



## Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, in der Finanzstrafsache gegen Bf., vertreten durch PSW Steuerberatung & Wirtschaftsprüfung GmbH, Conrad von Hötzendorf-Straße 37a/II, 8010 Graz, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 22. März 2010 gegen den Bescheid über die Einleitung des Strafverfahrens gemäß § 83 Abs. 2 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) des Finanzamtes Graz-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 2. März 2010, StrNr. 123,

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Der im Finanzamtsbereich wohnhafte Beschwerdeführer (Bf.) ist seit dem Jahr 2006 Geschäftsführer der B.GmbH. in A, die Entsorgungsdienstleistungen anbietet.

Im Zuge einer bei der B.GmbH . im Jahr 2009 durchgeführten Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass in den Jahren 2007 und 2008 Kupferschrottverkäufe in der Höhe von insgesamt 94.158,50 € an die R.GmbH erfolgt, diese aber nicht in den Erlösen der GmbH erfasst waren. Der Bw. erklärte gegenüber dem Prüfer, die Einnahmen aus diesen Verkäufen seien ihm zugeflossen, die GmbH habe damit nichts zu tun. Es handle sich um ein einmaliges Geschäft

mit Kupferkabeln; ihm sei es laut Geschäftsführervertrag verboten, solche Geschäfte durchzuführen.

In den vom Bf. am 8. April 2009 beim Finanzamt Graz-Stadt elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärungen für 2007 und 2008 wurden – neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Geschäftsführer – sonstige Einkünfte gemäß § 29 EStG 1988 (Einkünfte aus Leistungen) in der Höhe von 81.025,50 € (2007) und 13.133,00 € (2008) erklärt. Gleichzeitig wurden bei den sonstigen Einkünften Subprovisionen in der Höhe von 80.000,00 € (2007) und 12.000,00 € (2008) als Werbungskosten geltend gemacht.

Mit den Bescheiden vom 21. April 2009 setzte das Finanzamt erklärungsgemäß die Einkommensteuer für das Jahr 2007 mit 390,16 € und die Einkommensteuer für das Jahr 2008 mit 432,99 € fest.

In der Eingabe vom 30. Juni 2009 führte der steuerliche Vertreter des Bf. zum Ersuchen des Finanzamtes vom 27. April 2009, die Einkünfte aus Leistungen in geeigneter Form nachzuweisen, aus, der Bf. habe Mittel zur Weitergabe an Provisionsempfänger in Form von Waren erhalten, weshalb er diese zunächst habe veräußern müssen. Als Entschädigung habe er den erzielten (geringfügigen) Mehrerlös für seine Mühewaltung behalten. Die Beträge seien bar bzw. mittels Scheck eingenommen und wiederum bar an die Provisionsempfänger ausbezahlt worden.

Daraufhin ersuchte das Finanzamt den Bf., eine detaillierte Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben vorzulegen. Der steuerliche Vertreter des Bf. führte dazu am 15. Juli 2007 aus, für die Einnahmen lägen Einzelbelege vor; für die Auszahlungen habe es der Bf. leider verabsäumt, diese entsprechend bestätigen zu lassen. Es sei im Zuge der Erstellung der Abgabenerklärungen vergeblich versucht worden, von den – ausländischen – Empfängern entsprechende Bestätigungen zu erlangen.

Mit den Bescheiden vom 16. Juli 2009 hob das Finanzamt die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 vom 21. April 2009 gemäß § 299 BAO auf und erließ gleichzeitig geänderte Bescheide, in denen die Einkommensteuer 2007 mit 40.607,41 € und die Einkommensteuer 2008 mit 6.596,49 € festgesetzt wurde. Begründend wurde ausgeführt, die geltend gemachten Werbungskosten könnten nicht anerkannt werden, da entsprechende Bestätigungen über den Erhalt der Subprovisionen durch die Empfänger nicht vorgelegt worden seien.

Mit dem Bescheid vom 2. März 2010 leitete das Finanzamt Graz-Stadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Bf. ein Finanzstrafverfahren nach § 33 Abs. 1 FinStrG ein, weil der

Verdacht bestehe, er habe vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Nichterklären von Einnahmen aus der Vermittlung von Kupferschrott an die R.GmbH eine Verkürzung an Einkommensteuer 2007 in der Höhe von 40.607,41 € bzw. durch Geltendmachen nicht belegbarer Subprovisionen eine Verkürzung an Einkommensteuer 2008 in der Höhe von 6.163,50 € bewirkt.

Begründend wurde ausgeführt, für 2007 sei die Offenlegung der Einnahmen nach § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG verspätet erfolgt und es seien nicht belegbare Ausgaben beansprucht worden, weshalb von einer Verkürzung der gesamten Einkommensteuer auszugehen sei. Für 2008 sei die Offenlegung der Einnahmen zwar noch rechtzeitig erfolgt, es seien aber nicht belegbare Ausgaben in Abzug gebracht worden, weshalb davon auszugehen sei, dass der Bf. die Verkürzung der Einkommensteuer zumindest vorläufig billigend in Kauf genommen habe.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Beschwerde vom 22. März 2010 wird auf das Urteil des OGH vom 23.3.2006, 12 Os 94/05y, verwiesen, in dem klar gestellt werde, dass bei tatsächlicher Leistung der geltend gemachten Zahlungen die Unterlassung oder Verweigerung der Empfängernennung das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG nicht begründen könne. Dies insbesondere deshalb, weil der Abgabenanspruch erst durch die Nichtbenennung entstehe.

Es sei aktenkundig, dass die Abgaben unmittelbar nach Entstehung des Abgabenanspruches bei Fälligkeit entrichtet worden seien. Daraus ergebe sich zwangsläufig, dass eine Abgabenverkürzung nach § 33 Abs. 1 FinStrG nicht erfolgt sein könne.

Es werde daher beantragt, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

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

*Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr gemäß §§ 80 oder 81 zukommenden Verständigungen und Mitteilungen darauf zu prüfen, ob genügende Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind. Das Gleiche gilt, wenn sie in anderer Weise, insbesondere aus eigener Wahrnehmung vom Verdacht eines Finanzvergehens Kenntnis erlangt. Die Prüfung ist nach den für die Feststellung des maßgeblichen Sachverhalts im Untersuchungsverfahren geltenden Bestimmungen vorzunehmen.*

*Ergibt die Prüfung gemäß Abs. 1, dass die Durchführung des Strafverfahrens nicht in die Zuständigkeit des Gerichtes fällt, so hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz das Strafverfahren einzuleiten. Von der Einleitung eines Strafverfahrens hat sie nur dann abzusehen und darüber einen Aktenvermerk mit Begründung aufzunehmen,*

- a) wenn die Tat mangels ausreichender Anhaltspunkte voraussichtlich nicht erwiesen werden kann,
- b) wenn die Tat kein Finanzvergehen bildet;
- c) wenn der Verdächtige die ihm zur Last gelegte Tat nicht begangen hat oder Rechtfertigungs-, Schuldausschließungsgründe oder Strafausschließungs- oder -aufhebungsgründe vorliegen,
- d) wenn Umstände vorliegen, welche die Verfolgung des Täters hindern, oder
- e) wenn 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 werde (§ 82 Abs. 3 FinStrG).

*Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht; bleiben Zweifel bestehen, so darf die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten als erwiesen angenommen werden.*

Ob im konkreten Einzelfall die Verdachtsgründe für die (bescheidmäßige) Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ausreichen, ist dabei aus der Summe der sich an Hand der bisherigen Ermittlungsergebnisse ergebenden Anhaltspunkte zu beurteilen. Es genügt jedoch, wenn gegen den Beschuldigten ein entsprechender Tatverdacht besteht. 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).

Der Verdacht muss sich dabei sowohl auf den objektiven als auch auf den subjektiven Tatbestand erstrecken (z.B. VwGH 28.9.2004, 2004/14/0014).

Bloße Vermutungen allein reichen für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens nicht aus. Nicht jedoch ist es in diesem Verfahrensstadium schon Aufgabe der Finanzstrafbehörde, das Vorliegen eines Finanzvergehens konkret, d.h. in einer jeden Zweifel nach § 98 Abs. 3 FinStrG ausschließenden Art, nachzuweisen. Anlässlich der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens hat noch keine endgültige Sachverhaltsklärung und abschließende rechtliche Beurteilung zu erfolgen, sondern nur eine Entscheidung im Verdachtsbereich. In diesem Verfahrensstadium ist es daher nicht Aufgabe der Finanzstrafbehörde, Ergebnisse des durch die Einleitung erst in Gang gesetzten förmlichen Strafverfahrens vorweg zu nehmen, weil die für die Subsumtion unter den betreffenden finanzstrafrechtlichen Tatbestand letztlich entscheidenden Fragen erst

im anschließenden Untersuchungsverfahren einer (endgültigen) Klärung zuzuführen sind (vgl. z.B. VwGH 28.6.2007, 2007/16/0074).

Den Gegenstand des Einleitungsbescheides bildet daher nicht die Tat selbst, sondern vielmehr die Feststellung solcher Lebenssachverhalte, die den Verdacht begründen, der Betroffene könnte ein derartiges Finanzvergehen begangen haben (vgl. VwGH 21.3.2002, 2002/16/0060).

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

*Nach § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder in Folge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.*

Den Ausführungen in der Beschwerde insoweit zuzustimmen, als der OGH im zitierten Urteil 12 Os 94/05y in rechtlicher Hinsicht ausführt, die Unterlassung bzw. Verweigerung der Empfängerbenennung könne das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG nicht begründen, weil der Abgabenanspruch erst durch die Nichtbenennung entsteht und auch eine Verletzung der Offenlegungspflicht nicht vorliegt, wenn es dem Abgabepflichtigen frei steht, den Empfänger zu benennen oder die ihn belastenden abgabenrechtlichen Folgen – Nichtanerkennung des abgesetzten Betrages als Betriebsausgabe – auf sich zu nehmen.

Im Urteil wird aber weiters ausgeführt, dass eine Strafbarkeit wegen (versuchter oder vollendeter) Abgabenhinterziehung dann vorliegt, wenn die geltend gemachten Schulden, anderen Lasten oder Aufwendungen in Wahrheit gar nicht bestanden. Legt der Abgabepflichtige seinen Abgabenerklärungen daher fingierte Betriebsausgaben bzw. Passiva zu Grunde, haftet er auch finanzstrafrechtlich.

Dem angefochtenen Einleitungsbescheid ist zu entnehmen, dass der Verdacht besteht, der Bf. habe in den Abgabenerklärungen für 2007 und 2008 nicht belegbare (und somit nicht geleistete) Zahlungen als Betriebsausgaben geltend gemacht. Der Finanzstrafbehörde erster Instanz ist im Hinblick auf den gegen den Bf. geäußerten Tatverdacht im Sinne des § 33 Abs. 1 FinStrG auf Grund folgender Fakten beizupflichten:

Die Abgabenerklärungen für die Jahre 2007 und 2008 wurden erst eingebracht, als die Tat bereits entdeckt war. Der Bf. hat die Einnahmen aus den Kupferschrottverkäufen erst

zugestanden, nachdem der Prüfer ihn damit konfrontiert hatte, dass die getätigten Verkäufe nicht in den Erlösen der B.GmbH . erfasst waren. Gegenüber dem Prüfer hat der Bf. nicht erwähnt, dass mit den Einnahmen (Sub-) Provisionen in fast gleicher Höhe beglichen wurden. Die Kupferschrottverkäufe wurden mittels Gutschriften abgerechnet. Die näheren Hintergründe des getätigten Geschäfts (Mittel zur Weitergabe an Provisionsempfänger erfolgten nicht in bar, sondern in Form von Waren, weshalb diese erst verkauft werden mussten), liegen im Dunkeln. So hat der Bf., obwohl ihm bisher ausreichend Zeit und Gelegenheit zur Aufklärung des Sachverhaltes zur Verfügung gestanden ist, nicht dargelegt, von wem er diese Waren erhalten hat und warum, an wen und für welche Geschäfte diese Provisionen geleistet werden mussten. Die Vorgangsweise des Bf. im bisherigen Verfahren, den tatsächlichen Hintergrund bzw. Sachverhalt im Zusammenhang mit den angesprochenen Zahlungen so weit wie möglich bedeckt zu halten, nur zuzustehen, was die Behörde bereits ermittelt hat und Abgabenerklärungen erst nach Entdeckung der Tat durch den Prüfer einzureichen, lässt nach der Lebenserfahrung die Verwirklichung eines Finanzvergehens nahe liegend erscheinen.

Die bloße Behauptung, es seien Provisionen an ausländische Empfänger geflossen, ohne die Umstände des zu Grunde liegenden Geschäfts näher darzulegen, kann den Verdacht der Abgabenhinterziehung nicht entkräften.

Im vorliegenden Fall wurde dem Finanzamt erstmals im Zuge der bei der B.GmbH . durchgeführten Prüfung im Jahr 2009 bekannt, dass dem bis zu diesem Zeitpunkt steuerlich nicht erfassten Bf. Einkünfte aus sonstigen Leistungen zugeflossen sind. Da die Offenlegung der Einkünfte für das Jahr 2007 erst in der am 8. April 2009 elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärung und somit nach dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist für die Einkommensteuer 2007 (30. April 2008) erfolgt ist, besteht der Verdacht, dass eine Verkürzung an Einkommensteuer 2007 in objektiver Hinsicht im Gesamtausmaß von 40.607,41 € bewirkt wurde.

Hinsichtlich des Veranlagungsjahres 2008 ist hingegen davon auszugehen, dass die am 8. April 2009 elektronisch eingebrachte Einkommensteuererklärung zwar innerhalb der gesetzlichen Erklärungsfrist (30. April 2009) eingebracht wurde, in dieser aber ungerechtfertigt Betriebsausgaben geltend gemacht wurden. Es besteht der Verdacht, dass mit dem Bescheid vom 21. April 2009 die Einkommensteuer 2008 im Ausmaß von 6.163,50 € zu niedrig festgesetzt wurde, weshalb auch hinsichtlich 2008 Deliktvollendung vorliegt.

Der Verdacht vorsätzlicher Handlungsweise ergibt sich aus der Tat selbst. Es ist allgemein bekannt, dass Einnahmen offen zu legen sind bzw. nicht geleistete Zahlungen nicht als Betriebsausgaben abgesetzt werden können.

Ob der ohne weitere Erhebungen spruchgemäß zu bestätigende Verdacht letztlich zu der gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG geforderten Überzeugung führen wird, der Beschuldigte habe das ihm zur Last gelegte Finanzvergehen tatsächlich in dem bisher angelasteten Ausmaß begangen, bleibt dem von der Finanzstrafbehörde erster Instanz unter Beachtung der Grundsätze des FinStrG durchzuführenden Untersuchungsverfahren vorbehalten, in dessen Verlauf dem Bf. hinreichend die Möglichkeit zur Geltendmachung seiner Rechte und Interessen eingeräumt werden wird.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 27. April 2010