gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG erforderlichen Überzeugung, die Bf. habe die ihr zur Last

gelegten Finanzvergehen iSd. § 33 Abs. 1 FinStrG in dem im Einleitungsbescheid angeführtem Umfang tatsächlich auch begangen, führen wird, bleibt dem nunmehr von der Finanzstrafbehörde erster Instanz durchzuführenden Untersuchungsverfahren vorbehalten, in dessen Verlauf der Beschuldigten ausreichend die Möglichkeit einzuräumen sein wird, ihren Sach- und Rechtsstandpunkt zu vertreten bzw. auch entsprechende Beweisanträge zur Untermauerung desselben zu stellen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 21. November 2008