



## Beschwerdeentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 3 in der Finanzstrafsache gegen den Bf. über die Beschwerde vom 13. November 2002 gegen den Bescheid über die Einleitung des Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) des Finanzamtes Baden vom 14. Oktober 2002, dieses vertreten durch die Amtsbeauftragte Dr. Ulrike Mifek zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird dahingehend Folge gegeben, dass die strafbestimmenden Wertbeträge betreffend Einkommensteuer 1998 mit S 89.713,-- und 1999 mit S 156.483,-- anzusetzen sind (Fakten Ärztehonorare, Werbung, Reise und Instandhaltung) bezüglich der Anlastung betreffend Umsatzsteuer 1998 und 1999, sowie der übersteigenden Beträge zur Einkommensteuer 1998 und 1999 wird der Bescheid gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG aufgehoben.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Das Finanzamt Baden hat als Finanzstrafbehörde erster Instanz mit Bescheid vom 14. Oktober 2002, SN XXX gegen den Bf. ein Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestand, dass dieser im Bereich des Finanzamtes vorsätzlich

in Folge Abgabe unrichtiger Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für die Kalenderjahre 1998 – 1999, sohin unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bescheidmäßig festzusetzende Abgaben, nämlich Umsatzsteuer 1998 in Höhe von S 216.936,-- 1999 in Höhe von S 3.031,-- Einkommensteuer 1998 in Höhe von S 158.909,-- 1999 in Höhe von S 404.008,-- verkürzt und hiemit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen hat.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Beschwerde vom 13. November 2002.

Zu Tz 17 des Prüfungsberichtes werde ausgeführt, dass die Rechnung für das Gerät S. im

Wert von DM 43.000,-- vom Lieferanten dem Bf. wieder gutgeschrieben worden sei. Damit wäre die ZM der Firma E. zu berichtigen gewesen, was auch mit 12/1998 erfolgt sei. Entweder sei diese ZM der Finanzbehörde nicht übermittelt worden, oder sie sei von der Behörde nicht richtig verarbeitet worden.

Die in der ZM vom Dezember 1998 ausgewiesene Lieferung in der Höhe von DM 110.889,- habe sich auf ein Demogerät der Firma E. bezogen, wobei im Rahmen dieses Geschäftes kein Konnex zu dem Bf. bestehe, seine UID Nummer sei zu Unrecht verwendet worden.

Die Bemessungsgrundlage für die nicht erklärten Umsätze aus dem ig. Erwerb vermindere sich um DM 152.999,--

Zu den Ärztehonoraren werde ausgeführt, dass der Bf. Entgelte für die Benutzung der Ordination von Frau Dr. D. im Rahmen seiner Tätigkeit auf dem Bereich der Fettabsaugung aus dem Titel ärztliche Tätigkeit und Domizilierung zu leisten gehabt habe. Die erhaltenen Zahlungen seien unvollständig erfasst worden, da der Honorarteil für Domizilierung nicht enthalten sei. Daraus errechne sich eine Verringerung der Bemessungsgrundlage um S 627.550,--

#### TZ 28 Kreditzinsen

Bei dem Konto 0-3 bei der Bank handle es sich um einen Kontokorrentkredit, auf diesen treffe die Bestimmung, dass Zinsen auch bezahlt werden müssen um als Betriebsausgabe anerkannt zu werden, nicht zu.

Die Bemessungsgrundlage für das nicht erklärte Einkommen vermindere sich aus diesem Titel um S 144.300,--

Wenn man den in TZ 23, 27 und 29 behandelten Aufwendungen, die nicht geltend gemachte Miete gegenüberstelle, errechne sich ein Überhang an nicht geltend gemachten Betriebsausgaben in der Höhe von S 100.980,70,--. Dieser Betrag sei bei Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages abzuziehen.

Unter Berücksichtigung sämtlicher Einwendungen verbliebe lediglich ein strafbestimmender Wertbetrag in der Höhe von S 85.500,--. Da der Bf. unbescholten sei, werde um Abstandnahme von der Einleitung – gemeint ist offensichtlich Aufhebung des bekämpften Bescheides- und Einstellung des Verfahrens ersucht.

#### ***Über die Entscheidung wurde erwogen:***

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

*Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Absatz 1 oder 2 bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder*

*infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist nicht festgesetzt werden konnten.*

*Gemäß § 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.*

Die Finanzstrafbehörde erster Instanz nahm die Feststellungen der Betriebsprüfung für die Jahre 1998 und 1999 -dokumentiert im Bericht vom 22. März 2002- zum Anlass, um gegen den Bf. ein Finanzstrafverfahren einzuleiten.

*Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr gemäß §§ 80 oder 81 zukommenden Verständigungen und Mitteilungen darauf zu prüfen, ob genügend 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.*

*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.*

Die Finanzstrafbehörde erster Instanz verweist in der Begründung des bekämpften Einleitungsbescheides auf die Textziffern 17, 23,25,27,28 und 29 des Prüfungsberichtes.

Unter Tz 17 wird ausgeführt, dass die Ermittlungen der Betriebsprüferin bei Überprüfung der ZM- Abfragen erbracht hätten, dass die innergemeinschaftlichen Erwerbe zu niedrig erklärt worden seien. Die Differenzen werden mit S 216.936,31,-- für das Jahr 1998 und mit S 3.031,57,-- für das Jahr 1999 angegeben.

Die Tz 23 beinhaltet Spesen für die Bewirtung anlässlich einer Feier zum fünfzigsten Geburtstag des Bf., die als privat motiviert angesehen wurde und deren Kosten daher gemäß § 2 EStG als nichtabzugsfähig gewertet wurden.

Unter Tz 25 wurden unter dem Titel " Dr.D." geltend gemachte Betriebsausgaben, welche belegmäßig nicht nachgewiesen werden konnten und von der angeblichen Empfängerin der Beträge auch nicht erklärt wurde, nicht als Betriebsausgaben anerkannt. Die Kürzungen betrugen für 1998 S 169.550,-- und 1999 S 458.000,--

Die Tz 27 betrifft Reisekosten für die Teilnahme an einem Workshop der österreichischen Gesellschaft für S. Unter diesem Titel wurden Flug- und Hotelkosten für den Bf., seine Gattin und seine Tochter in Ansatz gebracht, denen durch die Betriebsprüfung der Betriebsausgabencharakter abgesprochen wurde. Die nicht anerkannten Kosten betragen S 45.460,--

Tz 28 befasst sich mit Kreditzinsen für die Jahre 1998 und 1999, wobei die nicht bezahlten Kreditzinsen gewinnerhöhend hinzugerechnet wurden. Dies ergibt für 1998 einen Betrag in der Höhe von S 164.755,16,-- und 1999 einen Betrag in Höhe von S 304.557,62,--

Unter TZ 29 wurde die Anschaffung eines Bodenbelages der Firma R. um S 23.333,40, -mit der Begründung der Bodenbelag sei laut Beleg für das Privathaus in G. bestimmt gewesen als nicht abzugsfähig gewertet.

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 (s. Erk. vom 8.2.1990,

ZI. 89/16/0201, Erk. v. 5.3.1991, ZI. 90/14/0207 und Erk. v. 18.3.1991, ZI. 90/14/0260).

Geht es doch bei der Prüfung, 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.

Entsprechend den Vorschriften nach den §§ 114 und 115 FinStrG über das Untersuchungsverfahren ist die Finanzstrafbehörde verpflichtet, den wahren Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln und dem Beschuldigten sowie den Nebenbeteiligten Gelegenheit zu geben, ihre Rechte und rechtlichen Interessen geltend zu machen.

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.

Die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz ist nach Verbreiterung der Entscheidungsgrundlagen durch Einsichtnahme in den Arbeitsbogen der Betriebsprüferin, sowie zeugenschaftliche Einvernahme der Prüferin am 6. Februar 2003 zu folgendem Schluss gekommen :

Unter Berücksichtigung der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes zu 96/13/0094, vom 19.2.1997 war zunächst zu überprüfen, ob sämtliche dem Einleitungsbescheid zu Grunde liegenden Ermittlungsergebnisse der Betriebsprüfung auch als strafrechtlich relevant anzusehen sind.

Der VwGH führt in diesem Erkenntnis aus:

*Nicht tragfähig für die Annahme der Begehung einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung werden, für sich allein betrachtet, regelmäßig solche Ausführungen in Betriebsprüfungsberichten sein, mit denen das steuerliche Mehrergebnis der Prüfung im Verhältnis zu den erklärten Abgaben auf abweichende vertretbare oder entschuldbar anmutend verfehlte Rechtsansichten des Abgabepflichtigen beruhen oder etwa auch darauf zurückzuführen sind, dass der Abgabepflichtige über seine Beweispflicht oder Bescheinigungspflicht für bestimmte Tatsachen oder das Ausmaß der Beweiskraft oder Bescheinigungskraft vorhandener Unterlagen für steuerlich relevante Tatsachen in vertretbarer Weise geirrt oder sich Versäumnisse oder Fehlleistungen vorzuwerfen hat, die den Umständen nach zur Annahme eines Hinterziehungsvorsatzes noch nicht zwingen. Liegen solche Ergebnisse zugrunde, dann bedarf es zur Begründung der Annahme eines die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegen den Abgabepflichtigen rechtfertigenden*

*Tatverdachtes entsprechender, über die Ausführungen des Prüfungsberichtes hinausgehender Darlegungen im Einleitungsbescheid, die einen Nachvollzug der behördlichen Überlegungen ermöglichen, weshalb im konkreten Fall die Annahme gerechtfertigt sei, dass der Abgabepflichtige als Täter eines Finanzvergehens in Frage komme.*

*Fehlen solche Ausführungen im erstinstanzlichen Einleitungsbescheid, dann trifft die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz Recht und Pflicht, die unzulängliche Begründung des erstbehördlichen Bescheides im Falle seiner Bestätigung durch eine zulässige Begründung zu ersetzen (Hinweis VwGH 30.5.1995, 95/13/0112).*

Im Sinne dieser Ausführungen ist die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz zu folgenden Überlegungen bezüglich der einzelnen Textziffern des verfahrensgegenständlichen Prüfungsberichtes gekommen.

Zu Tz 17 Zur strittigen innergemeinschaftlichen Lieferung erliegt im Arbeitsbogen eine Auflistung der Prüferin zur Rechnungslegung durch die Firma E.

Am 9. März 1998 wurde eine Rechnung über 1 Stück S.T. , DM

43.000,-- ( Rechnungsnummer 9/M ) gelegt, sodann erfolgte eine Gutschrift und Fakturierung an O. GesmbH und am 2 Juni 1998 ein Leasing durch den Bf. Am 27. April 1998 wurde eine weitere Rechnung über 1 Stück S. zu DM 43.000,-- gelegt, wobei diesbezüglich eine Gutschrift an Dr. G. mit der UID Nummer des Bf. ATU 1 erfolgte. Die Betriebsprüferin führte zu dem Beschwerdevorbringen ergänzend aus, dass sie zu dem verfahrensgegenständlichen Geschäft keine Rechnung gesehen habe, ihr das Vorbringen, dass das Gerät tatsächlich an die B. Klinik gegangen sei , neu sei und es im Zuge der Prüfung nicht möglich gewesen sei entsprechende Belege von der im Ausland angesiedelten Lieferfirma des Bf. zu erhalten. Auf die Behauptung des Bf. eine ZM sei verloren gegangen, sei von den deutschen Behörden nicht eingegangen worden, die Betriebsprüfung habe zwei Mal identische Ergebnisse zu ihren Anfragen erhalten.

Die Rechnung an Dr. G. sei von dem Bf. im Zuge der Prüfungshandlungen vorgelegt worden.

Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass im gegenständlichen Fall offensichtlich eine Rechnung mit einer falschen UID Nummer versehen wurde und eine restlose Klärung des Sachverhaltes auf Grund mangelnder Erreichbarkeit eines kompetenten Ansprechpartners infolge Unterganges der Partnerfirma durch Verschmelzung mit einer holländischen Firma nicht zu erwarten ist, kann in diesem Punkt nicht mit der für ein Strafverfahren erforderlichen Sicherheit von dem Vorliegen eines strafbaren Tatbestandes ausgegangen werden. Die auf Textziffer 17 entfallenden Abgabennachforderungen waren daher aus der Anlastung auszuscheiden.

Zu TZ 23, 27 und 29, nicht anerkannte Ausgaben, ist auszuführen, dass die Kosten einer Geburtstagsfeier, der Reiseaufwand für die Gattin und Tochter und die Anschaffung eines Bodenbelages klassische Privataufwendungen sind, eine inhaltliche Äußerung dazu liegt in der Beschwerdeschrift nicht vor.

Dem Einwand, dass auch ein zusätzlicher Aufwand in der Höhe von S 190.493,10,-- anerkannt wurde, wird insoweit Rechnung getragen, als bei der Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages eine Kürzung in dieser Größenordnung vorgenommen wird.

Zu Tz 28 wurde in der Beschwerde auf EStRL 4626 verwiesen. Die Textierung dieser Passage mit der Überschrift Kontokorrentkredit lautet :

*Bei einem Kontokorrentkonto bewirken die Belastungen mit Bankspesen und Zinsen einen Abfluss, und zwar unabhängig davon, ob ein Guthaben verringert oder der Schuldenstand vergrößert wird. Es kommt hinsichtlich aller Belastungen (und auch Gutschriften) zu einer Art Novation, d.h. der Kontoinhaber schuldet die Bankspesen (Zinsen) nunmehr aus dem Titel Kontokorrentschuld. Wirtschaftlich betrachtet wird dem Kontoinhaber nämlich quasi ein Darlehen eingeräumt, mit dem er seine Belastungen begleicht.*

Die Betriebsprüferin ergänzte ihre Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht am 6. Februar 2003 dahingehend, dass es sich nach ihren Aufzeichnungen bei dem vorliegenden Kredit um einen Kontokorrentkredit gehandelt habe. Bei Verbreiterung der Entscheidungsgrundlagen über die Formulierungen im Betriebsprüfungsbericht war daher auch in diesem Punkt davon auszugehen, dass kein Verdacht einer vorsätzlichen Abgabenverkürzung vorliegt.

Zu Tz 25 ist das Vorbringen, dass die anerkannten Ausgaben nur den Honorarteil für ärztliche Tätigkeit nicht jedoch die für die Domizilierung aufgewendeten Beträge umfasse, nicht mit den Ermittlungsergebnissen in Einklang zu bringen. Im Zuge der Prüfung wurde in Gesprächen mit dem Steuerberater von Frau Dr. D. die tatsächlich mittels Überweisung und Barzahlung aufgewendeten Jahressummen für 1998 in Höhe von S 223.500,-- und 1999 in Höhe von S 374.000,-- ermittelt. Aus dieser Konstellation heraus sind zwei Varianten einer

Steuerverkürzung denkmöglich, die hier angelastete Variante, dass mehr Aufwand geltend gemacht wurde, als tatsächlich angefallen ist, oder eine durch Frau Dr. D. bewirkte Abgabenverkürzung durch Unterlassung der Offenlegung aller Eingänge.

Ein Tatverdacht ergibt sich aus den divergierenden Standpunkten, es wird im Rahmen des Untersuchungsverfahrens zu klären sein, welcher Variante letztendlich die höhere Glaubwürdigkeit zukommt.

Nach Ansicht der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz verbleiben im Sinne der obigen Ausführungen folgende Verkürzungsbeträge 1999 S 503.460,-- minus S 190.493,10 mal 50 % = S 156.483,45. -- in diesem Umfang liegt ein begründeter Tatverdacht vor.

Zu den Punkten Ärztehonorare , Werbung, Reisen und Instandhaltung besteht sohin der Verdacht, dass der Bf. eine Abgabenverkürzung zumindest ernstlich für möglich gehalten hat, eine abschließende Beurteilung – auch hinsichtlich der subjektiven Tatseite- obliegt der Finanzstrafbehörde erster Instanz, welche nunmehr lediglich zu den verbleibenden Punkten ein Untersuchungsverfahren zu beginnen hat.

Die Beschwerde 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, 3. April 2003