



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Finanzstrafsenat 1

GZ. FSRV/0031-L/05

## Beschwerdeentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, Mag. Gerda Pramhas, in der Finanzstrafsache gegen Ing. PF, geb. X, Adresse, vertreten durch Gerhard Schlesinger, Steuerberater, 4020 Linz, Hasnerstraße 18, über die Beschwerde des Beschuldigten vom 10. Februar 2005 gegen den Bescheid über die Einleitung (Ausdehnung) eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Gottfried Buchroithner, vom 10. Jänner 2005, SN Z,

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (= Bf) war von 1994 bis zur Betriebsauflösung per 31. Dezember 2001 selbstständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Fa. F GmbH. Diese Gesellschaft hatte sich auf dem Gebiet der Spenglerei, Wasserinstallation, Heizungen und Solaranlagen betätigt. Ebenfalls seit dem Jahr 1994 betreibt der Bf ein Technisches Büro für Haus- und Elektrotechnik und bezieht damit Einkünfte aus selbstständiger Arbeit.

Nachdem die Finanzstrafbehörde Urfahr gegen den Bf als abgabenrechtlich Verantwortlichen der Fa. F GmbH mit Bescheid vom 15. Jänner 2003 das Finanzstrafverfahren eingeleitet hatte und eine gegen diesen Einleitungsbescheid eingebrachte Beschwerde mit Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 6. Juni 2003 als unbegründet abgewiesen worden war,

erkannte die Finanzstrafbehörde erster Instanz den Bf mit Strafverfügung vom 28. Mai 2004 schuldig, als Verantwortlicher der Fa. F GmbH vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung an Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) für die Monate Februar, April bis Juni und August 2002 im Gesamtbetrag von 20.105,69 € bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten zu haben.

Er habe dadurch ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen.

Gemäß §§ 33 Abs. 5 FinStrG wurde über ihn eine Geldstrafe von 8.000,00 € verhängt und die gemäß § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe mit 40 Tagen festgesetzt. Die Kosten des Finanzstrafverfahrens wurden gemäß § 185 FinStrG pauschal mit 363,00 € bemessen.

Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, weshalb entgegen der Ansicht des Bf nicht vom Vorliegen einer wirksam erstatteten Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG auszugehen sei.

Als mildernd wertete das Finanzamt bei der Strafbemessung die - wenn auch nicht strafbefreiende - Selbstanzeige, als erschwerend die Begehung über einen längeren Zeitraum.

In einem gegen diese Strafverfügung erhobenen Einspruch wandte sich der steuerliche Vertreter des Bf wiederum gegen den Vorwurf, die Selbstanzeige nicht rechtzeitig erstattet zu haben, sowie gegen die Anlastung vorsätzlichen oder auch nur fahrlässigen Verhaltens mit der dort näher vorgebrachten Begründung.

Nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung (Niederschrift vom 30. November 2004) sowie der Vernehmung von Frau EH als Zeugin (Niederschrift vom 16. Dezember 2004) und noch vor Ergehen eines Straferkenntnisses wurde der Finanzstrafbehörde Freistadt Rohrbach Urfahr ein Bericht über eine beim Bf durchgeführte Aufzeichnungsprüfung für den Zeitraum 1999 bis 2001 zur strafrechtlichen Würdigung zugeleitet.

Der Strafreferent erachtete die Punkte 1, 2 und 5 des Schlussbesprechungsprogramms vom 18. Oktober 2004, AB-Nr. A (AB-Nr. neu: B), für strafrechtlich relevant und dehnte mit Bescheid vom 10. Jänner 2005 das eingeleitete Strafverfahren aus, weil der Verdacht bestehe, der Bf habe vorsätzlich durch Einreichung unrichtiger Abgabenerklärungen, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich durch die Nichtbekanntgabe von Einnahmen aus dem Verkauf eines im Betriebsvermögen befindlichen PKW in Höhe von 20.000,00 S (1.453,46 €) für das Jahr 2000 und durch die unrechtmäßige Geltendmachung sowohl einer privaten Krankenversicherung in Höhe von 19.666,40 S (1.429,21 €) als auch von Stundungszinsen betreffend Einkommensteuer 1998 in Höhe von

96.381,00 S (7.004,28 €) als Betriebsausgaben für das Jahr 2001 eine Einkommensteuerverkürzung für 2000 und 2001 in Höhe von insgesamt 4.943,48 € bewirkt und dadurch ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen.

In der gegen diesen Ausdehnungsbescheid fristgerecht eingebrachten Beschwerde bestritt der steuerliche Vertreter im Wesentlichen den gegen den Bf erhobenen Vorwurf, vorsätzlich eine Abgabenhinterziehung begangen zu haben.

Für den PKW-Verkauf sei keine eigene Rechnung ausgestellt, sondern der Verkaufspreis des PKW bei der Anschaffung eines anderen PKW abgezogen worden. Da ein eigener Beleg nicht vorhanden gewesen sei, sei es möglich gewesen, dass der Veräußerungserlös keinen Eingang in die Buchhaltung gefunden habe. Es handle sich dabei um ein Versehen, nicht jedoch um eine Abgabenhinterziehung, da der Bf von diesem Vorgang bis zur Betriebsprüfung keine Ahnung gehabt habe. Erst im Zuge der Betriebsprüfung sei nachgeforscht worden und habe der Bf Kenntnis von der Gutschrift erlangt.

Die unrechtmäßige Geltendmachung einer privaten Krankenversicherung bzw. von Stundungszinsen für die Einkommensteuer sei auf einen Fehler der Buchhaltungskraft zurückzuführen. Bereits im Zuge der Prüfung sei dargelegt worden, dass diese Beträge irrtümlich geltend gemacht worden seien. Der Bf habe keine Kenntnis davon gehabt, dass private Beträge betrieblich geltend gemacht worden seien. Diese Beträge hätten auch auf Grund ihrer Höhe nicht auffallen müssen. Der Bf sei als Geschäftsführer mehrerer Firmen darauf angewiesen, dass seine Mitarbeiter – worauf bei der Auswahl größter Wert gelegt werde – korrekt arbeiteten. Einzelne Fehlleistungen könnten dennoch nicht verhindert werden.

Hinsichtlich der Stundungszinsen liege keine Verletzung der Offenlegungspflicht vor.

Der Bf habe für die Jahre 2000 und 2001 alleine durch sein Technisches Büro eine Einkommensteuerleistung von rund 215.000,00 € erbracht, woraus bereits hervor gehe, dass er auf die Hinterziehung eines Betrages von 4.900,00 € nicht angewiesen sei. Sofern man die Gewinne aller Firmen, in denen der Bf in den Jahren 2000 und 2001 tätig gewesen sei, zusammenrechne, ergebe sich ein Betrag jenseits von 1.000.000,00 €. Für alle Beteiligten sollte daher klargestellt sein, dass der Bf mit dem Geldverdienen bereits vollständig ausgelastet sei. Beantragt werde daher, das Verfahren wegen vorsätzlicher Abgabenhinterziehung einzustellen.

### **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 abzugehen, wenn die Tat mangels ausreichender Anhaltspunkte voraussichtlich nicht erwiesen werden kann (lit. a), die Tat kein Finanzvergehen bildet (lit. b), der Verdächtige die ihm zur Last gelegte Tat nicht begangen hat oder Rechtfertigungs-, Schuldausschließungs-, Strafausschließungs- oder Strafaufhebungsgründe vorliegen (lit. c) oder Umstände vorliegen, welche die Verfolgung des Täters hindern (lit. d).

Verdacht ist mehr als bloße Vermutung; es ist die Kenntnis von Tatsachen, aus denen nach der Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann. Ob Tatsachen und Beweise in so bestimmter Form vorliegen, dass der Verdacht eines Finanzvergehens sowohl in objektiver als auch in subjektiver Hinsicht ausreichend begründet und eine Einleitung des Strafverfahrens gerechtfertigt scheint, hat die Finanzstrafbehörde an Hand der im konkreten Einzelfall tatsächlich vorhandenen Anhaltspunkte und Tatsachen zu beurteilen. Jedenfalls liegen dann genügende Verdachtsgründe vor, wenn nicht wirklich sicher ist, dass ein im Abs. 3 lit. a bis d angeführter Grund für eine Abstandnahme von der Einleitung des Strafverfahrens vorliegt.

Der Gegenstand eines Einleitungsbescheides besteht somit nicht in der Feststellung der Tat, sondern in der Feststellung solcher Lebenssachverhalte, die den Verdacht begründen, der Verdächtige könnte ein Finanzvergehen begangen haben.

Im konkreten Beschwerdefall hatte die Finanzstrafbehörde erster Instanz nach Abschluss der beim Bf durchgeführten Aufzeichnungsprüfung für die Zeiträume 1999 bis 2001 die Prüfungsfeststellungen einer strafrechtlichen Würdigung zu unterziehen.

Die Finanzstrafbehörde erster Instanz erachtete dabei nachfolgende Feststellungen als strafrechtlich relevant:

Im Aufwand des Jahres 2001 seien Stundungszinsen in Höhe von 96.381,00 S enthalten, die im Zusammenhang mit einer Zahlungserleichterung für die Einkommensteuernachforderung des Jahres 1998 angefallen und nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig seien (Pkt. 1 des o.a. Schlussbesprechungsprogramms).

Darüber hinaus sei im Versicherungsaufwand des Jahres 2001 eine private Krankenversicherung in Höhe von 19.666,40 S enthalten, welche den Kosten der privaten Lebensführung zuzurechnen und ebenfalls nicht abzugsfähig sei (Pkt. 2 des o.a. SB-Programms).

In Pkt. 5 des SB-Programms führte der Prüfer aus, dass im Anlageverzeichnis mit 1. Jänner 2001 der Buchwertabgang eines PKW Opel Astra ausgewiesen, ein entsprechender Erlös in den Aufzeichnungen aber nicht erfasst sei. Nach Angaben des Abgabepflichtigen sei

dieser PKW der Fa. F GmbH geschenkt worden. Eine Anfrage bei der Zulassungsbehörde habe allerdings ergeben, dass das Fahrzeug am 5. Mai 2000 abgemeldet und seit dem 20. Juli 2000 auf diverse Personen zugelassen gewesen sei. Der Abgabepflichtige habe im Zuge der Vorbesprechung schließlich eine Gutschrift des Autohauses J vom 18. Juli 2000 über 20.000,00 S vorgelegt, aus der ersichtlich sei, dass der Opel Astra anlässlich eines Neuwagenkaufes eingetauscht worden sei.

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

Die in Rede stehenden Steuererklärungen enthielten unrichtige Angaben, wodurch es zu Abgabenverkürzungen kam. Damit ergibt sich zumindest in objektiver Hinsicht der Verdacht auf Begehung einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG.

Der objektive Tatbestand wurde in der Beschwerde nicht bestritten; vielmehr wandte der Bf sich gegen das ihm vorgeworfene vorsätzliche Handeln und brachte im Wesentlichen vor, dass die Abgabenverkürzungen versehentlich bzw. irrtümlich bewirkt worden seien und dass hinsichtlich der Stundungszinsen die Offenlegungspflicht nicht verletzt worden sei.

Nach § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet (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.

Die Rechtfertigung des Bf betreffend das Nichtvorliegen von Vorsatz wird die Finanzstraßbehörde im durchzuführenden Untersuchungsverfahren zu würdigen haben; seine Einwendungen sind aber auf Grund nachfolgender Überlegungen nicht geeignet, den erhobenen Tatverdacht schon zum jetzigen Zeitpunkt zu beseitigen:

Zum Nichtansatz des Erlöses aus dem PKW-Verkauf fällt bei Einsichtnahme in den Arbeitsbogen auf, dass dem Prüfer mittels Telefax ein Duplikat einer Gutschrift vom 18. Juli 2000 zu Rechnungsnummer 60103 übermittelt wurde, welche als Eintauschverkäufer für den PKW Opel Astra AJ auswies und den Vermerk enthielt, den PKW zum Preis von 20.000,00 S erhalten zu haben (Bl. 97 des Arbeitsbogens). Das Vorliegen eines Duplikat lässt

den Schluss zu, dass – entgegen dem Beschwerdevorbringen – sehr wohl ein eigener Beleg vorhanden gewesen ist, welcher aber keinen Eingang in die betriebliche Buchhaltung gefunden hat. Ebenso wenig nachvollziehbar ist der Einwand, der Bf habe von diesem Vorgang bis zur Betriebsprüfung keine Ahnung gehabt, da er auf Befragen des Prüfers angab, den Opel Astra der F GmbH geschenkt zu haben (Bl. 99 des Arbeitsbogens). Die Geltendmachung einer – wie sich in weiterer Folge nach Anfrage bei der Zulassungsbehörde und Vorlage des Duplikates der erwähnten Gutschrift herausstellte – nicht den Tatsachen entsprechenden Schenkung ist vor allem unter dem Gesichtspunkt verständlich, dass der Bf die Nichtverbuchung des Erlöses verschleiern wollte.

Insbesondere die tatsachenwidrige Angabe des Bf zum Verbleib des ausgeschiedenen PKW Opel Astra wie auch die Annahme, dass auf Grund der Bezeichnung der im Arbeitsbogen abgehefteten Gutschrift als "Duplikat" dem Bf bereits anlässlich des Eintausches des Opel Astra gegen einen Neuwagen sehr wohl ein Gutschriftsbeleg zur Verbuchung zur Verfügung gestellt worden ist, ergeben einen Tatverdacht, der im Rahmen des Untersuchungsverfahrens zu prüfen sein wird.

Dem Vorbringen, die Geltendmachung von eindeutig der Privatsphäre zuzurechnenden Ausgaben wie der Prämien für eine private Krankenversicherung und der Stundungszinsen betreffend Einkommensteuer sei irrtümlich erfolgt und auf einen Fehler der Buchhaltungskraft zurückzuführen, ist Folgendes entgegen zu halten:

In § 33 Abs. 1 FinStrG ist nicht umschrieben, wer als Täter in Betracht kommt. Nach dem Gesetzeswortlaut ("wer") kann demnach jedermann Täter sein. In erster Linie trifft aber den Abgabepflichtigen eine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht.

Selbst dann, wenn für das Rechnungswesen eine Buchhaltungskraft tätig ist, ist im Regelfall davon auszugehen, dass der Bf als Abgabepflichtiger die Verantwortung für die Abgrenzung von privaten und betrieblichen Aufwendungen trägt und diese Entscheidung nicht der Buchhaltungskraft überlässt bzw. diese bei Unklarheiten nur über Anweisung ihres Dienstgebers bzw. erst nach Rücksprache mit diesem tätig wird. Gelangen daher Belege für rein privat verursachte Aufwendungen in die betriebliche Sphäre, so wird diesen Umstand in der Regel der Abgabepflichtige selbst zu verantworten haben, weshalb auch in diesem Punkt der Verdacht auf ein Verschulden des Bf im Sinne des Spruches des angefochtenen Bescheides bestehen bleibt.

Zu den als betrieblicher Aufwand geltend gemachten Stundungszinsen betreffend Einkommensteuer wurde überdies geltend gemacht, dass eine Verletzung der Offenlegungspflicht nicht vorliege.

Gemäß § 119 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen (Abs. 1). Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstigen Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen oder für die Festsetzung der Abgaben bilden (Abs. 2).

Letztlich kommt es darauf an, der Abgabenbehörde alles für die richtige Abgabensfestsetzung Erforderliche mitzuteilen. Die Abgabenerklärungen und die diesen beigefügten Beilagen – wie beispielsweise eine Gewinn- und Verlustrechnung – bilden in Bezug auf die Beurteilung der Offenlegungspflicht eine Einheit.

Der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht ist bei der Abgabe jeder Erklärung voll zu entsprechen. Dass die Abgabenbehörde durch Heranziehung von Angaben in anderen Steuererklärungen oder Unterlagen die Steuern richtig festsetzen könnte, reicht nicht aus.

Werden daher die Umstände des Abgabepflichtigen unvollständig oder unrichtig bekannt gegeben, wird die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bereits objektiv verletzt.

Gegenständlich wurde der Einkommensteuererklärung 2001 eine Gewinn- und Verlustrechnung beigefügt. Letztere weist unter dem Punkt "Zinsen und ähnliche Aufwendungen" in einer Untergliederung "FA Stundungszinsen" aus.

Nach § 20 Abs. 1 Z 6 EStG gehören Steuern vom Ertrag und sonstige Personensteuern zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen. Da Nebengebühren das Schicksal der Hauptschuld teilen, sind auch diese nicht abzugsfähig, wogegen Stundungszinsen für Betriebssteuern abzugsfähig sind.

Weder der Gewinn- und Verlustrechnung selbst noch den Erläuterungen dazu ist ein Hinweis darauf zu entnehmen, dass die als Betriebsaufwendungen geltend gemachten Stundungszinsen die Einkommensteuer und nicht Betriebssteuern betreffen, sodass von einer vollständigen Offenlegung nicht gesprochen werden kann.

Da der gegen den Bf erhobene Verdacht aber bereits, wie o.a., auf Grund des Verdachtes der Einbringung privater Belege in die betriebliche Buchhaltung zu bestätigen war, konnte eine Erörterung der Frage, ob (auch) die Verletzung der Offenlegungspflicht dem Bf vorwerfbar wäre, unterbleiben.

Zum Einwand der Geringfügigkeit der festgestellten Verkürzungsbeträge ist allgemein anzumerken, dass diese alleine Vorsatz nicht von vornherein auszuschließen vermag. Grundsätzlich indiziert der Abzug von Privat- als Betriebsausgaben vorsätzliches Verhalten, es

sei denn, es ergäben sich entsprechende konkrete Anhaltspunkte dagegen. Da solche gegenständlich nach dem derzeitigen Verfahrensstand nicht ersichtlich sind, war der erhobene Tatverdacht zu bestätigen. Die Dimension des Fehlers ist für die allein maßgebliche Frage der Verkürzung und ihrer vorsätzlichen Verursachung aber bedeutungslos.

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 31. Jänner 2006