



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Finanzstrafsenat Linz 3

GZ. FSRV/0057-L/09

Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates Linz 3, Hofrat Dr. Peter Binder, in der Finanzstrafsache gegen die Firma M KG, W, als belangter Verband, vertreten durch den Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater Gerhard Füssel, 4623 Gunskirchen, Welser Straße 64, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1, 2 lit. a und b des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde der Beschuldigten vom 3. September 2009 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch Amtsdirektor Josef Lachner, als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 17. August 2009, StrNr. 054-2008/00000-001,

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und der Spruch des angefochtenen Einleitungsbescheides insofern abgeändert, als der unter Pkt. b) angeführte Tatzeitraum ("... für die Monate Jänner bis Dezember 2007 ...") lediglich die Monate Jänner bis Juni 2007 und der unter Pkt. c) hinsichtlich der Verkürzung von Lohnabgaben 2007 iHv. insgesamt 3.947,04 € angeführte Tatzeitraum ("... für die Monate Jänner bis Dezember 2007 ...") lediglich die Monate Jänner bis Dezember 2007 umfasst.

II. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 17. August 2009 hat das Finanzamt Grieskirchen Wels als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen die Bf. als Verband zur StrNr. 054-2008/00000-001 ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass Herr MM als persönlich haftender Gesellschafter und damit als Wahrnehmender der steuerlichen Belange der M KG und somit deren Entscheidungsträger iSd § 2 Abs. 1 Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (VbVG) iVm. § 28 a FinStrG im genannten Amtsbereich zu Gunsten des Verbandes bzw. unter Verletzung den Verband treffender Verpflichtungen vorsätzlich a) unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich zur Abgabe wahrheitsgemäßer Steuererklärungen, durch (die) Nichterklärung von Einnahmen, eine Verkürzung von Umsatzsteuer für das Jahr 2006 iHv. 5.170,46 € bewirkt; b) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994) entsprechenden Voranmeldungen (Vorauszahlungen oder Gutschriften) eine Verkürzung von Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2007 iHv. (insgesamt) 2.585,23 € bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten, sowie c) unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung von Lohnsteuer (L) und Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) für die Monate Jänner bis Dezember 2006 und Jänner bis Dezember 2007 iHv. insgesamt 11.819,37 € (u. zw. L 1-12/2006: 6.665,99 €; L 1-12/2007: 3.333,94 €; DB 1-12/2006: 1.206,34 €; DB 1-12/2007: 613,10 €) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten, und hiermit Finanzvergehen gemäß § 33 Abs. 1 (zu a), Abs. 2 lit. a (zu b) und lit. b (zu c) FinStrG begangen habe, für die gemäß § 3 Abs. 2 VbVG iVm. § 28 a FinStrG (jeweils) eine Verantwortlichkeit des genannten Verbandes gegeben sei.

In der Begründung verwies die Erstbehörde im Wesentlichen auf die Ergebnisse der im Anschluss an eine ua. wegen der Nichterfassung von Bareinnahmen und der Zahlung von Schwarzlöhnen in den Jahren 2006 und 2007 erstattete Selbstanzeige vom 10. November 2008 im Unternehmen der Bf. durchgeföhrten (abgabenrechtlichen) Außenprüfungen betreffend ua. die Umsatzsteuer 2006 und 01-06/2007, ABNr. 12 (Bericht vom 20. Jänner 2009), und die Lohnabgaben 2006 und 2007, ABNr. 34 (Bericht vom 15. Jänner 2009), wonach unter Verletzung der genannten abgabenrechtlichen Verpflichtungen die im Spruch genannten Abgaben im angegebenen Ausmaß verkürzt worden seien. Der für eine Hinterziehung entsprechende Tatvorsatz ergebe sich dabei jeweils aus den Tathandlungen selbst. Der lediglich für die beiden Gesellschafter (MM und AM) eingebrachten

Selbstanzeige könne, da sie nur für die genannten Personen, nicht aber für den (belangten) Verband erstattet worden sei, für die Bf. keine strafbefreiende Wirkung zuerkannt werden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des belangten Verbandes vom 3. September 2009, in welcher im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Vor Beginn der Betriebsprüfungen sei im Auftrag der Bf. die erwähnte Selbstanzeige erstattet und darin die Verfehlungen präzise dargelegt worden. Insbesondere seien auch die Täter in der Selbstanzeige explizit, so ua. auch die Bf., genannt worden, sodass auch im Hinblick auf die KG die gesetzlichen Voraussetzungen für eine strafbefreiende Selbstanzeige gegeben seien. Der abschließende Satz der Selbstanzeige, wonach die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung (lediglich) für die genannten Gesellschafter beantragt werde, könne für die Einleitung eines Strafverfahrens gegen die KG schon insofern nicht maßgebend sein, als die gewählte Formulierung ohnehin entbehrlich sei bzw. ohne weiters durch die Beantragung der Zuerkennung der strafbefreienden Wirkung ohne ausdrückliche Namensnennung ersetzt werden könne.

Es werde daher die Einstellung des Strafverfahrens bzw. (sinngemäß) die Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß dem auch im (verwaltungsbehördlichen) Finanzstrafverfahren gegenüber verantwortlichen Verbänden (§§ 1 Abs. 2, 28 a FinStrG) geltenden § 82 Abs. 1 FinStrG (vgl. dazu § 56 Abs. 5 leg.cit.) 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 lit. c leg.cit. ist von der Einleitung eines Strafverfahrens ua. dann abzusehen, wenn der Verdächtige die ihm zur Last gelegte(n) Tat(en) nicht begangen hat oder Umstände vorliegen, welche die Tat(en) rechtfertigen, die Schuld oder die Strafbarkeit des Täters ausschließen oder aufheben, letzteres beispielsweise in Form einer, für den betreffenden Verdächtigen (§ 56 Abs. 5 FinStrG) erstatteten strafbefreienden Selbstanzeige iSd § 29 FinStrG.

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

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 Straf- bzw. Untersuchungsverfahrens oder die im Zuge dessen vorzunehmende Beweiswürdigung vorwegzunehmen, weil die für die Subsumtion unter den betreffenden finanzstrafrechtlichen Tatbestand letztlich entscheidenden Fragen erst im anschließenden, ua. vom allgemeinen strafrechtlichen Grundsatz des "in dubio pro reo" getragenen Untersuchungsverfahrens einer (endgültigen) Klärung zuzuführen sind bzw. sein werden.

Den Gegenstand des Einleitungsbescheides bildet daher nicht die Tat selbst, sondern vielmehr die Feststellung solcher Lebenssachverhalte, die den Verdacht begründen, der Betroffene könnte ein derartiges Finanzvergehen begangen haben bzw. im Falle der Verbandsverantwortlichkeit dafür verantwortlich sein. Der Bescheid hat daher das dem Beschuldigten zur Last gelegte, als Finanzvergehen zu qualifizierende Verhalten nur in seinen groben Umrissen zu beschreiben; die einzelnen Fakten müssen nicht "bestimmt", dh. schon in einer für eine (spätere) Subsumtion relevanten Einzelheiten beschrieben werden.

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

Weiters macht sich gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG derjenige einer Abgabenhinterziehung schuldig, der vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG begeht auch eine Abgabenverkürzung, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 EStG 1988 entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung von L oder DB bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

Dabei ist gemäß § 33 Abs. 3 lit. b leg.cit. eine Abgabenverkürzung (bereits) bewirkt, wenn die selbst zu berechnenden Abgaben bis zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt nicht entrichtet (abgeführt) werden.

Gemäß der nach § 28 a Abs. 1 letzter Satz FinStrG und einhelliger Literaturauffassung (vgl. zB. Plückhahn, Finanzstrafrecht 2006, 45) grundsätzlich auch für belangte Verbände Geltung entfaltenden Bestimmung des § 29 FinStrG wird Derjenige straffrei, der seine Verfehlung(en) der (zuständigen) Abgabenbehörde bzw. der (sachlich zuständigen) Finanzstrafbehörde darlegt (vgl. Abs. 1 leg.cit.).

War mit der Verfehlung eine Abgabenverkürzung verbunden, so tritt die Straffreiheit allerdings nur dann bzw. insoweit ein, als einerseits ohne Verzug alle für das Verkürzungsausmaß bedeutsamen Umstände offengelegt werden und andererseits die sich daraus ergebenden Beträge den Abgabenvorschriften entsprechend entrichtet werden (vgl. § 29 Abs. 2 FinStrG). Dabei stehen dem Anzeiger für Veranlagungsabgaben bzw. für bescheidmäßig festgesetzte Selbstbemessungsabgaben (zB. § 21 Abs. 3 UStG 1994) grundsätzlich auch die (abgabenrechtlichen) Entrichtungsfristen des § 210 Bundesabgabenordnung (BAO) offen. Wird zeitgerecht, dh. noch vor dem Ablauf der für die Entrichtung der (verkürzten) Abgabe zur Verfügung stehenden Frist, ein Zahlungserleichterungsansuchen (§ 212 BAO) eingebracht (vgl. § 230 Abs. 3 BAO), so steht die Gewährung eines Zahlungsaufschubes von bis zu zwei Jahren der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige ebenfalls nicht entgegen.

Die Bestimmung des § 29 Abs. 3 lit. c FinStrG, wonach bei vorsätzlich begangenen Finanzvergehen die anlässlich einer finanzbehördlichen Prüfung erstattete Selbstanzeige (soweit sie sich auf vom Prüfungsauftrag erfassste Abgaben und Zeiträume bezieht) spätestens bei Beginn der Amtshandlung einzubringen ist, ist dahingehend zu verstehen, dass nach Abschluss der Prüfungshandlungen wiederum – auch für vom Prüfungsauftrag umfasste Abgaben bzw. Zeiträume – eine strafbefreiende Selbstanzeige erstattet werden kann (vgl. zB. Leitner/Toifl/Brandl, Finanzstrafrecht³, Rz 443).

Abs. 5 leg.cit. zufolge wirkt die als eine Ausnahmebestimmung grundsätzlich restriktiv und nicht ausdehnend zu interpretierende Selbstanzeige (vgl. zB. OGH vom 5. Dezember 1996, 15 Os 97/96, Jus-Extra 1997, OGH-St 2207) nur für die Personen, für die sie erstattet wird (vgl. OGH vom 20. Juni 2002, 12 Os 57/01, ÖStZB 2003, 47). Dabei sind, sofern die Selbstanzeige in einem Schriftsatz erstattet wird, der bzw. die von ihr erfassten Täter ausdrücklich zu benennen (vgl. VwGH vom 24. Juni 2004, 2001/15/0134, und vom 29. November 2000, 2000/13/0207). Dies gilt auch für den Fall, dass vom aufgezeigten Fehlverhalten auch ein (verantwortlicher) Verband betroffen ist (vgl. zB. Fellner, FinStrG §§ 29 und 30 Rz 26b) und ist, falls (auch) der Verband in den Genuss der Wohltat der nachträglichen Strafaufhebung durch eine strafbefreiende Selbstanzeige kommen soll, (auch) er, zumindest in pauschaler Form, so beispielsweise durch die Wortfolge "namens und auftrags der oben genannten Mandantschaft" (vgl. dazu UFS vom 23. April 2009,

FSRV/0148-W/08) explizit als Verantwortlicher zu benennen (vgl. Kert, Finanzstrafrecht 2006, 29). Abgesehen davon, dass es nicht gänzlich denkunmöglich erscheint, dass das schuldhafte Handeln einer natürlichen Person für einen Verband iSd VbVG keine (finanzstrafrechtliche) Verbandsverantwortlichkeit auslöst (so zB. bei faktischem Tätigwerden einer, weder als Entscheidungsträger noch als Mitarbeiter iSd § 2 VbVG zu qualifizierenden dritten Person), ist nämlich auch eine Fall- bzw. Interessenkonstellation, bei der vom Erstatter der Selbstanzeige lediglich hinsichtlich einzelner Täter die nachträgliche Beseitigung der Strafbarkeit angestrebt werden soll, nicht von vornherein auszuschließen. (Zu Sinn und Wortlaut des Abs. 5 siehe auch Dorazil-Harbich, FinStrG, Band 1, § 29 Rz 20).

Aufgrund der (bisherigen) Aktenlage zur angeführten StrNr. bzw. zur StNr. 56 (=M KG) ist für die Beschwerdeentscheidung von nachstehendem Sachverhalt auszugehen:

Die angeführte, unter der og. StNr. steuerlich erfasste KG (FN 78 des Landesgerichtes Wels; unbeschränkt haftender Gesellschafter: MM; Komanditist ua. AM; bis 31. Dezember 2006 in der Rechtsform einer KEG) betreibt seit 2004 in 4600 Wels eine Gastwirtschaft. Für die Jahre 2004 ff wurden der Abgabenbehörde entsprechende Lohnabgaben und Umsatzsteuervorauszahlungen bekanntgegeben bzw. entrichtet/abgeführt und ergingen entsprechende Jahresumsatzsteuerbescheide aufgrund der jeweils eingereichten Jahreserklärungen. Die in den Jahren 2007 (Lohnsteuer 2005 bis 2006) und 2008 (ua. Umsatzsteuer 2006; Bericht vom 22. Februar 2008) im Unternehmen der Bf. durchgeföhrten abgabenrechtlichen Prüfungen ergaben jeweils keine finanzstrafrechtlich relevanten Feststellungen.

Mit dem als Selbstanzeige bezeichneten Schreiben vom 10. November 2008 gab der steuerliche Vertreter zu den eingangs genannten StNrn. 56, 910 (MM) und 1112 (AM) namens und im Auftrag von MM und AM bekannt, dass die genannten Gesellschafter ua. im Zeitraum 2006 und erstes Halbjahr 2007 durch die tägliche Nichbonierung von Umsätzen bzw. durch die Nichterfassung von schwarz ausbezahlten Löhnen Abgaben (Umsatzsteuer und Lohnabgaben) hinterzogen hätten, wobei der Hinterziehungsbetrag an Umsatzsteuer (für die Jahre 2004 bis 2007) 15.511,36 € ausmache. Hinsichtlich der ebenfalls verkürzten Lohnabgaben wurden die entsprechenden Bemessungsgrundlagen bekannt gegeben.

Die daraufhin, über Veranlassung der Finanzstrafbehörde durchgeföhrten (abgabenrechtlichen) Prüfungen ABNr. 12 (ua. Umsatzsteuer 2006 und Nachschau 01-06/2007) und ABNr. 34 (ua. L, DB 2004 bis 2007) ergaben hinsichtlich der hier spruchgegenständlichen Abgaben die sich aus den Bescheiden vom 14. Jänner 2009 (Lohnabgaben 2006 und 2007) bzw. vom 22. Jänner 2009 (Jahresumsatzsteuer 2006 bzw. Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen für Jänner bis Dezember 2007 gemäß § 21

Abs. 3 UStG 1994) ergebenden Nachforderungen von 6.665,99 € (L 2006); 1.206,34 € (DB 2006); 3.333,98 € (L 2007); 613,10 € (DB 2007); 5.170,46 € (Umsatzsteuer 2006) und 2.585,22 € (Umsatzsteuervorauszahlungen 01-06/2007), wobei sich aus den Unterlagen zu ABNr. 34 (Bl. 8-17 des Strafaktes) jedoch ergibt, dass die als Grundlage der Abgabenfestsetzung für L und DB 2007 herangezogenen Prüffeststellungen lediglich den Zeitraum 01-06/2007 umfassten (vgl. Bl. 16 des Strafaktes).

Aus den Verrechnungsdaten zur StNr. 56 ergibt sich, dass die verkürzten Beträge an DB 2007 und Umsatzsteuer 2006 und 01-06/2007 am 22. (DB 2007) bzw. 23. Jänner 2009 (Umsatzsteuer) und somit rechtzeitig iSd § 29 Abs. 2 FinStrG entrichtet wurden. Hinsichtlich der übrigen Abgaben (L 2007, L und DB 2006; Entrichtungsfrist: 23. Februar 2009) liegt ein – nach Überzeugung der Erstbehörde am letzten Tag der genannten Entrichtungsfrist (Bl. 34 des Strafaktes), und damit rechtzeitig eingebrachtes – Zahlungserleichterungsansuchen (vgl. allerdings die Anmerkungen zum Gebarungskonto zur StNr. 56, wonach das der nunmehr entscheidenden Behörde nicht vorliegende Ansuchen am 25. Februar 2009 eingebracht wurde), vor und wurden die fraglichen Abgaben im Rahmen der sodann bescheidmäßig erfolgten Ratenbewilligung vom 18. März 2009 und somit fristgerecht iSd § 29 Abs. 2 FinStrG entrichtet.

Dass die bereits in der Selbstanzeige dargestellten Handlungsweisen des genannten unbeschränkt haftenden und für die steuerlichen Belange der KG verantwortlichen Gesellschafters die – lediglich geringfügig in der im Spruch angeführten Weise zu modifizierenden – Tatbestände des § 33 Abs. 1, 2 lit. a und lit. c FinStrG erfüllen und damit, weil die von einem Entscheidungsträger (§ 2 Abs. 1 VbVG) bewirkten genannten Verkürzungen sowohl zu Gunsten des Verbandes als auch unter Verletzung der den Verband treffender Pflichten begangen wurden (§ 3 Abs. 1 Z 1 und 2 VbVG) auch die Voraussetzungen für eine finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit der Bf. vorliegen, ergibt sich aus der bisherigen Aktenlage und ist auch im gegenständlichen Beschwerdeverfahren unstrittig. Insbesondere ist in Bezug auf Pkt. b) des Einleitungsbescheides festzustellen, dass sich aus der bisherigen Erhebungslage keine Anhaltspunkte für eine allfällige (versuchte) Verkürzung der (anteiligen) Jahresumsatzsteuer 2007 erkennen lässt.

Streit besteht einzig und allein darüber, ob der, den Kriterien der (rechtzeitigen) Darlegung bzw. der Offenlegung der maßgeblichen Umstände iSd § 29 Abs. 1, 2 und 3 entsprechenden, Selbstanzeige vom 10. November 2008 auch für den (im angefochtenen Einleitungsbescheid) belangten Verband eine gegebenenfalls einer Maßnahme gemäß § 83 Abs. 2 FinStrG entgegenstehende strafbefreiende Wirkung zukommt oder nicht.

Festgestellt wird, dass der (abschließenden) Formulierung im Schriftsatz vom 10. November 2008, wonach beantragt wurde, der Selbstanzeige strafbefreiende Wirkung für die genannten Gesellschafter (Täter) zuzuerkennen, insofern keine (allein) tragende Bedeutung zukommt, als wie die Bf. zutreffend anführt, die Textierung des § 29 FinStrG einen derartigen "Antrag" nicht vorsieht bzw. die Folgen einer allfälligen Selbstanzeige ohnehin ex lege, dh. auch ohne einen entsprechenden Antrag des Einbringens eintreten. Im Zusammenhang allerdings mit der übrigen Formulierung der Selbstanzeige ("Ich wurde von Herrn MM und Frau AM beauftragt Selbstanzeige zu erstatten, dass sie als Gesellschafter der M KEG durch die tägliche Nichtbonierung von Umsätzen Steuern hinterzogen haben") bestätigt auch der oa. Schlussantrag, dass die Selbstanzeige von ihrem Wortlaut her eben nicht (auch) für die im Wege der Verbandsverantwortlichkeit finanzstrafrechtlich zur Verantwortung zu ziehende, ebenfalls vom einschreitenden steuerlichen Vertreter vertretene KG, sondern lediglich für die dort ausdrücklich genannten (physischen) Personen erstattet wurde.

Da damit im Einklang mit den erstinstanzlichen Feststellungen der Selbstanzeige vom 10. November 2008 im Hinblick auf den dort nicht genannten Verband keine strafbefreiende Wirkung zukommt, war daher spruchgemäß zu entscheiden und die gegenständliche Beschwerde – unter Abänderung der sich aus der dargestellten Aktenlage ergebenden Spruchbestandteile des Erstbescheides – als unbegründet abzuweisen.

Darauf, dass im Falle eines (künftigen) Schulderweises der (nicht strafbefreienden) Selbstanzeige der Charakter eines nicht unwesentlichen Strafmilderungsgrundes iSd § 23 Abs. 2 FinStrG zukommen wird, wird hingewiesen.

Linz, am 11. November 2010