



## Beschwerdeentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, Mag. Gerda Pramhas, in der Finanzstrafsache gegen CD, Steuerberater, Adresse, vertreten durch Hackl & Hatak, Rechtsanwälte, 4020 Linz, Hofgasse 7, über die Beschwerde des Beschuldigten vom 10. November 2004 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) des Finanzamtes Linz, vertreten durch Dr. Christian Kneidinger, vom 30. September 2004, SN X,

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und Punkt b) des angefochtenen Bescheides aufgehoben.

II. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Im Dezember 2002 wurde bei der Fa. P GmbH & Co KG (jetzt laut Firmenbuchauszug: G GmbH & Co KG) eine USO-Prüfung für den Zeitraum Juni bis November 2001 durchgeführt. Der Prüfer hielt fest, dass bereits im Zuge einer für den Zeitraum 1996 bis 1998 durchgeführten Betriebsprüfung Feststellungen betreffend die Aufteilung in abzugsfähige und nicht abzugsfähige Vorsteuern getroffen worden seien. Gegen die nach der Betriebsprüfung ergangenen Bescheide seien Berufungen eingebracht worden, welche bis dato noch unerledigt seien. Für den Prüfungszeitraum Juni bis November 2001 sei die Aufteilung der Vorsteuern nicht wie von der Betriebsprüfung gefordert, sondern laut Berufungsbegehren erfolgt. Nach

Erledigung der Berufungen sei die Aufteilung der Vorsteuern im Sinne der Berufungserledigung neuerlich zu überprüfen (Pkt. 1 der Niederschrift vom 10. Dezember 2002 zu AB-Nr. A).

Im Rahmen einer neuerlichen USO-Prüfung im Oktober 2003 für den Zeitraum Jänner bis Juni 2003 wurde die Aufteilung in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuern an Hand der Buchhaltung abermals überprüft und dabei festgestellt, dass die bisher angewendete Aufteilung zu ändern sei, da die Zuordnung der Aufwendungen teilweise nicht den Tatsachen entspreche. Die für den geprüften Zeitraum vorgenommene Vorsteuerkürzung in Höhe von 3.536,47 € sei in Anlehnung an die Betriebsprüfung für die Jahre 1999 bis 2001 erfolgt (Pkt. 1 der Niederschrift vom 13. Oktober 2003 zu AB-Nr. B).

Die von August bis Oktober 2003 durchgeführte, die Kalenderjahre 1999 bis 2001 sowie eine Umsatzsteuernachschau für Jänner bis Dezember 2002 umfassende Betriebsprüfung führte zu folgenden, für strafrechtlich relevant erachteten Feststellungen:

Laut Tz. 16 des Berichtes vom 24. November 2003, AB-Nr. C, iVm Pkt. 4 der Anlage 1 (das ist die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13. Oktober 2003) ergab eine Überprüfung der Aufteilung der Vorsteuern laut Buchhaltung, dass die bisher angewendete Aufteilung zu ändern sei, da die Zuordnung der Aufwendungen teilweise nicht den Tatsachen entspreche.

Die daraus resultierenden Vorsteuerkürzungen ermittelte die Prüferin mit 151.658,98 S für 1999, 146.353,04 S für 2000, 31.753,84 S für 2001 und 8.051,91 € für Jänner bis Dezember 2002.

Die Vorsteuerrückrechnung Baulichkeiten betrage laut Vorbetriebsprüfung für die Jahre 1999 bis 2001 je 23.185,00 S und für Jänner bis Dezember 2002 1.684,92 €.

Tz. 23 des o.a. Berichtes iVm mit Pkt. 5 der Anlage 1 verweist auf die letzte Betriebsprüfung und die dort getroffene Feststellung, dass für die Kosten der Erweiterung des Golfplatzes ab 1996 eine einheitliche Nutzungsdauer von 20 Jahren anzusetzen sei. Die Fortführung dieser Prüfungsfeststellung sei bisher unterlassen worden, sodass diese durch die Betriebsprüfung erfolge. Für die Jahre 1999 bis 2001 ergebe sich dadurch eine Gewinnerhöhung von 271.643,00 S, 153.276,00 S und 82.263,00 S.

In Tz. 24 des o.a. Berichtes iVm Pkt. 6 der Anlage 1 hielt die Prüferin fest, dass analog den Feststellungen der vorangegangenen Betriebsprüfung für 1996 bis 1998 die Erlöse aus dem Verkauf von Mitgliedschaften und Golfscheinen einheitlich auf zehn Jahre verteilt zu erfassen seien. Die sich dadurch ergebende Gewinnerhöhung errechnete die Prüferin mit 201.029,51 S für 1999, mit 241.623,05 S für 2000 und mit 275.446,33 S für 2001.

Das Finanzamt Linz als Finanzstrafbehörde erster Instanz leitete auf Grund dieser Feststellungen gegen den Beschwerdeführer (= Bf) mit Bescheid vom 30. September 2004 das Finanzstrafverfahren ein. Der Bf sei verdächtig, als Verantwortlicher der Fa. P GmbH & Co KG

a) durch Abgabe unrichtiger Steuererklärungen, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, eine Verkürzung an Umsatzsteuer für 1999 bis 2001 in Höhe von insgesamt 29.019,79 € (1999: 12.706,41 €; 2000: 12.320,81 €; 2001: 3.992,57 €), an Einkommensteuer für 1999 bis 2001 in der Gesamthöhe von 9.901,60 € (als Ausfluss der einheitlichen und gesonderten Feststellung beim Beschuldigten: 1999: 4.293,80 €; bei GO: 2001: 2.664,55 €; bei OB: 2001: 2.943,25 €) und an Körperschaftsteuer für 2000 und 2001 in der Gesamthöhe von 4.426,62 € (als Ausfluss der einheitlichen und gesonderten Feststellung bei der S AG 2000: 2.216,99 €; 2001: 2.209,63 €) dadurch bewirkt zu haben, dass er Vorsteuern, Teilwertabschreibungen und Rückstellungen zu Unrecht geltend gemacht habe (Punkte 4. bis 6. der Schlussbesprechung) und

b) durch Abgabe von unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen, somit unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2002 sowie Jänner bis Juni 2003 in Höhe von 14.459,47 € bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten zu haben.

Er habe hiermit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a FinStrG begangen.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Feststellungen der Betriebsprüfung hinsichtlich der ungerechtfertigten Geltendmachung von Vorsteuern, Teilwertabschreibungen und Rückstellungen bereits durch die Vorbetriebsprüfung getroffen worden seien.

Vorsätzliches Handeln sei schon durch das Nichtbeachten der behördlichen Feststellungen sowie des Umstandes, dass der Beschuldigte Steuerberater sei und ihm seine Pflichten hinlänglich bekannt seien, indiziert.

Der Bf erhob durch seinen Verteidiger gegen diesen Bescheid fristgerecht Beschwerde und brachte im Wesentlichen vor, dass im Zuge der Betriebsprüfung des Jahres 2001 unterschiedliche Rechtsanschauungen zutage getreten seien und auch bei der Schlussbesprechung keine Einigung habe erzielt werden können. Das Finanzamt habe für die Jahre 1997 und 1998 seiner Rechtsansicht entsprechende Bescheide erlassen, gegen welche berufen worden sei. Diese Berufungen hätten sich u.a. gegen die Aufteilung der Vorsteuern, die Rückstellung der Einschreibgebühr bzw. des Golfscheines und gegen die Restnutzungsdauer der zweiten neun Löcher gerichtet. Erst am 3. Juli 2003 habe im Finanzamt eine Berufungsbesprechung stattgefunden und habe nicht zuletzt deshalb, weil ab

2004 gemäß EU-Richtlinien bei den Vereinen neue Vorgangsweisen zu berücksichtigen seien, ein rechtlicher Kompromiss erzielt werden können. Da die divergierenden Rechtsmeinungen erst am 3. Juli 2003 hätten geklärt werden können, sei bei den Erklärungen für die Jahre 1999 bis 2001 bzw. bei den Jahresabschlüssen die Rechtsansicht der P GmbH & Co KG aufrecht erhalten und eingebaut worden. Dies sei der Finanzverwaltung stets bekannt gewesen und auch in der Niederschrift zur USO-Prüfung vom 10. Dezember 2004 (gemeint wohl: 2002) dokumentiert.

Ab dem Zeitpunkt der Berufungserledigung im Juli 2003 sei die darin vertretene Rechtsansicht bei der Ermittlung der Umsatzsteuer und der Erstellung der Steuererklärung vollinhaltlich angewendet worden. Dies ergebe sich aus dem erst nach diesem Zeitpunkt erstellten Jahresabschluss 2002 und sei auch aus der USO-Prüfung für den Zeitraum Juli bis November 2003 ersichtlich.

Dass die Gesellschaft ihre Rechtsansicht bei der Erklärungsabgabe für 1999 bis 2001 bzw. im Zuge der Umsatzsteuervoranmeldungen aufrecht erhalten habe und dem Finanzamt dieser Umstand bekannt gewesen sei, ergebe sich auch daraus, dass das Finanzamt die Jahre 1999 bis 2001 bis zur Berufungserledigung betreffend die Jahre 1997 und 1998 nicht veranlagt habe.

Auch bei der USO-Prüfung für Juni bis November 2001 sei auf die noch unerledigten Berufungen und darauf, dass nach Berufungserledigung die Vorsteueraufteilung zu überprüfen sei, verwiesen.

Dem Finanzamt seien sehr wohl alle Umstände bekannt gewesen, sodass keinesfalls die vorsätzliche Abgabe falscher Steuererklärungen erfolgt sei. Diese Vorgangsweise sei nur deshalb gewählt worden, damit der Rechtsstandpunkt der steuerpflichtigen Gesellschaft aufrechterhalten werde, wobei klar gewesen sei, dass die endgültige Veranlagung auf Grund der Berufungsentscheidung zu erfolgen habe.

Am 17. Juli 2003 seien sowohl die Betriebsprüfung 1999 bis 2001 als auch eine USO-Prüfung für Jänner bis Dezember 2002 und Jänner bis Juni 2003 erfolgt, um die in der Berufungsentscheidung besprochenen und vereinbarten Rechtsauslegungen zu berücksichtigen. Diese Prüfung sei laut Niederschrift am 16. Oktober 2003 abgeschlossen worden. Die Berufungsvorentscheidungen für die Jahre 1997 und 1998 seien am 23. Oktober 2003 zugestellt worden und rechtskräftig, die Steuerbescheide 1999 bis 2001 seien am 26. November 2003 zugestellt worden. Daraus ergebe sich schlüssig, dass bis zur rechtskräftigen Erledigung der Berufungen zwar die Rechtsansicht der Gesellschaft aufrecht erhalten worden sei, gegenüber dem Finanzamt aber alle Umstände offen gelegt gewesen seien.

Darüber hinaus wäre noch zu berücksichtigen gewesen, dass bei der Umsatzsteuernachschau Jänner bis Dezember 2002 Vorsteuerbeträge in Höhe von 19.859,45 € nicht geltend gemacht und diese Vorsteuern erst mit dem Jahresbescheid vom 15. Juli 2004 berücksichtigt worden seien, sodass hier eine Abgabenverkürzung nicht bewirkt worden sei.

Zusammenfassend ergebe sich, dass der Bf weder vorsätzlich noch fahrlässig unrichtige Steuererklärungen abgegeben habe, sondern nur den bisherigen Rechtsstand bis zur rechtskräftigen Erledigung der Berufung aufrecht erhalten habe. Ein strafrechtlich relevantes Verhalten liege demnach nicht vor, sodass die Einleitung des Finanzstrafverfahrens zu Unrecht erfolgt sei.

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

Gemäß § 82 Abs.1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz zu prüfen, ob genügende 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 Rechtfertigungsgründe, Schuldauusschließungsgründe, Strafausschließungsgründe oder Strafaufhebungsgründe vorliegen,
- 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 würde.

Für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens genügt es somit, wenn gegen den Bf genügend Verdachtsgründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass er als Täter eines Finanzvergehens in Frage kommt. Ein Verdacht besteht, wenn hinreichende tatsächliche Anhaltspunkte die Annahme der Wahrscheinlichkeit des Vorliegens von bestimmten Umständen rechtfertigen (VwGH 25.5.92, 92/15/0061).

Ob im konkreten Einzelfall die Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ausreichen, ist aus der Summe der vorhandenen tatsächlichen Anhaltspunkte zu beurteilen. Jedenfalls liegen dann genügende Verdachtsgründe vor, wenn nicht wirklich sicher ist, dass ein im Abs. 3 lit. a bis e angeführter Grund für eine Abstandnahme von der Einleitung des Strafverfahrens vorliegt.

Gegenstand eines Einleitungsbescheides ist nicht die Feststellung der Tat, sondern die Feststellung solcher Lebenssachverhalte, die den Verdacht begründen, der Verdächtige könnte ein Finanzvergehen begangen haben. Zu prüfen ist daher nur, ob die bisher der Finanzstrafbehörde bekannt gewordenen Umstände für einen Verdacht ausreichen. Nicht jedoch ist es in diesem Verfahrensstadium schon Aufgabe der Finanzstrafbehörde, das Vorliegen eines Finanzvergehens konkret nachzuweisen, weil diese Aufgabe dem Untersuchungsverfahren zukommt.

Gemäß § 119 BAO hat der Abgabepflichtige die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen.

Der Erfüllung der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht dienen nach § 119 Abs. 2 BAO insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstigen Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für die Festsetzung der Abgaben bilden.

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

Einer Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich 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.

Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 ist bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden (§ 33 Abs. 3 lit. a 1. Variante FinStrG) oder wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise (zu den gesetzlichen Fälligkeitsterminen) nicht entrichtet wurden (§ 33 Abs. 3 lit. b FinStrG) oder wenn Abgabengutschriften, die nicht bescheidmäßig festzusetzen sind, zu Unrecht oder zu hoch geltend gemacht wurden (§ 33 Abs. 3 lit. d FinStrG).

Der Begriff der Verkürzung umfasst jede Beeinträchtigung einer Abgabe in Bezug auf Höhe und Fälligkeit.

Eine Abgabenhinterziehung setzt nicht voraus, dass ein Steuerbetrag dem Steuergläubiger endgültig verloren geht; die Abgabenverkürzung braucht zur Tatbestandsverwirklichung somit keine dauernde zu sein (vgl. Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, Rz 26 zu § 33 FinStrG).

Gerade eine den Tatbestand des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG erfüllende Umsatzsteuerverkürzung wird regelmäßig eine nur vorübergehende Verkürzung sein.

Die Verkürzung einer Abgabe ist bereits dann anzunehmen, wenn die Steuer dem Steuergläubiger nicht bis zu dem Zeitpunkt zufließt, in dem sie dieser nach den steuerlichen Vorschriften zu erhalten hat, sofern dem Abgabepflichtigen ein steuerunehrliches Verhalten zur Last fällt. Die bloße Möglichkeit, durch Kontrollen Abgabeverbindlichkeiten festzustellen, reicht nicht aus, die objektive Steuerunehrlichkeit auszuschließen, weil Kontrollen schon aus zeitlichen Gründen und personellen Kapazitätsgründen nicht generell vorgenommen werden können.

Nach der Judikatur ist ferner nicht ausreichend, dass die erklärten steuerlich relevanten Vorgänge buchmäßig erfasst und belegt sind, der Finanzbehörde die Einsichtnahme in die entsprechenden Unterlagen angeboten und ihr solcherart die Möglichkeit eröffnet wird, die Richtigkeit der Steuererklärungen in tatsächlicher Hinsicht im Zuge eines amtswegigen Ermittlungsverfahrens zu überprüfen (vgl. OGH 10.3.1992, 14 Os 61/91).

Ebenso wenig wird als ausreichend erachtet, dass die Abgabenbehörde durch die Heranziehung von Angaben in anderen Steuererklärungen (etwa früherer Jahre oder anderer Steuersubjekte) die Steuern richtig festsetzen könnte (vgl. Reger/Hacker/Kneidinger, Das Finanzstrafgesetz<sup>3</sup>, Band I, 595 ff).

Dem Abgabepflichtigen steht es, ohne dass strafrechtliche Folgen eintreten, frei, seine Rechtsansicht in den Abgabenerklärungen zu vertreten, nur muss er den Sachverhalt als solchen wahrheitsgemäß offen legen. Das bedeutet aber nicht, dass er in den Erklärungen jegliche Art von unrichtigen Angaben machen darf, wenn sie offen ausgewiesen sind. Die Angaben müssen die Abgabenbehörde vielmehr in die Lage versetzen, deren Richtigkeit an Hand der Angaben in der Erklärung bzw. den Beilagen zu überprüfen. Es muss der gesamte Sachverhalt offen gelegt werden, und dann kann erst die abweichende Rechtsansicht vertreten werden (VwGH 6.8.1996, 95/17/0109). Die Angaben müssen demnach die Abgabenbehörde in die Lage versetzen, an Hand der Angaben in der Erklärung deren Richtigkeit zu überprüfen.

Abgabenerklärungen stellen standardisierte Offenlegungsinstrumente für Durchschnittsfälle dar, sodass gegebenenfalls über die Vordrucksangaben hinaus Ergänzungen, Beilagen oder Zusätze anzuschließen sind (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1355).

Der Bf ist an der geprüften Gesellschaft nicht nur mit einer Kommanditeinlage beteiligt, sondern auch deren steuerlicher Vertreter.

Im Zuge der bei der P für die Zeiträume 1996 bis 1998 durchgeführten Betriebsprüfung (Bericht vom 13. März 2001 zu AB-Nr. D) wurden u.a. Feststellungen zur Aufteilung der Vorsteuern, zur Nutzungsdauer des sanierten und von einer 9 Loch- auf eine 18 Loch-Anlage erweiterten Golfplatzes sowie zur Rückstellung für Golfscheine und Einschreibgebühren getroffen (Pkt. 2, 3 und 5 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 7. Februar 2001, welche auch vom Bf unterschrieben ist).

In Punkt 2. der genannten Niederschrift wurde zudem festgehalten, dass die Vorsteuerkürzungen für den Nachschauzeitraum 1999 und 2000 ausgehend von den Saldenlisten vorgenommen worden seien und es sich daher noch um keine endgültigen Zahlen handle.

Für die Jahre 1999 und 2000 wurden dem entsprechend vorläufige Umsatzsteuerbescheide erlassen (Bescheide vom 13. März 2001 und vom 24. April 2001).

Gegen die nach dieser Betriebsprüfung ergangenen Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide wurden Berufungen eingebracht, auf Grund derer am 3. Juli 2003 eine Besprechung zwischen der Rechtsmittelbearbeiterin des Finanzamtes und dem Bf stattfand. Mit Berufungsvorentscheidungen vom 20. Oktober 2003 wurde über die eingebrachten Berufungen entschieden (teilweise stattgebend laut gesonderter Bescheidbegründung vom 27. Oktober 2003).

Die Umsatzsteuererklärung und die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für 1999 waren am 13. Juni 2001 beim Finanzamt Linz eingelangt, die entsprechenden Erklärungen für 2000 am 29. August 2001 und die Erklärungen für das Jahr 2001 am 3. Dezember 2002. Den Erklärungen waren jeweils die entsprechenden Jahresabschlüsse beigelegt.

Die Abgabenbescheide – endgültige Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1999 und 2000, ein vorläufiger Umsatzsteuerbescheid für 2001 sowie die Feststellungsbescheide für die Jahre 1999 bis 2001 – ergingen nach Durchführung der Betriebsprüfung für den Zeitraum 1999 bis 2001 am 24. November 2003. Der Umsatzsteuerbescheid 2001 wurde am 2. Dezember 2003 für endgültig erklärt.

Die Betriebsprüfung für den Zeitraum 1999 bis 2001 und die Umsatzsteuernachschau für Jänner bis Dezember 2002 (Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13. Oktober 2003) sowie die USO-Prüfung für den Zeitraum Jänner bis Juni 2003 führten zu den für strafrechtlich relevant erachteten Feststellungen betreffend die Punkte 4 bis 6 der Niederschrift, welche bereits Gegenstand der Vorbetriebsprüfung gewesen waren (Vorsteuerkürzungen, Baukosten für die Golfplatzerweiterung bzw. Nutzungsdauer sowie Rückstellungen für Golfscheine und Einschreibgebühren).



Der Bf brachte in der gegen den Einleitungsbescheid erhobenen Beschwerde im Wesentlichen vor, dass bis zur Klärung der Rechtslage am 3. Juli 2003 die Rechtsansicht der Fa. P aufrecht erhalten und daher auch in den Jahresabschlüssen für die Jahre 1999 bis 2001 eingebaut worden sei. Dies sei der Finanzverwaltung stets bekannt gewesen und auch in der Niederschrift vom 10. Dezember 2004 (gemeint wohl: 2002) dokumentiert. Es sei klar gewesen, dass die endgültige Veranlagung auf Grund der Berufungsentscheidung erfolgen werde.

Zur subjektiven Tatseite ist anzumerken, dass nach § 8 Abs. 1 FinStrG vorsätzlich handelt, 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 (bedingter Vorsatz). Der Finanzstraftäter muss die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes nicht anstreben, nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verpönten Erfolges rechnen, den Eintritt des Erfolges jedoch für möglich halten und einen solchen Erfolg auch hinzunehmen gewillt sein. Voraussetzung für die Annahme von bedingtem Vorsatz ist nicht ein Wissen um eine bestimmte Tatsache oder um ihre Wahrscheinlichkeit im Sinne eines Überwiegens der dafür sprechenden Momente, sondern es genügt das Wissen um die Möglichkeit. Für die subjektive Tatseite des § 33 Abs. 1 FinStrG ist bedingter Vorsatz ausreichend.

§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG erfordert dagegen für die subjektive Tatbestandsmäßigkeit für den Verkürzungserfolg Wissentlichkeit, während für die Pflichtverletzung bloß bedingter Vorsatz genügt.

Wissentlichkeit liegt vor, wenn der Täter nicht nur für möglich hält, sondern weiß, dass er durch die Tathandlung den verpönten Erfolg bewirkt.

Die subjektive Tatseite betreffend ist zunächst die Frage zu erörtern, ob ein ausreichender Verdacht besteht, der Bf habe es zum Zeitpunkt der Einreichung der Abgabenerklärungen 1999 bis 2001 ernstlich für möglich gehalten, durch die Abgabe von den Feststellungen der Betriebsprüfung zuwiderlaufenden Erklärungen eine Abgabenverkürzung zu bewirken, und sich damit abgefunden.

Gegenständlich wurde dem Finanzamt entgegen der Darstellung des Bf und wie sich aus der Aktenlage, insbesondere der Niederschrift vom 10. Dezember 2002 erschließen lässt, erstmalig zu diesem Zeitpunkt bekannt, dass den Feststellungen der Betriebsprüfung – und zwar lediglich den geprüften Zeitraum Juni bis November 2001 und die Aufteilung von Vorsteuern betreffend - nicht gefolgt worden war.

Dies mochte zwar die Vermutung nahe legen, war aber keineswegs zwingende Schlussfolgerung, dass zum einen auch für weitere Zeiträume die Aufteilung der Vorsteuern

nicht in der von der Betriebsprüfung für richtig erachteten Weise erfolgt war und zum anderen auch die weiteren Prüfungsfeststellungen nicht beachtet worden waren. Die Finanzverwaltung hatte demnach zu den für die Beurteilung des Vorliegens eines Vorsatzes des Bf maßgebenden Zeitpunkten der Einreichung der Abgabenerklärungen 1999 bis 2001 am 13. Juni bzw. 29. August 2001 bzw. am 3. Dezember 2002 keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass bei Erstellung der Jahresabschlüsse 1999 bis 2001 und Ausfüllen der Steuererklärungen den Prüfungsfeststellungen nicht Rechnung getragen worden war. Dafür, dass die Finanzverwaltung darüber bereits vor der im Dezember 2002 durchgeführten USO-Prüfung informiert gewesen wäre, bietet die Aktenlage keine Anhaltspunkte.

Der Umstand, dass dem Bf möglicherweise nachträglich klar geworden ist, dass erklärungsgemäße Veranlagungen entweder von vornherein nicht erfolgen würden oder zumindest eine nachträgliche Überprüfung der Abgabenbescheide stattfinden würde, vermag den Verdacht, dass der Bf zum Zeitpunkt der Einreichung der Abgabenerklärungen zumindest mit bedingtem Vorsatz im Sinne obiger Ausführungen gehandelt und ernsthaft damit gerechnet hat, es werde für die Veranlagungsjahre 1999 bis 2001 – zumindest vorläufig – eine zu niedrige Abgabenfestsetzung erfolgen, nicht mehr auszuräumen (vgl. VwGH 26.4.1994, 93/14/0052). Das für die Annahme des *dolus eventualis* erforderliche Wissensmoment liegt in dem Wissen um die durch konkrete Bedenken gestützte Möglichkeit der Unrichtigkeit der Erklärung, das Willensmoment in der Bewilligung des Vorteiles, der durch die allfällige zu niedrige Angabe entstehen könnte (vgl. VwGH 29.10.1963, 1398/62).

Zwar ist aus den Jahresabschlüssen 1999 bis 2001 ersichtlich, dass der Bf auf dem Konto 3151 "Rückstellung Golfscheine, Einschreibgebühren" entgegen den Prüfungsfeststellungen die Einnahmen aus dem Verkauf von Golfscheinen und Einschreibgebühren wiederum auf 20 Jahre verteilt als Erlöse angesetzt hat, doch vermag dieser Umstand der Offenlegungspflicht im geforderten Umfang keinesfalls Genüge zu tun.

Die Abgabenerklärungen und die diesen beigefügten Beilagen bilden in Bezug auf die Beurteilung der Offenlegungspflicht eine Einheit. An Hand der darin enthaltenen Angaben muss die Abgabenbehörde in die Lage versetzt werden, deren Richtigkeit zu überprüfen. Ein Abgabepflichtiger kommt somit der Offenlegung nur dann nach, wenn er die Abgabenbehörde durch seine Angaben in die Lage versetzt, ohne weitwendiges Ermittlungsverfahren eine richtige Entscheidung treffen zu können (vgl. Sommergruber-Reger, Das Finanzstrafgesetz mit Kommentar, 229 ff).

Nicht ausreichend ist dagegen, dass gegen die auf Grund der Betriebsprüfung ergangenen Bescheide Berufungen erhoben worden sind, weil diese Tatsache nicht rechtfertigt, dass der Bf in die Abgabenerklärungen für die nachfolgenden Jahre die in seinen Berufungen

vertretene - gegenteilige - Auffassung aufnimmt, ohne die Abgabenbehörde darauf aufmerksam zu machen. Um eine Verletzung der Offenlegungspflicht zu vermeiden wäre nötig gewesen, dass der Bf auf die Nichtbefolgung der Feststellungen der Betriebsprüfung entweder in den Abgabenerklärungen selbst oder in einer Beilage dazu hingewiesen hätte.

Dem Bf ist somit nicht vorzuwerfen, dass er den Abgabenerklärungen den von ihm und nicht den von der Betriebsprüfung vertretenen Rechtsstandpunkt zu Grunde gelegt hat, sondern dass er diese eigene Auffassung nicht ausreichend aufgezeigt hat, obwohl ihm bewusst gewesen ist, dass seine Meinung in Widerspruch zur Meinung der Finanzbehörde stand und jedenfalls die überragende Möglichkeit bestand, dass seiner Auffassung zumindest nicht zur Gänze gefolgt werden würde.

Gegenständlich ist weder den Abgabenerklärungen selbst noch den Beilagen ein Hinweis darauf zu entnehmen, dass bzw. welchen Prüfungsfeststellungen aus welchen Gründen keine Beachtung geschenkt worden ist.

Nur unter Heranziehung des Prüfungsberichtes betreffend die Prüfung der Jahre 1996 bis 1998, nicht jedoch auf Grund der durch den Bf eingereichten Abgabenerklärungen samt Beilagen, wäre es der Abgabenbehörde unter Umständen möglich gewesen, zu erkennen, dass der Bf den beanstandeten Erlösverteilungszeitraum von 20 Jahren beibehalten hat. Die Nichtbeachtung der übrigen, nunmehr als strafrechtlich relevant erachteten Feststellungen wäre für die Abgabenbehörde dagegen auch nicht unter Einsichtnahme in den o.a. Prüfungsbericht ersichtlich gewesen.

Hinzuweisen ist noch darauf, dass der Bf bereits in einem zuvor abgeführten Finanzstrafverfahren (Str.Nr. Y, Spruchsenatserkenntnis vom 8. Juli 2002) wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung zu einer Geldstrafe von 5.000,00 € verurteilt worden ist. Gegenstand dieses Strafverfahrens war im Wesentlichen, dass der Bf als steuerlicher Vertreter ohne entsprechende Offenlegung die Aufnahme von Vorsteuerbeträgen, denen die Betriebsprüfung zuvor die Anerkennung versagt hatte, in die Umsatzsteuererklärung seiner Klientin veranlasst hatte. Der in diesem Erkenntnis getroffenen Sachverhaltsfeststellung zufolge hatte der Bf den Geschäftsführer der von ihm vertretenen Gesellschaft zwar angewiesen, den Betriebsprüfer bei Übergabe der Umsatzsteuererklärung darauf aufmerksam zu machen - was aber tatsächlich nicht geschehen war -, dass die seitens der Prüfung beanstandeten Vorsteuern in der Abgabenerklärung wiederum enthalten seien, eine entsprechende Deklaration in der Erklärung aber unterlassen.

Da eine schriftliche Stellungnahme unter Beschreibung der dem Bf zur Last gelegten Vergehen an den Spruchsenat bereits am 11. Jänner 2001 erfolgt und eine Ausfertigung dieser Stellungnahme nach § 124 Abs. 2 FinStrG auch dem Beschuldigten zuzustellen war, war der

Bf zu den Zeitpunkten der Einreichung der Steuererklärungen 1999 bis 2001 bereits in Kenntnis des gegen ihn erhobenen Vorwurfes der mangelnden Offenlegung und war damit diese Problematik betreffend entsprechend sensibilisiert.

Zwar war zu den Abgabeterminen der Steuererklärungen und damit zu den Zeitpunkten der neuerlichen Geltendmachung von durch die Vorbetriebsprüfung nicht anerkannten Beträgen über die Berufungen noch nicht entschieden und der Ausgang des abgabenrechtlichen Rechtsmittelverfahrens ungewiss, doch musste der Bf die Möglichkeit des zumindest teilweisen Unterliegens als gegeben hinnehmen (vgl. VwGH 19.12.2001, 2001/13/0064).

Dies umso mehr, als aus der Vielzahl der Berufungspunkte (vgl. die im Veranlagungsakt des Finanzamtes Linz zu St.Nr. AA befindliche Berufung vom 11. April 2001) für den Bf äußerst zweifelhaft erscheinen musste, in allen Berufungspunkten durchzudringen.

Letztendlich ist aus dem Verhältnis der infolge der Berufungen ausgesetzten, strittigen Beträge und der infolge der Berufungsvorentscheidungen vorgeschriebenen Abgabebeträge erkennbar, dass dem gesamten Berufsbegehren betragsmäßig nur rund zur Hälfte entsprochen worden ist.

Da der Täter zum Zeitpunkt der Tat vorsätzlich handeln muss und der Gegenstand des Einleitungsbescheides nicht in der Feststellung der Tat besteht, sondern vielmehr Entscheidungen im Verdachtsbereich zu treffen sind, besteht im Ergebnis in subjektiver Hinsicht auch nach Ansicht der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz ein ausreichender Verdacht, der Bf habe durch die Einreichung von Abgabenerklärungen, welche er entgegen der ihm bekannten Rechtsansicht der Finanzverwaltung ausgefüllt und in welchen er seine gegenteilige Rechtsmeinung auch nicht offen gelegt hat, die Unrichtigkeit und damit die Notwendigkeit zur Berichtigung der eingereichten Steuererklärungen ernstlich für möglich gehalten. Wusste der Bf aber um die Möglichkeit der Unrichtigkeit, so ergab sich daraus, dass er die Möglichkeit einer zu niedrigen Angabe nicht ausschloss und in der Folge eine Abgabenverkürzung ernstlich für möglich hielt (vgl. VwGH 29.10.63, 1398/62).

Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass sich der für den Tatbestand der Abgabenhinterziehung vorausgesetzte Verkürzungsvorsatz nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht auf die konkrete Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages erstrecken muss (VwGH 17.9.92, 91/16/0093). Es genügt vielmehr, dass der Beschuldigte eine Abgabenverkürzung in Kauf nimmt; eine genaue Vorstellung von der Höhe der Abgabenverkürzung ist nicht erforderlich.

Dem Konkretisierungsgebot eines Einleitungsbescheides widerspricht weder, wenn die Höhe der dem Beschuldigten allenfalls vorzuwerfenden Abgabenverkürzung dem Ergebnis des Untersuchungsverfahrens vorbehalten wird, noch, wenn - angesichts der Bestimmung des

§ 13 Abs. 1 FinStrG, wonach die Strafdrohungen für vorsätzliche Finanzvergehen nicht nur für die vollendete Tat, sondern auch für den Versuch gelten - noch keine abschließende Beurteilung erfolgt, ob dem Beschuldigten die im Einleitungsbescheid genannten Finanzvergehen in der Begehungsform der Vollendung der Tat oder nur in jener des Versuches vorgeworfen werden können (vgl. VwGH 2.8.1995, 93/13/0167).

Nach Durchführung der Betriebsprüfung für den Zeitraum 1999 bis 2001, welche auch den Nachschauzeitraum Jänner bis Dezember 2002 umfasste, erließ das Finanzamt am 24. November 2003 einen vorläufigen Umsatzsteuerjahresbescheid 2002, der eine Umsatzsteuerzahllast von 24.283,73 € und gegenüber den bisher gemeldeten Umsatzsteuerbeträgen eine Nachforderung von 10.923,23 € zur Folge hatte. Dieser Nachforderungsbetrag wurde dem Einleitungsbescheid zu Grunde gelegt.

Erläuternd zu der am 7. April 2004 eingereichten Umsatzsteuerjahreserklärung für 2002 führte der Bf an, dass die in der Erklärung ausgewiesene Umsatzsteuergutschrift von 19.859,45 € aus noch nicht erfassten Eingangsrechnungen betreffend Platzausbau resultiere und diese Eingangsrechnungen nachträglich berücksichtigt und verbucht worden seien.

Mit weiterem vorläufigen Bescheid vom 12. Juli 2004 erfolgte eine antragsgemäße Veranlagung, welche für 2002 eine – vorläufig – festzusetzende Umsatzsteuervorschreibung in Höhe von 1.354,71 € und damit im Vergleich zur bisherigen Vorschreibung eine Gutschrift in Höhe von 22.929,02 € ergab.

Da sich für die Monate Jänner bis Dezember 2002 in Summe eine Abgabengutschrift ergibt - den vorangemeldeten Beträgen von 13.360,50 € steht eine Abgabenfestsetzung von 1.354,71 € gegenüber - und an Hand der vorgelegten Akten nicht feststellbar ist, welchen Monaten die geltend gemachte Gutschrift aus noch nicht erfassten Eingangsrechnungen zuzuordnen war und ob sich für einzelne Monate dennoch eine Abgabenverkürzung ergeben hat, war mangels Zuordenbarkeit schon das Vorliegen der objektiven Tatbestandsvoraussetzungen des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG als nicht erfüllt anzusehen. Der von der Finanzstrafbehörde erster Instanz erhobene Verdacht einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG erweist sich daher als nicht zutreffend, sodass der Einleitungsbescheid die Monate Jänner bis Dezember 2002 betreffend aufzuheben war.

Zu dem dem Bf für den Zeitraum Jänner bis Juni 2003 vorgeworfenen Abgabenverkürzungsbetrag von 3.536,47 € (Pkt. 1 "Vorsteuerkürzung" der Niederschrift vom 13. Oktober 2003 zu AB-Nr. B) ist anzumerken, dass im Zuge der USO-Prüfung die Vorsteuern für die geprüften Monate Jänner bis Juni 2003 von 70.027,65 € auf 66.491,18 €, somit um 3.536,47 €, gekürzt worden sind.

Aus der Aktenlage und der Durchsicht des Abgabenkontos der P ergibt sich, dass den inkriminierten Zeitraum betreffend für den Monat Jänner 2003 fristgerecht eine Zahlung von 3.870,32 € geleistet worden ist und für Februar und März 2003 Voranmeldungen mit einer Zahllast von 20.171,24 € bzw. 4.374,23 € abgegeben worden sind. Für die Monate April bis Juni 2003 scheinen auf dem Abgabenkonto dagegen keine Buchungen auf.

Auf Grund der Feststellungen der USO-Prüfung wurde die Umsatzsteuer Jänner bis Juni 2003 mit einer Gutschrift von 18.630,25 € festgesetzt, wodurch sich im Vergleich zu den bisher für die Monate Jänner bis März 2003 gemeldeten Zahllasten von 28.415,89 € eine Gutschrift von 47.046,14 € ergab.

Zwar ist einer der Niederschrift beigefügten Kontenübersicht zu entnehmen, welche Vorsteuerbeträge welchen Konten zuzuordnen sind, nicht jedoch, wie sich der gekürzte Vorsteuerbetrag von 3.536,47 € auf die einzelnen Kalendermonate verteilt bzw. ob alle Monate davon betroffen sind.

Zu bedenken ist, dass zum Zeitpunkt der USO-Prüfung im Oktober 2003 für die Monate April bis Juni 2003 keine Meldungen betreffend Umsatzsteuer erfolgt waren. Feststellungen dazu finden sich in der Niederschrift vom 13. Oktober 2003 nicht. In Anbetracht der im Vergleich zu den gemeldeten Zahllasten hohen Gutschrift erscheint nahe liegend, dass sich für die bisher nicht gemeldeten Monate keine Zahllasten ergeben haben. Infolge der vom Bf ins Treffen geführten Besprechung mit der Rechtsmittelbearbeiterin am 3. Juli 2003 war zu den Fälligkeitszeitpunkten der Umsatzsteuer (§ 21 Abs. 1 UStG) für Mai und Juni 2003 zudem bereits klar, wie die Abgabenbehörde über die eingebrachten Berufungen entscheiden würde.

Auf Grund des mit der Aktenlage nicht in Widerspruch stehenden Beschwerdevorbringens des Bf, wonach ab dem Zeitpunkt dieser Besprechung der erörterten Rechtslage bei Erstellung der Steuererklärungen und Ermittlung der Umsatzsteuer gefolgt worden sei, und mangels gegenteiliger Sachverhaltsfeststellungen der Vorbehörde bestehen daher nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde auch hinsichtlich der Monate April bis Juni 2003 schon in objektiver Hinsicht keine genügenden Verdachtsgründe, sodass der Einleitungsbescheid auch diese Monate betreffend aufzuheben war.

Aber auch hinsichtlich des in Punkt b) des Spruches des Einleitungsbescheides erhobenen Verdachtes betreffend die Monate Jänner bis März 2003 war der angefochtene Bescheid mangels Vorliegens hinreichender Verdachtsgründe, der Bf sei mit Gewissheit von einer Abgabenverkürzung ausgegangen, aufzuheben.

Zu den Fälligkeitszeitpunkten der Umsatzsteuervorauszahlungen Jänner bis März 2003 war über die abgabenrechtlichen Berufungen noch nicht entschieden. Indem der Bf der von der Finanzverwaltung vertretenen Ansicht zur Aufteilung in abziehbare und nicht abziehbare

Vorsteuern nicht gefolgt war, besteht zwar der begründete Verdacht, er habe mit dem Eintritt einer Umsatzsteuerverkürzung gerechnet, doch liegen dem Einleitungsbescheid keine Feststellungen zur Begründung des Verdachtes zu Grunde, der Bf sei mit Gewissheit vom Eintritt einer Abgabenverkürzung ausgegangen, obwohl der Ausgang der abgabenrechtlichen Berufungen noch ungewiss gewesen ist und immerhin die Möglichkeit bestand, das Finanzamt werde sich der Ansicht des Bf in dem Punkt Aufteilung der Vorsteuern anschließen.

Die Beurteilung der Frage, ob der Bf hinsichtlich der von der Aufhebung betroffenen Zeiträume allenfalls einer Finanzordnungswidrigkeit verdächtig ist, ist nicht Gegenstand dieser Beschwerdeentscheidung und ist in diesem Verfahrensstadium der Finanzstrafbehörde erster Instanz vorbehalten.

Ob der Tatverdacht zu der gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG im Strafverfahren erforderlichen Gewissheit führen wird, der Bf habe die ihm zur Last gelegten Finanzvergehen tatsächlich begangen, bleibt dem nunmehr durchzuführenden Untersuchungsverfahren nach den §§ 114 ff FinStrG vorbehalten.

Im Rahmen der Beschwerdeentscheidung war nur zu untersuchen, ob für die Einleitung des Finanzstrafverfahrens ausreichende Verdachtsmomente vorliegen. Die endgültige Sachverhaltsklärung und abschließende rechtliche Beurteilung hat nach Durchführung eines Untersuchungsverfahrens in einer Strafverfügung, einem Straferkenntnis oder einem Einstellungsbescheid zu erfolgen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 29. November 2005