



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Finanzstrafsenat 2

GZ. FSRV/0084-L/04

Beschwerdeentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 2, Dr. Isolde Zellinger, in der Finanzstrafsache gegen Dr. KH, L, über die Beschwerde des Beschuldigten vom 23. Juli 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 24. Mai 2004, SN 046/2003/00417-001, betreffend Einleitung eines Finanzstrafverfahrens

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben und der bekämpfte Bescheid dahingehend abgeändert, dass der Spruch wie folgt zu lauten hat:

Gegen Herrn Dr. KH wird das Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht besteht, dass er vorsätzlich im Bereich des Finanzamtes Linz als Abgabepflichtiger durch die Abgabe von unrichtigen Steuererklärungen, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Einkommensteuer für 2000 und 2001 in Höhe von 16.489,82 € (2000: 5.916,58 €, 2001: 10.573,24 €) und an Umsatzsteuer für 1999 bis 2001 in Höhe von insgesamt 399,34 € dadurch bewirkt hat, dass er Aufwendungen und Vorsteuern (Punkte 4, 6-9 und 13 der Niederschrift über die Schlussbesprechung) zu Unrecht geltend gemacht und hiemit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen hat.

II. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 24. Mai 2004 hat das Finanzamt Linz als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen DR. KH (nunmehriger Beschwerdeführer, =Bf) ein Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes eingeleitet, er habe vorsätzlich durch Abgabe von unrichtigen Steuererklärungen, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, für die Jahre 1999 bis 2001 eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von 23.251,53 € (1999: 5.117,26 €, 2000: 6.738,44 €, 2001: 11.395,83 €) und an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt 399,34 € bewirkt und hiermit eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen.

Die Finanzstrafbehörde hat diese Einleitung auf die Ergebnisse der Betriebsprüfung (Bp) im Jahr 2003 gegründet, wobei festgestellt wurde, dass (bei Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) Aufwendungen und Vorsteuern zu Unrecht geltend gemacht wurden (Punkte 4, 6 bis 9 und 13 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 18. August 2003). Das Verschulden erschließe sich aus der Tatsache, dass dem Beschuldigten aufgrund seiner langjährigen Tätigkeit als Steuerberater seine steuerlichen Pflichten hinlänglich bekannt gewesen seien.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde »des Beschuldigten vom 23. Juli 2004, in welcher im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Text ergänzen»Der vorgeworfene Verkürzungsbetrag sei nicht richtig ermittelt worden und würde sich aufgrund einer noch offenen Berufung gegen die Steuerbescheide 1999 bis 2001 weiter reduzieren. Darüber hinaus habe der Bf in Bezug auf ausländische Kapitalerträge aus den Jahren 1996 bis 2001 eine hohe Abgabengutschrift zu erwarten, welche die versehentlich verkürzten Abgaben kompensiere. Mangels Verkürzung von Abgaben liege daher kein strafbarer Tatbestand vor.

Allfällige Fehler seien nur durch Unachtsamkeit und Vergesslichkeit - bedingt durch Alter und Krankheit des Bf - entstanden und mögen daher entschuldigt werden. Auch habe der Bf vor Prüfungsbeginn Selbstanzeige erstattet.

Im übrigen könne er die strafrechtliche Relevanz der Feststellungen der Bp nicht erkennen, da lediglich Privatanteile erhöht und Rechenfehler korrigiert wurden und es sich im übrigen um Abgrenzungsprobleme gehandelt habe oder die Punkte noch immer strittig seien.

Der Bf stellt daher den Antrag, das Strafverfahren einzustellen.

Gleichzeitig mit Ergehen des Einleitungsbescheides wurde der Bf auch davon verständigt, dass die Einleitung des Strafverfahrens auch wegen des Verdachts auf fahrlässige Abgaben-

verkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG erfolgt ist (Punkte 5, 10 und 12 der Niederschrift über die Schlussbesprechung).

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Text ergänzen»Zunächst muss das Beschwerdebegehren auf Einstellung des Strafverfahrens dahingehend umgedeutet werden, dass die Aufhebung des Einleitungsbescheides beantragt wird, weil die Rechtsmittelbehörde den angefochtenen Bescheid nur überprüfen, nicht jedoch selbst behördliche Maßnahmen in einem aufrechten Untersuchungsverfahren vornehmen kann.

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde I. Instanz zu prüfen, ob genügende Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind.

Gemäß Abs. 3 dieser Bestimmung ist von der Einleitung eines Strafverfahrens nur abzusehen, wenn

die Tat mangels ausreichender Anhaltspunkte voraussichtlich nicht erwiesen werden kann, die Tat kein Finanzvergehen bildet,

der Verdächtige die ihm zur Last gelegte Tat nicht begangen hat oder Rechtfertigungsgründe, Schuldausschließungsgründe oder Strafausschließungs- oder -aufhebungsgründe vorliegen, Umstände vorliegen, welche die Verfolgung des Täters hindern, oder 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 würde.

Für die Einleitung des Finanzstrafverfahrens genügt es, wenn gegen den Beschwerdeführer genügend Verdachtsgründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass er als Täter eines Finanzvergehens in Frage kommt. Verdacht ist die Kenntnis von Tatsachen, aus denen nach der Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann. (vgl. u.a. VwGH vom 14.12.1995, 95/15/0176; VwGH 19.3.1997, 95/16/0160 - AnwBl. 1997/7422 = ÖStZB 1997, 748; VwGH 15.4.1997, 93/14/0080 - ecolex 1997, 697 = AnwBl. 1997/7430 = ARD 4864/68/97 = ÖStZB 1997, 739; VwGH 21.1.1998, 97/16/0418 - ÖStZB 1998, 459)

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hat nur bezüglich vorsätzlich begangener Finanzstraftaten die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens bescheidmäßig zu erfolgen, sodass nur insoweit ein Rechtsmittel zulässig ist. Für die gegenständliche Beschwerdeentscheidung sind daher lediglich jene Sachverhalte maßgeblich, welche Gegenstand des bekämpften Einleitungsbescheides sind (Punkte 4, 6-9 und 13 der Schlussbesprechung der Bp). Soweit das Beschwerdebegehren allenfalls auch zu dem Verdacht auf fahrlässige Abgabenverkürzung Stellung nimmt, braucht darauf nicht eingegangen werden.

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

Nach Abs. 3 dieser Bestimmung ist eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden (lit. a) oder Abgabengutschriften, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu Unrecht oder zu hoch festgesetzt wurden (lit. c).

Die Abgabenhinterziehung als Erfolgsdelikt setzt somit das Bewirken einer Abgabenverkürzung voraus. Die bloße Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht alleine genügt nicht. Allerdings bewirkt auch die nur vorübergehende Abgabenverkürzung den Tatbestand des § 33 FinStrG. Der Verkürzungsbetrag ist jener Betrag, um den die Abgaben zu niedrig (oder Gutschriften zu hoch) bekannt gegeben wurden.

Im Folgenden wird auf die einzelnen Tathandlungen näher eingegangen:

Vorauszuschicken ist, dass der Bf hinsichtlich der angeführten Liegenschaften Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt hat. Diesbezüglich hat er die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht dadurch verletzt, dass er in seinen Einkommensteuererklärungen für die Veranlagungsjahre 2000 und 2001 Werbungskostenüberschüsse (2000: -120.065,-- S, 2001: -225.829,-- S) erklärt hat, wohingegen sich letztlich Einnahmenüberschüsse (2000: 347.321,--, 2001: 239.286,--) ergeben haben.

Punkt 4: Privataufwendungen Ö.Straße, X

Der Bf hat diverse Aufwendungen für die Inbetriebnahme und Reparaturen (Leitungen und Heizungspumpe) betreffend das Schwimmbad der Liegenschaft (im Tatzeitraum Wohnsitz des Bf) in seinem Rechenwerk zunächst zur Gänze als Werbungskosten mit Vorsteuerabzug behandelt. Im Zuge der Bp hat sich jedoch herausgestellt, dass das Schwimmbad überwiegend privat genutzt wird, sodass ein Privatanteil von 75,55 % auszuscheiden war.

Bei der gegebenen Aktenlage ist nach der allgemeinen Lebenserfahrung der Schluss zulässig, der Bf habe in Kenntnis der überwiegend privaten Nutzung des Schwimmbades von den Kosten für die Erhaltung keinen Privatanteil ausgeschieden, um einen Steuervorteil zu erlangen.

Es ist daher sowohl in objektiver als auch in subjektiver Hinsicht der begründete Verdacht gegeben, der Bf habe unter Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht zumindest bedingt vorsätzlich eine Verkürzung von Umsatzsteuer und Einkommensteuer (ESt) dadurch bewirkt, dass er zu hohe Werbungskosten und Vorsteuern in seinen Abgabenerklärungen

ausgewiesen hat, und dadurch eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG verwirklicht.

Der Einwand des Bf, es sei der Privatanteil lediglich erhöht worden, deckt sich nicht mit der Aktenlage.

Punkte 6 bis 9 und 13: aktivierungspflichtiger Aufwand, P.Gasse, Y

Der Bf hat Kosten für bauliche Maßnahmen in den ihm gehörigen Eigentumswohnungen, welche auf mehrere Jahre zu verteilen gewesen wären, sofort im Jahr der Ausführung der Arbeiten zur Gänze abgeschrieben und dadurch für diesen Veranlagungszeitraum zu hohe Werbungskosten geltend gemacht.

Punkt 6: Herstellungsaufwand, Top 46

In der Wohnung wurde Mauerwerk durchbrochen und versetzt, um ein neues, vorher nicht vorhandenes WC einzubauen. Die Kosten für diesen Umbau wurden vom Bf im Jahr 1999 als sofort abzugsfähiger Instandhaltungsaufwand behandelt.

Punkt 7: Herstellungsaufwand, Top 35

In dieser Wohnung wurden ebenfalls Heizung, WC und Bad neu eingebaut und die gesamten Kosten im Jahr 2000 als sofort abzugsfähiger Instandhaltungsaufwand behandelt. Wenn der Bf einwendet, dass lediglich ein Rechenfehler korrigiert worden sei, ist auf Tz 28 des Betriebsprüfungsberichtes hinzuweisen, woraus ersichtlich ist, dass die aus dem Rechenfehler resultierende (weitere) Erhöhung der Werbungskosten nicht in den strafbestimmenden Wertbetrag aufgenommen wurde.

Punkt 8: Instandsetzungsaufwand, Top 35

Im Zuge der umfangreichen Sanierung der (Substandard)Wohnung mussten auch sämtliche elektrische Leitungen neu installiert werden. Die Kosten hierfür wurden sofort im Jahr 2000 als abzugsfähiger Instandhaltungsaufwand behandelt.

Punkt 9: Instandsetzungsaufwand, Top 13

In dieser Wohnung mussten alte desolate Sanitärgegenstände ersetzt und die unbrauchbare Elektroinstallation erneuert werden. Der gesamte Sanierungsaufwand wurde im Jahr 2001 als sofort abzugsfähiger Instandhaltungsaufwand behandelt.

Punkt 13: Zahlungen Reparaturfond 2001

Zahlungen an den Reparaturfonds wurden im Jahr 2001 zur Gänze als sofort abzugsfähiger Instandhaltungsaufwand behandelt, obwohl sie zum Teil für den Austausch schadhafter elektrischer Leitungen und für diverse Installationsarbeiten (Instandsetzungsaufwand) geleistet wurden.

Es ist davon auszugehen, dass der Bf als Eigentümer der Wohnungen sowohl im Detail in Kenntnis des zugrundeliegenden Sachverhaltes gewesen ist, als auch als ehemaliger Steuerberater und Fachexperte die Rechtslage und die Verwaltungspraxis gekannt hat.

Soweit der Bf Abgrenzungsprobleme als Ursache der unrichtigen Abgabenerklärungen angibt, gilt es zu bedenken, dass die von der Betriebsprüfung geschilderten Sanierungsmaßnahmen (zusätzlicher Einbau von Sanitäreinheiten oder einer Heizung, gänzliche Erneuerung von nicht mehr ordnungsgemäßen Installationen) nicht als Zweifelsfälle anzusehen sind. Gerade solche umfangreichen Baumaßnahmen, welche die Wesensart des Gebäudes ändern, den Wert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer verlängern, sollen nach einhelliger Rechtsauffassung nicht sofort absetzbar sein. Die Eindeutigkeit von Sachverhalt und Rechtslage wird auch dadurch untermauert, dass über diese Feststellungen bereits im Zuge der Bp volle Einigung erzielt wurde.

Es besteht somit zu Recht der Verdacht, der Bf habe im Bestreben die Steuerbelastung möglichst gering zu halten wider besseres Wissen angefallene Kosten sofort zur Gänze als Werbungskosten berücksichtigt. Zumindest besteht aber der Verdacht, der Bf habe in Kauf genommen, dass durch seine Vorgehensweise ESt nicht in dem nach den Abgabenvorschriften zutreffenden Zeitpunkt festgesetzt werden konnte.

Daher ist bei der gegebenen Aktenlage nach der allgemeinen Lebenserfahrung sowohl in objektiver als auch in subjektiver Hinsicht der begründete Verdacht gegeben, der Bf habe unter Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht zumindest bedingt vorsätzlich eine Verkürzung von ESt bewirkt, indem er bei der Ermittlung seiner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu hohe Werbungskosten abgezogen und dadurch falsche ESt-Erklärungen abgegeben habe, und dadurch eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG verwirklicht.

Dem Vorbringen in der Beschwerde ist entgegenzuhalten:

Aus dem Argument, die maßgeblichen Feststellungen der Bp seien nach wie vor strittig, kann der Bf schon deshalb nichts gewinnen, da die mit Berufung bekämpften Punkte der Bp (1, 2, 5, 10, 12, 15 und 18) nicht Gegenstand des Einleitungsbescheides sind.

Im Übrigen ist zwischenzeitig am 30. März 2005 im Abgabenverfahren hinsichtlich der Bescheide der Bp eine teilweise stattgebende Berufungsentscheidung durch den UFS ergangen.

Soweit der Bf vermeint, er habe eine Abgabenverkürzung überhaupt nicht bewirkt, weil er aufgrund der Berufung hohe Abgabengutschriften erwarte, ist er darauf hinzuweisen, dass

eine Kompensation der Abgabenverkürzung mit irgendwelchen anderen Abgabemehrleistungen (z.B. in Vorjahren) nicht möglich ist (OGH vom 1. September 1983, 13 Os 110/83).

Allerdings hat tatsächlich die Berufungsentscheidung die Abgabenfestsetzungen durch die Bp teilweise wieder aufgehoben und zu größeren Gutschriften geführt. Dies ändert jedoch nichts daran, dass ursprünglich die Steuern aufgrund der Jahreserklärungen des Bf - im Vergleich mit den letztlich zutreffenden Abgabenschuldigkeiten - zu niedrig bzw. Gutschriften zu hoch festgesetzt wurden.

Die folgende Gegenüberstellung soll dies verdeutlichen:

Jahr	Abgabe	lt. Erklärung	lt. Berufungsentscheidung	Verkürzung
1999	Umsatzsteuer	2.312,67 €	4.622,14 €	2.309,-- €
	EST	10.935,44 €	-7.067,58 €	---
2000	Umsatzsteuer	-24.202,67 €	-13.747,16 €	10.455,-- €
	EST	-8.572,05 €	-2.655,47 €	5.916,58 €
2001	Umsatzsteuer	-1.254,26 €	10.685,89 €	11.940,-- €
	EST	-19.116,15 €	-6.672,67 €	12.443,-- €

Der Bf hat somit jedenfalls Abgabenverkürzungen im Sinne des Finanzstrafrechtes bewirkt.

Lediglich hinsichtlich der EST für das Jahr 1999 hat sich anstelle der vom Bf erklärten Steuerschuld aufgrund der Berufungsentscheidung letztlich eine EST-Gutschrift ergeben, sodass eine Abgabenverkürzung nicht bewirkt wurde. Die Einleitung des Strafverfahrens hinsichtlich der EST 1999 mit einem Verkürzungsbetrag von 5.117,26 € ist daher zu Unrecht erfolgt.

Wenn durch die unrichtigen Abgabenerklärungen des Bf in einem Veranlagungsjahr eine Abgabenverkürzung bewirkt wurde, jedoch in den Folgejahren eine niedrigere Abgabenschuld entstanden ist, so können die Beträge nicht schon bei der Berechnung des Verkürzungsbetrages ausgeglichen werden, weil eine Abgabenverkürzung keine endgültige sein muss. Dieser Umstand ist erst (in Gesamtbetrachtung der strafbaren Handlungen des Bf) bei einer allfälligen Strafbemessung als Milderungsgrund zu berücksichtigen.

Letztlich ist daher von folgenden Abgabenverkürzungen auszugehen:

Umsatzsteuer (unverändert)	1999	2000	2001	Summe in €
Punkt 4	1.726,77 S	2.030,71 S	1.737,41 S	399,34 €

Aufwandskürzungen Bp	2000	2001
Punkt 4	10.153,54 S	8.687,03 S
Punkt 7	138.787,52 S	
Punkt 8	41.280,30 S	
Punkt 9		186.455,24 S
Punkt 13		151.670,21 S
Summe gerundet	190.200,-- S	346.800,-- S
Verkürzung ESt	82.293,-- S	145.491,-- S
Umgerechnet in €	5.980,46 €	10.573,24 €

Zu beachten ist jedoch, dass im Jahr 2000 der auf diese Weise berechnete Verkürzungsbetrag an ESt höher ist als der gesamte Verkürzungsbetrag lt. Gegenüberstellung Erklärung – Berufungsentscheidung (siehe oben). In objektiver Hinsicht ist daher lediglich im Umfang des geringeren Betrages von 5.916,58 € eine Abgabenverkürzung tatsächlich bewirkt.

Soweit der Bf vorbringt, aufgrund von Krankheit und Alter seien Versehen vorgekommen, ist entgegenzuhalten, dass ein Verdacht so lange zu Recht besteht, als nicht wirklich sicher ist, dass ein Grund für eine Abstandnahme von der Einleitung des Strafverfahrens vorliegt. Zum jetzigen Zeitpunkt kann unter Berücksichtigung sämtlicher der Finanzstrafbehörde vorliegenden Information alleine aufgrund der Behauptungen des Bf nicht gänzlich ausgeschlossen werden, dass es der Bf zumindest ernstlich für möglich gehalten hat, Abgaben zu verkürzen, dies jedoch in Kauf genommen hat.

Zuletzt sei noch darauf hingewiesen, dass die vom Bf angesprochene Selbstanzeige lediglich den für die gegenständliche Einleitung des Strafverfahrens nicht relevanten Punkt 10 des Schlussbesprechungsprogrammes der Bp betroffen hat.

Bei der gegebenen Akten- und Beweislage hat somit die Finanzstrafbehörde I. Instanz zu Recht das gegenständliche Finanzstrafverfahren eingeleitet, wobei der Verdacht auf eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG jedoch hinsichtlich Zeitraum und Höhe der Abgabenverkürzungen wie im Spruch ersichtlich einzuschränken war.

Bei der Prüfung, ob tatsächlich genügende Verdachtsgründe im Sinne des § 82 Abs. 1 FinStrG für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind, geht es allerdings nicht darum,

schon die Ergebnisse eines noch abzuführenden Finanzstrafverfahrens vorwegzunehmen, sondern lediglich darum, ob nach der bisher bestehenden Aktenlage ein Verdacht vorliegt. Die Behörde hat nicht wie im Straferkenntnis zu begründen, dass der Beschuldigte die Tat begangen hat, sondern lediglich, dass die Annahme der Wahrscheinlichkeit solcher Umstände gerechtfertigt ist, aus denen nach der Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann.

Ob der Bf das ihm zur Last gelegte Finanzvergehen auch tatsächlich begangen hat, ist dem Ergebnis des Untersuchungsverfahrens vorbehalten. In diesem Rahmen wird der Bf auch Gelegenheit erhalten, sich umfassend in einer Beschuldigtenvernehmung oder mündlichen Verhandlung insbesondere zur subjektiven Tatseite zu rechtfertigen.

Zum jetzigen Zeitpunkt und unter Berücksichtigung sämtlicher der Finanzstrafbehörde vorliegenden Information besteht jedoch der begründete Verdacht auf ein Finanzvergehen durch den Bf in dem nunmehr festgestellten Umfang.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 23. Juni 2005