



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Finanzstrafsenat 2

GZ. FSRV/0075-W/02

Beschwerdeentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 2, OR Mag. Gerhard Groschedl, in der Finanzstrafsache gegen der Bf., vertreten durch Dr. Franz J. Salzer, wegen des Verdachts der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 6. November 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 30. September 2002, Strafnummer 008/2002/00090-001, über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben und der bekämpfte Einleitungsbescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 30. September 2002 hat das Finanzamt für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Bf. zur SN 008/2002/00090-001 ein Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser im Amtsbereich des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf als verantwortlicher Geschäftsführer der Firma D. GesmbH vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen für Umsatzsteuer 1998 in Höhe von € 14.540,74, Umsatzsteuer 1999 in Höhe von € 6.896,07, Umsatzsteuer 2000 in Höhe von € 10.851,36 sowie Umsatzsteuer Jänner bis August 2001 in Höhe von € 37.422,66 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und hiemit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen hat.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 6. November 2002, in welcher im Wesentlichen vorgebracht wurde, dass sich die Begründung

des bekämpften Bescheides darauf beschränke, dass sich der Tatverdacht auf die Feststellungen der Betriebsprüfung vom 14. Mai 2002 (Tz. 1 – 38) beschränke. Diese Art der Begründung sei nicht gesetzeskonform, zumal die Feststellungen, auf welche Bezug genommen werde, dem angefochtenen Bescheid nicht angeschlossen worden seien und sich nur in einem undatierten Betriebsprüfungsbericht fänden. Dieser Bericht sei nur der Steuerberatungsgesellschaft der Firma D. zugestellt worden, die eine Kopie an den Bf. ausfolgte. Eine Schlussbesprechung habe am 14. Mai 2002 stattgefunden, in der Niederschrift seien jedoch keine Feststellungen getroffen worden.

Es sei auf sämtliche Textziffern verwiesen worden, von denen sich nur einige wenige auf die Umsatzsteuer beziehen. Die Abgabenbeträge im Bericht seien in ATS dargestellt, welcher Umstand es hindere, die im angefochtenen Bescheid behaupteten Verkürzungsbeträge, die in Euro dargestellt sind, mit dem in ATS ausgewiesenen Zahlenmaterial des Betriebsprüfungsberichtes zu begründen.

Laut Tz. 21 des Berichtes werde ein Betrag von € 37.422,60 für Umsatzsteuer 1 – 8 /2001 ausgewiesen, wogegen für diesen Zeitraum im Bericht ein Betrag von ATS 32.454,00 mit der die Einleitung eines Strafverfahrens ausschließenden Selbstanzeige angeführt worden sei.

Zum Vorwurf, soweit sich dieser auf abgegebene Voranmeldungen beziehe, verweise der Bf. darauf, dass er mit diesen überhaupt nichts zu tun hätte. Die Formulare seien vom Steuerberater (Firma G-WTH) ausgefüllt, der Buchhaltung übermittelt und dort "i.A." unterschrieben sowie an die Behörde weitergeleitet worden. Der Bf. sei ein einfacher Handwerker und weder mit den Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes noch mit denen der Erstellung eines Jahresabschlusses vertraut, weil er dies nicht verstehe. Im Bericht sei auch nicht festgestellt worden, dass der Bf. Voranmeldungen unterschrieben oder gewusst und auch verstanden hätte, wie einzelne Positionen verbucht und in den Bilanzen dargestellt wurden. Die Bilanzen seien ja alle vom Steuerberater verfasst worden und der Bf. sei bildungsmäßig nicht in der Lage, eine Bilanz aufzustellen und deren Gliederungen zu verstehen.

Aus dem Bericht ergebe sich, dass der Prüfer Zahlungen der Firma T. GesmbH als Anzahlungen gewertet und daraus eine Umsatzsteuerpflicht abgeleitet habe, wobei die Ausführungen – da ohne Begründung – nicht nachvollziehbar seien, weshalb diese Anzahlungen als umsatzsteuerpflichtig qualifiziert worden seien.

Der Bf. habe von dieser Art der Verbuchung und Bilanzierung überhaupt keine Kenntnis gehabt, weil sie durch den Steuerberater veranlasst und realisiert worden seien. Aus diesem

Vorgang könne wohl ein strafgesetzliches Verhalten nicht abgeleitet werden, weil die Voraussetzungen fehlen würden, um dieses Verhalten als strafrechtlich zu qualifizieren. Abgesehen davon sei es rechtlich ein Unding, aus der Wertung des Prüfers über eine Anzahlung eine Verpflichtung hinsichtlich der Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen zu konstruieren.

Aus Tz. 20 f des Berichtes ergebe sich, dass für 2000 erst eine vorläufige Umsatzsteuerveranlagung erfolgt sei. Aus Tz. 20 könne der Verdacht, der Bf. hätte Umsatzsteuer für 2000 hinterzogen, nicht abgeleitet werden. Die Behörde sei für den Verdacht der strafbaren Handlung ebenso beweispflichtig wie für die Handlung selbst. Der Bf. verwahre sich dagegen, dass aufgrund von Nachforderungen unter Zugrundelegung eines Betriebsprüfungsberichtes gegen ihn der Verdacht erhoben werde, er hätte Steuern hinterzogen, wiewohl eine Vielzahl gleichartiger Berichte der Finanzbehörden nicht zu einer solchen Maßnahme Anlass gebe.

Der Bf. sei der Auffassung, dass auch der Verdacht, er hätte ein deliktisches Verhalten gesetzt, zu begründen sei. Eine Begründung könne aber nicht durch bloßen Verweis auf die Feststellungen eines Betriebsprüfers in einem nicht einmal datierten Bericht erfolgen, denn es bestehe eine einhellige Lehre und Rechtsprechung darüber, wie die Handlung eines Steuerpflichtigen in ihren Einzelheiten gestaltet sein müsse, und zwar einschließlich der subjektiven Tatseite, um die Tatbestandsmäßigkeit des Verhaltens in Bezug auf eine Bestimmung des Strafgesetzes zu erfüllen. Erst dann, wenn die Behörde erster Instanz eine derartige Tatbestandsmäßigkeit eines Verhaltens, welches der Bf. gesetzt haben soll, darlege, sei zu begründen, warum er einer solchen strafbaren Handlung verdächtig sein solle. All diese Grundvoraussetzungen würden vorliegend fehlen.

Es wird daher beantragt, der Beschwerde Folge zu geben und den Bescheid aufzuheben.

Die belangte Behörde führt aus, dass der Bf. dem Grunde nach jedenfalls jede Verantwortung bestreite, da er trotz langjähriger Geschäftsführertätigkeit dieser GmbH offensichtlich keinerlei Kenntnisse des Steuerrechts besitze und sich daher auch eines steuerlichen Vertreters bedient hätte. Da mit der Tätigkeit eines Geschäftsführers jedenfalls auch unabdingbare Verpflichtungen auch betreffend der Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. der Entrichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen verbunden seien, könne dieser Einwand betreffend dieser Verantwortung nur ins Leere gehen. Auch könnten letztlich rein formelle Mängel, wie sie in weiterer Folge gerügt werden, an diesen Verpflichtungen nichts ändern.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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 § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

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 (vgl. beispielsweise VwGH 26.4.2001, 2000/16/0595). Dabei ist nur zu prüfen, 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.

Der Vorwurf, die Begründung des bekämpften Bescheides beschränke sich darauf, dass sich der Tatverdacht auf die Feststellungen der Betriebsprüfung vom 14. Mai 2002 (Tz. 1 – 38) beschränke; es sei auf sämtliche Textziffern verwiesen worden, von denen sich nur einige wenige auf die Umsatzsteuer beziehen; diese Art der Begründung sei nicht gesetzeskonform, zumal die Feststellungen, auf welche Bezug genommen werde, dem angefochtenen Bescheid nicht angeschlossen worden seien und sich nur in einem undatierten Betriebsprüfungsbericht fänden, besteht zwar zu Recht, doch trifft im Falle des Fehlen solcher Ausführungen im erstinstanzlichen Einleitungsbescheid die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz das Recht und die Pflicht, die unzulängliche Begründung des erstinstanzlichen Bescheides im Falle seiner Bestätigung durch eine zulängliche Begründung zu ersetzen (VwGH 19.2.1997, 96/13/0094).

Der Einwand, der Betriebsprüfungsbericht sei nur der Steuerberatungsgesellschaft der Firma D. GesmbH zugestellt worden, die eine Kopie an den Bf. ausfolgte, ist nicht nachvollziehbar, da für diese Steuerberatungsgesellschaft (als steuerlicher Vertreter des Bf.) eine gültige Zustellvollmacht – wie auch dem undatierten Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen – ausgewiesen ist.

Entgegen der Behauptung des Bf. sind der Niederschrift über die Schlussbesprechung, die am 14. Mai 2002 stattgefunden hat, das Finanzstrafverfahren betreffende abgabenrechtliche Feststellungen zu entnehmen, wie eine Durchsicht der in Kopie ausgefolgten Niederschrift zeigt. Auszugsweise darf wiederholt werden, dass den Prüfungsfeststellungen zu entnehmen ist, dass im Zusammenhang mit dem Verrechnungskonto der Firma T. GesmbH die erfolgten Überzahlungen vom Betriebsprüfer als Anzahlungen betrachtet und der Umsatzsteuer unterzogen wurden.

Dem Vorbringen, die Abgabenbeträge seien im Bericht in ATS dargestellt, welcher Umstand es hindere, die im angefochtenen Bescheid behaupteten Verkürzungsbeträge, die in Euro dargestellt sind, mit dem in ATS ausgewiesenen Zahlenmaterial des Betriebsprüfungsberichtes zu begründen, ist zu erwidern, dass gemäß § 3 Abs. 2 Z. 3 Eurogesetz ab 1. Jänner 2002 Geldbeträge in Verordnungen und Bescheiden von Verwaltungsbehörden, Gerichten und öffentlichen Körperschaften in Euro auszudrücken sind. Zwar wurde im Bescheidentwurf eine Ausweisung auch in ATS dargestellt, was offensichtlich aufgrund eines Ausfertigungsfehlers in der Reinschrift des Bescheides unterlassen wurde. Die Beträge wären wie folgt darzustellen gewesen: Vorauszahlungen für Umsatzsteuer 1998 in Höhe von € 14.540,74 (entspricht ATS 200.085,00), Umsatzsteuer 1999 in Höhe von € 6.896,07 (entspricht ATS 94.892,00), Umsatzsteuer 2000 in Höhe von € 10.851,36 (entspricht ATS 200.085,00), sowie Umsatzsteuer Jänner bis August 2001 in Höhe von € 37.422,66 (entspricht ATS 514.947,00). Im Übrigen widerspricht es dem Konkretisierungsgebot eines Einleitungsbescheides nicht, die Höhe der dem Beschuldigten vorzuwerfenden Abgabenverkürzung dem Ergebnis des Untersuchungsverfahrens nach den §§ 114 f FinStrG vorzubehalten. Unabhängig davon, ob der strafbestimmende Wertbetrag in Euro oder in Schilling angegeben ist, ist die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages im Beschwerdeverfahren gegen den Einleitungsbescheid nicht bekämpfbar, sondern es muss lediglich ein Tatverdacht einer vorsätzlichen Abgabenverkürzung - in welcher Höhe auch immer - gegeben sein.

Der in der Beschwerde angesprochene Vergleich laut Tz. 21 des Berichtes mit einem Betrag von € 37.422,60 für Umsatzsteuer 1 – 8 /2001, wogegen für diesen Zeitraum im Bericht ein Betrag von ATS 32.454,00 mit der die Einleitung eines Strafverfahrens ausschließenden Selbstanzeige angeführt wird, entbehrt jeder Grundlage, da (wie ein Blick in den Betriebsprüfungsbericht allein ausreichend erklärt) dies einerseits nur der vom Bf. in der Selbstanzeige dargestellte Betrag sein soll, andererseits die Summe von € 37.422,60 den für diesen Zeitraum hinterzogenen Betrag zusammenfasst. Da die vom Finanzstrafgesetz geforderten Voraussetzungen einer Selbstanzeige für den Betrag von ATS 32.454,00 mangels

Entrichtung nicht zutreffen, konnte auch insoweit eine strafbefreiende Wirkung, wie dies möglicherweise vom Bf. angedeutet werden sollte, nicht zuerkannt werden.

Dem Beschwerdepunkt, dass sich aus Tz. 20 f des Berichtes ergibt, dass für 2000 erst eine vorläufige Umsatzsteuerveranlagung erfolgt sei und daraus der Verdacht, der Bf. hätte Umsatzsteuer für 2000 hinterzogen, nicht abgeleitet werden können, kommt keine Berechtigung zu. Zum Tatbild der Steuerhinterziehung gehört keineswegs eine endgültige Verkürzung der Abgaben; es genügt auch die vorübergehende Erlangung eines Steuervorteils. Verkürzt wird eine Steuereinnahme nicht bloß dann, wenn sie überhaupt nicht eingeholt, sondern auch dann, wenn sie, ganz oder teilweise, dem Steuergläubiger nicht in dem Zeitpunkt zukommt, in dem er nach dem betreffenden Steuergesetz darauf Anspruch gehabt hat. Gerade beim Tatbestand nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG stellt die bloß vorübergehende Erlangung eines Steuervorteils den Regelfall dar (VwGH 3.5.2000, 98/13/0242).

Den Ausführungen der Beschwerde ist weiters zu entnehmen, dass der Bf. mit den abgegebenen Voranmeldungen überhaupt nichts zu tun gehabt habe, die Formulare seien vom Steuerberater (Firma G-WTH) ausgefüllt der Buchhaltung übermittelt und dort "i.A." unterschrieben sowie an die Behörde weitergeleitet worden. Der Bf. sei als Handwerker weder mit den Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes noch mit denen der Erstellung eines Jahresabschlusses vertraut, "weil er dies nicht verstehet". Im Betriebsprüfungsbericht oder den Feststellungen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung wurde auch nicht festgestellt, dass der Bf. Voranmeldungen unterschrieben oder gewusst und auch verstanden hätte, wie einzelne Positionen verbucht und in den Bilanzen dargestellt wurden. Die Umsatzsteuervoranmeldungen wurden alle vom Steuerberater verfasst, der Buchhaltung übermittelt und dort "i.A." unterschrieben sowie an die Behörde weitergeleitet. Zusammengefasst hat sich der Bf. zur Erledigung seiner ihm als Geschäftsführer obliegenden Pflichten somit anderer Personen bedient, um die Umsatzsteuervoranmeldungen errechnen, erstellen und an die Abgabenbehörde übermitteln zu lassen. Anzumerken wäre, dass die meisten Umsatzsteuervoranmeldungen im Tatzeitraum von Frau M. "i.A." unternertigt worden sind.

Will in Österreich ein Abgabepflichtiger seine abgabenrechtlichen Pflichten nicht selbst wahrnehmen, etwa im vorliegenden Fall aufgrund fehlender Sachkenntnisse, kann er die Besorgung der steuerlichen Angelegenheiten auch anderen Personen anvertrauen. Dies befreit ihn jedoch – entgegen den Beschwerdeaufführungen – nicht von jedweder finanzstrafrechtlicher Verantwortung, da er bei der Auswahl dieser Personen sorgsam vorzugehen und sie auch entsprechend beaufsichtigen muss. Bei Aufnahme einer unternehmerischen Tätigkeit ist es Aufgabe des Unternehmers, sich mit den einschlägigen

Vorschriften vertraut zu machen und im Zweifel bei der Behörde anzufragen oder sich bei einem befugten Parteienvertreter kundig zu machen. Dass der Bf. dem Steuerberater nicht alle Unterlagen zur Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen übergeben hätte, ist weder dem Strafakt noch dem Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen.

Bemerkenswert ist allerdings die Tatsache, dass bei der Erstellung der Abgabenerklärungen durch den Steuerberater Abschreibungen für Forderungen vorgenommen wurden, die seit mindestens zwölf Jahren nicht mehr bestanden hatten (vergleiche Punkt B 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 14. Mai 2002). Ein derartiges Negieren von Fakten ohne entsprechende Prüfung bei der Erstellung der Abgabenerklärungen könnte allenfalls den Verdacht einer grob fahrlässigen Handlung im Sinne des § 34 Abs. 3 FinStrG durch den Steuerberater bzw. einen seiner Mitarbeiter erwecken, ist jedoch nicht Gegenstand des zu prüfenden Bescheides.

Mit dem Einwand der Finanzstrafbehörde erster Instanz, mit der Tätigkeit eines Geschäftsführers seien jedenfalls auch unabdingbare Verpflichtungen auch betreffend der Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. der Entrichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen verbunden, und die Bestreitung jeder Verantwortung durch den Bf. könne daher nur ins Leere gehen, übersieht die Behörde, dass die Aufgabe der Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen an den steuerlichen Vertreter überwälzt worden ist und die entsprechenden Abgabenerklärungen auch "i.A." unterfertigt worden sind. Insoweit ist den Verpflichtungen eines Geschäftsführers auch nachgekommen worden, unabhängig davon, dass – wie die Betriebsprüfung ergeben hat – finanzstrafrechtlich zu untersuchende inhaltliche Unrichtigkeiten festgestellt wurden.

Aus dem Betriebsprüfungsbericht ergibt sich, dass der Prüfer Zahlungen der Firma T. GesmbH als Anzahlungen gewertet und daraus eine Umsatzsteuerpflicht abgeleitet hat, wobei laut Beschwerdeausführungen nicht nachvollziehbar sei, weshalb diese Anzahlungen als umsatzsteuerpflichtig qualifiziert worden seien. Der Bf. hatte nach eigenen Aussagen von der Art der Verbuchung und Bilanzierung überhaupt keine Kenntnis, weil sie durch den Steuerberater veranlasst und realisiert worden sind. Eine andere rechtliche Beurteilung aufgrund der Einschätzung im Rahmen einer Betriebsprüfung (hier: Umsatzsteuerpflicht für Anzahlungen) bewirkt für sich allein noch keinen Verdacht eines Finanzvergehens, zumal der Inhalt rechtskräftiger Abgabenbescheide nur eine qualifizierte Vorprüfung der Verdachtslage in Ansehung der objektiven Tatseite des angeschuldeten Finanzvergehens darstellt.

Für die Bewirkung der Verkürzung einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ist die Vorsatzform der Wissentlichkeit vorausgesetzt. Aufgrund der Überwälzung der

abgabenrechtlichen Agenden auf den Steuerberater kann der Verdacht der Wissentlichkeit des Bf. nicht bestätigt werden. Da es Aufgabe der Finanzstrafbehörde ist, neben dem objektiven Tatverdacht auch den subjektiven Tatverdacht zu begründen, der für die angeschuldigte Abgabenhinterziehung geforderte Verdacht der Vorsatzform der Wissentlichkeit jedoch aus dem Aktenstand nicht ableitbar ist, konnte der Beschwerde nur stattgegeben und der bekämpfte Bescheid aufgehoben werden.

In wie weit vom Bf. ein fahrlässiges Verhalten (ein entsprechendes Finanzstrafverfahren wird im Übrigen auch von der Finanzstrafbehörde erster Instanz beim Finanzamt für den 3. und 11. Bezirk, Schwechat und Gerasdorf geführt) im Zusammenhang mit einer Verkürzung der Jahresumsatzsteuer gesetzt wurde, bleibt der weiteren Einschätzung der Finanzstrafbehörde erster Instanz vorbehalten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 164 FinStrG ein weiteres ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen aber das Recht zu, gegen diesen Bescheid binnen sechs Wochen nach dessen Zustellung Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof und/oder beim Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 169 FinStrG wird zugleich dem Amtsbeauftragten das Recht der Erhebung einer Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingeräumt.

Wien, 13. Februar 2004

OR Mag. Gerhard Groschedl