



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Finanzstrafsenat 3

GZ. FSRV/0019-L/05

Beschwerdeentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 3, Hofrat Dr. Peter Binder, in der Finanzstrafsache gegen CP, Geschäftsführer, geb. am 19XX, whft. in K, vertreten durch die Dr. Gerhard Kohler SteuerberatungsgesmbH., in 1050 Wien, Schönbrunner Straße 53, über die Beschwerde des Beschuldigten vom 17. Februar 2005 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) des Finanzamtes Linz, vertreten durch ORat. Dr. Christian Kneidinger, vom 25. Jänner 2005, SN 046-2002/00025-001,

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und der Spruch des angefochtenen Einleitungsbescheides wie folgt abgeändert:

Gegen CP wird das Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht besteht, dass er vorsätzlich im Bereich des Finanzamtes Linz als abgabenrechtlich Verantwortlicher der Firmen P-GesmbH., C-GesmbH. und P-GesmbH.&Co.KEG.. durch die Abgabe unrichtiger Steuererklärungen, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, eine Verkürzung an Körperschafts- und Kapitalertragsteuer für 1997 bis 1999 sowie an Umsatzsteuer für 1999 in jeweils noch zu bestimmender Höhe dadurch bewirkt hat, dass seitens der genannten Firmen betriebliche Aufwendungen zu Unrecht geltend gemacht wurden [Pkte. 1 und 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung zu ABNr. 12 (P-GesmbH.), Niederschrift über die Schlussbesprechung zu ABNr. 34 (C-GesmbH.) und Pkt. 1 der Niederschrift zu ABNr. 56 (P-GesmbH.&Co.KEG..)] und hiermit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen hat.

II. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 25. Jänner 2005 hat das Finanzamt Linz als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer (Bf.) zur SN 046-2002/00025-001 ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser im Amtsbereich des Finanzamtes Linz vorsätzlich als Verantwortlicher der Firmen P-GesmbH., CI-GesmbH.. (richtig wohl: C-GesmbH..) und PM-GesmbH.. (richtig wohl: P-GesmbH.&Co.KEG..) durch Abgabe von unrichtigen Steuererklärungen, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, eine Verkürzung an Körperschafts- und Kapitalertragsteuer für 1997 bis 1999 sowie an Umsatzsteuer für 1999 in jeweils noch zu bestimmender Höhe dadurch bewirkt hat, dass er Aufwendungen zu Unrecht geltend gemacht (Pkte. 1 und 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung der Fa. P-GesmbH.; Pkt. 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung der CI-GesmbH.. und Pkt. 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung der PM-GesmbH..) und dadurch (jeweils) ein Finanzvergehen (der Abgabenhinterziehung) nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen habe.

In der Begründung wurde auf die Ergebnisse der (angeführten) Betriebsprüfung(en) verwiesen und ausgeführt, dass abgesehen davon, dass dem Beschuldigten als langjährigem Unternehmer die steuerlichen Pflichten hinlänglich bekannt seien, bei der Geltendmachung fingierter Aufwendungen das vorsätzliche Handeln allein schon durch die Tat selbst indiziert werde.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 17. Februar 2005, in welcher im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Es werde sowohl die vorsätzliche Abgabenverkürzung als auch jedwede finanzstrafrechtlich relevante Handlung bestritten. Die im Abgabenverfahren ohnehin angefochtenen Feststellungen der Betriebsprüfung seien völlig an den Haaren herbeigezogen und entsprächen der unzutreffenden Rechtsansicht des Prüfers, wonach Betriebsausgaben generell eine Begünstigung darstellten und daher sehr streng zu überprüfen seien. Daher seien sämtliche Betriebsausgaben mit Auslandsbeziehungen steuerlich nicht anerkannt worden. Durch die Prüfung sei eine seit Jahren in Spanien ansässige und dort auch tätige, steuerpflichtige Gesellschaft als bloße Briefkastenfirma negiert und damit alle Geschäftsbeziehungen mit dieser Firma als Privataufwendungen bzw. verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt worden. Dies stehe im Widerspruch zu der geltenden Rechtsansicht, dass es dem Unternehmer sowohl im Inland als auch im Ausland frei stehe, wie er seine wirtschaftlichen Beziehungen regle und es nicht zulässig sei, die Zweckmäßigkeit und Notwendigkeit betrieblich veranlasster Aufwendungen in Zweifel zu ziehen. Im Übrigen seien zum Zeitpunkt der Schlussbesprechung die meisten der zwischen der Abgabenbehörde und dem Bf. strittigen

Fragen nicht einmal andiskutiert gewesen und im Prüfverfahren auf das laufende Parteivorbringen gar nicht eingegangen worden, sodass es im Abgabeverfahren schon an der gebotenen Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung mangle.

Ein seinerzeit eingeleitetes Verständigungsverfahren zwischen Österreich und Spanien dürfte (mittlerweile) von spanischer Seite beendet worden sein, ohne dass sich die Feststellungen hinsichtlich einer Briefkastenfirma bestätigt hätten, sondern im Gegenteil der (spanische) Planungsbetrieb voll anerkannt worden sei. In den Berufungen im Abgabenverfahren sei dargelegt worden, dass sämtliche Feststellungen unhaltbar seien und alle Aufwendungen in Spanien im Zusammenhang mit österreichischen Umsätzen der geprüften Unternehmen stünden und damit (als Betriebsausgaben) zur Gänze absetzbar seien. Ebenso seien sämtliche Ausgaben im Zusammenhang mit der aktuellen Immobiliensituation in Gran Canaria betrieblich veranlasst und wie die geltend gemachten Reisekosten daher voll absetzbar.

Es könne daher in keinem einzigen Fall von einer vorsätzlichen bzw. auch nur fahrlässigen Abgabenhinterziehung ausgegangen werden und bezwecke die nunmehrige Einleitung eines Finanzstrafverfahrens offenbar lediglich die Verhinderung einer allfälligen Verjährung. Selbst wenn aber die noch offenen materiellen (Abgaben-)Verfahren ergeben würden, dass die bekämpften Prüferfeststellungen zuträfen, könne dem Bf. keinesfalls eine vorsätzliche Handlungsweise unterstellt werden. Da aber auf Grund der erhobenen Berufungen im Abgabenverfahren ernsthaft damit zu rechnen sei, dass die vorsätzlichen Unterstellungen der Betriebsprüfung und die vorsätzliche Nichtanerkennung von Auslandsbeziehungen keine Bestanddauer haben werde, ergäbe sich für die Einleitung eines Strafverfahrens, mit der unzulässigerweise eine Verurteilung als Vorgriff auf die (spätere) Entscheidung vorgenommen werde, jedenfalls keine Rechtfertigung.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Aus der neben den gegenständlichen Strafact SN. 046-2002/00025-001, die Veranlagungsakte (des Finanzamtes Linz) zu den StNrn. 78 (P-GesmbH..), 910 (C-GesmbH..) und 1112 (P-GesmbH.&Co.KEG..) sowie die Arbeitsbögen zu den ABNrn. 12, 34 und 56 des Finanzamtes Linz und den derzeitigen Stand des vom Bundesministerium für Finanzen unter der GZ. K 1314 auf der Grundlage des Art. 26 des DBA-Spanien eingeleiteten Verständigungsverfahrens mit der spanischen Steuerverwaltung umfassenden Aktenlage, kann für das gegenständliche, auf die Überprüfung der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Einleitungsbescheides vom 25. Jänner 2005 gerichtete, Beschwerdeverfahren von nachstehendem Sachverhalt ausgegangen werden:

Der Bf. ist bzw. war im spruchgegenständlichen Zeitraum (allein vertretungsbefugter) Geschäftsführer und Gesellschafter (Beteiligung: 25 %) der P-GesmbH.. (vormals PF-GesmbH..), StNr. 78, FN 1516, mit dem Unternehmensgegenstand Versicherungs- und Immobilienmakler

[weitere Beteiligungsverhältnisse: WP (=Bruder des Bf.) 25 %, MP: 20 %, RL: 10 %, sowie MdP, GB, HH und GR: jeweils 5 %] und der C-GesmbH.. (Beteiligung: 70 %; weitere Beteiligte: WP, RL und GB: jeweils 10 %), StNr. 910, FN 1718, mit dem Unternehmensgegenstand Immobilienmakler, alle mit dem Sitz in L. Weiters war der Bf. (Stichtag: 7. Juni 2000) Kommanditist der ebenfalls an der angeführten Anschrift bestehenden PR-KEG.. (bis September 2001: P-GesmbH.&Co.KEG..), StNr. 1112, FN 1920, mit dem Unternehmensgegenstand Immobilien- und Projektentwicklung bzw. Versicherungs- und Finanzierungsvermittlung, deren Komplementär wiederum die o. a. P-GesmbH.. ist bzw. war.

Daneben ist bzw. war der Bf. Mehrheitsgesellschafter (Beteiligung: 95 %) und (allein vertretungsbefugter) Geschäftsführer ("Alleinverwalter") der am 7. Mai 1997 errichteten (spanischen) PSL. in E SB, Las Palmas, [weitere Beteiligungsverhältnisse: MP (bis Ende 1999): 5 %, danach WP, MdP, GB, RL und HH: jeweils 1 %], deren Gesellschaftszweck der Vertrieb, Bau, Kauf, Verkauf bzw. die Vermietung oder Bewirtschaftung von Parzellen und Anlagen ist.

Im Zuge der vom Finanzamt Linz unter den ABNrn. 12 (P-GesmbH..), 34 (C-GesmbH..) und 56 (P-GesmbH.&Co.KEG..) in den Jahren 2000 und 2001 u. a. hinsichtlich der Umsatz-, Körperschafts- und Kapitalertragsteuer 1996 – 1999 durchgeführten Betriebs- bzw. Aufzeichnungsprüfungen wurden seitens der befassen Prüforgane u. a. nachfolgende Feststellungen (vgl. jeweils die Niederschriften über die Schlussbesprechungen vom Dezember 2001) getroffen:

ABNr. 12:

Eine Überprüfung der im steuerlichen Rechenwerk der P-GesmbH.. hinsichtlich der Jahre 1997 – 1999 als Betriebsausgaben enthaltenen Rechnungen der PSL. vom 22. Oktober 1997, vom 2. Jänner 1998 und vom 2. Jänner 1999 [Miete für Appartement 62 und 63 in der Anlage Altamar in BF, Spanien, laut einem zwischen dem Bf. als Vertreter der PSL. und WP als (ebenfalls) allein vertretungsbefugten Geschäftsführer für die Firma P-GesmbH.. geschlossenen Mietvertrag] iHv. insgesamt 647.929,33 ATS sowie vom 4. Dezember 1997 (Erstellung eines, von der P-GesmbH.. in Auftrag gegebenen Gutachtens bzw. eines Komplett-Exposes mit dem Titel "Immobilienwerb in Spanien" betr. die aktuelle Immobiliensituation in Spanien, insbesondere auf den Kanaren) über 654.823,13 ATS habe keine stichhaltigen Anhaltspunkte dafür ergeben, dass entsprechende Leistungen, nämlich die Vermietung der bezeichneten Räumlichkeiten bzw. die Erstellung eines entsprechenden Gutachtens, seitens des Rechnungsausstellers überhaupt erbracht worden seien bzw. die Leistungen dem Grunde bzw. der Höhe nach gerechtfertigt (mangelnder Nachweis des "konkreten Nutzens" der in Rechnung gestellten Leistungen für den Leistungsempfänger) seien (vgl. Pkt. 1 des einen integrierten Bestandteil der Niederschrift zur Schlussbesprechung bildenden Besprechungsprogrammes).

Ebenso wurde unter dem vorangeführten Pkt. festgestellt, dass für die als Betriebsausgaben geltend gemachten Reisekosten (Flugkosten, Bewirtung etc. laut diversen Belegen 1997 – 1999, vgl. Arbeitsbogen S 378 – 403) iHv. insgesamt 883.589,23 ATS und für die in diesen Veranlagungszeiträumen im steuerlichen Rechenwerk in Ansatz gebrachten Diäten des Bf. (laut Aufstellungen des Bf., vgl. S 331 – 377 des Arbeitsbogens) von insgesamt 198.249,00 ATS - gemeint sind damit offenbar die vom geprüften Unternehmen aufwandswirksam geltend gemachten Reisekosten und Diäten iZm. Spanien bzw. Gran Canaria - seitens des Unternehmens keine bzw. nur unzureichende Nachweise hinsichtlich der tatsächlichen betrieblichen Veranlassung erbracht worden seien und auf Grund der aus den vorgelegten Kostenaufstellungen insgesamt ersichtlichen Umstände (kein Nachweis eines lediglich behaupteten Zusammenhangs mit der Vermittlung von Immobilien in Spanien, einzelne Reisezeitpunkte zu typischen Urlaubszeiten, mangelnde Bekanntgabe der reisenden Personen, Familien-Flüge bzw. Position des Bf. als Hauptgesellschafter bzw. Geschäftsführer bei der PSL.) vielmehr davon auszugehen sei, dass es sich bei der Gesamtheit der oben bezeichneten, gewinnmindernd geltend gemachten Ausgaben um nicht abzugsfähige Aufwendungen (der Lebensführung) der Gesellschafter oder diesen nahe stehender Personen gehandelt habe.

Desgleichen findet sich in Pkt. 1 die (abgabenbehördliche) Feststellung, dass für den ebenfalls (1999) als Betriebsausgabe geltend gemachten Aufwand für Beratungsleistungen der Firma W-Lda., M, Portugal, iHv. 165.402,14 ATS (Rechnung Nr. 9906 vom 28. Februar 1999) für eine durchgeführte internationale Immobilienberatung in Spanien keine konkreten Nachweise für eine betriebliche Veranlassung erbracht worden seien und daher die Anerkennung als Betriebsausgabe zu versagen gewesen sei.

Unter Pkt. 3 des Prüfberichtes wurde schließlich festgestellt, dass in der Buchhaltung für das Veranlagungsjahr 1999 auch eine Rechnung über den Ankauf von (8) Karten bzw. für die Bestellung eines Tisches für den (Wiener) Opernball 2000 (103.200,00 ATS inkl. Vorsteuer iHv. 9.381,81 ATS) aufscheine, obwohl diese Kosten als Repräsentationsaufwand (zumindest private Mitveranlassung von Kosten des Besuches einer gesellschaftlichen Veranstaltung) im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung nicht abgezogen werden könnten.

ABNr. 34:

Als einzigen Pkt. (bezeichnet als Pkt. 1) enthält der Prüfbericht die Feststellung, dass hinsichtlich dreier, unter dem Titel "Planungskosten, Baukosten" gewinnmindernd geltend gemachte Rechnungen der PSL. (Planungsleistungen Graz P-Gasse von 984.375,00 ATS vom 10. Dezember 1997 sowie Planungsleistungen S iHv. 1.954.025,00 ATS vom 14. Dezember 1998 bzw. iHv. 620.250,00 ATS vom 21. Oktober 1999) seitens des geprüften Unternehmens im Laufe des Prüfverfahrens kein Nachweis dafür erbracht worden sei, dass die in den Rechnungen ausgewiesenen Leistungen seitens des Rechnungsausstellers tatsächlich auch

erbracht worden seien. Die im Zuge der Prüfungshandlungen durchgeführten abgabenbehördlichen Erhebungen hätten vielmehr ergeben, dass bei der Abwicklung der beiden vom geprüften Unternehmen als Bauwerber bzw. als dessen Vertreter durchgeführten, jeweils die Planung und Errichtung einer Wohnanlage in 8020 Graz, P-Gasse 29 und in 2000 S, H-Straße, umfassenden Bauvorhaben, die laut den zwischen der C-GesmbH.. und der PSL. diesbezüglich abgeschlossenen Werkverträgen vom 2. April 1997 (Projekt Graz) bzw. vom 20. Juni 1998 (Projekt S) von der PSL. zu erbringenden und in Rechnung gestellten Leistungen, nämlich die Durchführung von Planungs- und Büroleistungen im Zusammenhang mit dem Vorentwurf, dem Entwurf, der Einreichung und den Ausführungs- und Detailzeichnungen (Projekt Graz) sowie darüber hinaus die Durchführung der Kostenberechnungsgrundlage, der künstlerischen, technischen und geschäftlichen Oberleitung der Bauausführung, die Erstellung eines Bodengutachtens sowie die Beratung in bauphysikalischen und bodenmechanischen Belangen und Planungsarbeiten im Zusammenhang mit der technischen Gebäudeausrüstung (Projekt S) tatsächlich von (österreichischen) Drittfirmen erbracht worden seien und auch diesbezügliche Zahlungen im betrieblichen Rechenwerk des geprüften Unternehmens enthalten seien. Insbesondere sei das geprüfte Unternehmen nicht bereit bzw. nicht in der Lage gewesen, außer den angeführten Werkverträgen und den bezeichneten Rechnungen weitere Unterlagen, wie insbesondere die laut Werkvertrag vom Auftragnehmer jederzeit dem Auftraggeber zur Verfügung zu stellenden Baupläne und Planungsunterlagen, Auftragsbestätigungen und sonstige Korrespondenzen, der Abgabenbehörde zur Verfügung zu stellen bzw. beizuschaffen. Da die durchgeführten Erhebungen auch nicht zu Tage gebracht hätten, ob bzw. in welchem Umfang die PSL. auf Grund ihrer Ausstattung überhaupt in der Lage gewesen sei, die von ihr in Rechnung gestellten Leistungen zu erbringen, sei die Anerkennung der angeführten Aufwendungen als Betriebsausgaben zu versagen gewesen.

ABNr. 56:

Eine Überprüfung der in der Buchhaltung 1997 unter dem Titel "Beratungsaufwand" aufscheinenden Rechnung der PSL. vom 4. Dezember 1997 für die Erstellung und Ausfertigung einer internationalen Finanzierungsstudie mit dem Titel "Ausleihungen in fremder Währung" über umgerechnet 523.457,10 ATS habe, nachdem das geprüfte Unternehmen mit Ausnahme des erstellten Gutachtens sowie der Rechnung keine weiteren Unterlagen zum Nachweis der tatsächlichen Leistungserbringung durch die PSL. bzw. zum Nachweis des konkreten Nutzens der Studie für die P-GesmbH.&Co.KEG.. wie Auftragsschreiben, Auswertungen u. dgl. vorgelegt habe, und auch weitere Erhebungen (Einvernahme des die angeführte Rechnung übermittelnden Angestellten der PSL. Ing. FM) keine konkreten Anhaltspunkte für eine entsprechende Geschäftsbeziehung zwischen den beiden Unternehmen zu Tage gebracht hätten, dazu geführt, dass aufgrund fehlender Nachweise für einen tatsächlichen Leistungsaustausch zwischen den genannten Firmen in freier Beweiswürdigung die geltend

gemachte Aufwendung als Betriebsausgabe nicht anerkannt werden konnte (vgl. Pkt. 1 der Niederschrift zur angeführten Betriebsprüfung).

Auf Grundlage der o. a. Prüfungsfeststellungen ergingen seitens des Finanzamtes Linz in den hinsichtlich 1997 – 1998 jeweils wiederaufgenommenen Abgabenverfahren entsprechende Abgaben-, Feststellungs- und Haftungsbescheide (StNr. 78: Umsatzsteuer 1998 und 1999, Körperschaftssteuer 1997 – 1998 sowie Kapitalertragsteuer 1997 – 1999; StNr. 910: Umsatzsteuer 1999, Körperschaftsteuer 1997 – 1999 und Kapitalertragsteuer 1997 – 1999 und StNr. 1112: Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 1997 - 1998), welche von den jeweiligen Bescheidadressaten allesamt im Wege von (bisher unerledigten) Berufungen bekämpft wurden.

Laut Mitteilung der spanischen Finanzverwaltung, datiert vom 18. Juli 2003, die entsprechend dem Ersuchen der österreichischen Finanzverwaltung Erhebungen bei der PSL. durchführten, in dem bis zum nunmehrigen Zeitpunkt allerdings noch nicht endgültig abgeschlossenen Verständigungsverfahren iSd. Art. 26 des DBA-Spanien, erklärten die beiden (nunmehrigen) Geschäftsführer der PSL., dass ihre Firma im Zeitraum vom 22. Oktober 1997 bis zum 2. Jänner 1999 keinerlei Geschäftsbeziehungen zur P-GesmbH. unterhalten habe. Weitere entscheidungsrelevante Feststellungen, so z. B. hinsichtlich einer tatsächlichen Geschäftsbeziehung zwischen der P-GesmbH.&Co.KEG. und der PSL. (Rechnung vom 4. Dezember 1997) sind dem bisherigen Stand des angeführten Verfahrens nicht zu entnehmen.

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

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr zukommenden Verständigungen bzw. Mitteilungen darauf zu prüfen, ob genügend 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 Rechtfertigungs-, Schuldausschließungsgründe oder Strafausschließungs- oder -aufhebungsgründe vorliegen,
- d) 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.

Ob im konkreten Einzelfall die Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ausreichen, ist aus der Summe der vorhandenen Anhaltspunkte zu beurteilen. Es genügt jedoch, wenn gegen den Beschwerdeführer ein Verdacht besteht. Das heißt, es müssen hinreichende Gründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass der Verdächtige als Täter eines konkreten Finanzvergehens in Frage kommt, und nicht sicher sein, dass ein im Abs. 3 lit. a bis e angeführter Grund für eine Abstandnahme von der Einleitung des Strafverfahrens vorliegt.

Verdacht ist die Kenntnis von Tatsachen, aus denen nach der Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann. Bloße Vermutungen allein reichen für die Einleitung des Finanzstrafverfahrens nicht aus. Nicht jedoch ist es in diesem Verfahrensstadium schon Aufgabe der Finanzstrafbehörde, das Vorliegen eines Finanzvergehens konkret nachzuweisen oder auch Ergebnisse des durch die Einleitung erst in Gang gesetzten förmlichen Strafverfahrens vorwegzunehmen, weil diese Fragen erst im anschließenden Untersuchungsverfahren einer (endgültigen) Klärung zuzuführen sind.

Der anders als das abschließende Straferkenntnis zwar (ebenfalls) in die Rechtssphäre des Betroffenen eingreifende, aber lediglich eine vorläufige Beurteilung an Hand des bisherigen Ermittlungsstandes und keinesfalls eine Vorverurteilung darstellende Einleitungsbescheid hat zwar, dem auch hier maßgeblichen allgemeinen Konkretisierungsgebot folgend, das dem Beschuldigten zur Last gelegte Verhalten bzw. die ihm vorgeworfenen Handlungsweisen in groben Umrissen zu bezeichnen aber nicht notwendigerweise bereits sämtliche Details der Tat(en), wie beispielsweise den Verkürzungsbetrag bzw. die tatsächliche Begehungsform (Vollendung oder Versuch) enthalten.

Die nicht an die Ergebnisse des Abgabenvfahrens gebundene Finanzstrafbehörde hat bei ihrer, auch nicht zwangsläufig eigene (finanzstrafrechtliche) Vorerhebungen erfordernden Entscheidung die Summe der ihr zur Kenntnis gebrachten Sachverhaltselemente zu berücksichtigen und zu beurteilen, ob daraus ein entsprechender gegen eine bestimmte (natürliche) Person gerichteter Verdacht einer finanzstrafrechtlich relevanten Handlungsweise ableitbar ist. Dabei können neben anderen Wahrnehmungen durchaus auch Berichte der Betriebsprüfung geeignet sein, dermaßen ausreichende Verdachtsgründe für eine Maßnahme gemäß § 82 Abs. 3 FinStrG zu liefern. Solche Berichte der Abgabenbehörde, die im Rahmen der amtswegigen Ermittlungspflicht (§ 115 BAO) ja auch Angaben des Abgabepflichtigen sowie amtsbekannte Umstände zu Gunsten des Abgabepflichtigen entsprechend zu würdigen hat, enthalten nämlich regelmäßig Wahrnehmungen der (im Hinblick auf die Einhaltung der Abgabenvorschriften geschulten) Prüforgane über sowohl abgaben- als auch finanzstrafrechtlich relevante Sachverhalte und Vorgangsweisen, aus denen im Einzelfall durchaus ableitbar sein kann, dass es möglicherweise nicht nur objektiv - unter Verletzung einer entsprechenden abgabenrechtlichen Pflicht - zu einer Abgabenverkürzung gekommen ist,

sondern darüber hinaus der bzw. die abgabenrechtlich Verantwortlichen auch schuldhaft iSd. § 8 FinStrG (Vorsatz oder Fahrlässigkeit) gehandelt haben.

Auch im gegenständlichen Strafverfahren vertritt der Bf. (sinngemäß) die Ansicht, die den entsprechenden Berichten bzw. Bescheiden zu Grunde liegende Rechtsauffassung, wonach in der Mehrzahl der vorangeführten abgabenrechtlich relevanten, zumeist einen Auslandsbezug aufweisenden, Fakten eine Anerkennung als Betriebsausgaben deshalb versagt wurde, da seitens der Abgabepflichtigen kein (hinreichender) Nachweis eines Leistungsaustausches bzw. einer betrieblichen Veranlassung des geltend gemachten Aufwandes erbracht worden sei, da entsprechende Nachweise in hinreichendem Ausmaß erbracht worden seien, jedenfalls unzutreffend und darüber hinaus grundlegend falsch, als es wohl im Belieben des Abgabepflichtigen stehe, wie er seine wirtschaftlichen Beziehungen regle und dass überdies die durchgeführten Prüfverfahren mangels Klärung der strittigen Fragen bzw. einer Auseinandersetzung mit den gegenteiligen Standpunkten der geprüften Unternehmen mangelhaft geblieben seien.

Dem ist, abgesehen von der sich für den Teilbereich der strittigen Leistungen der PSL. generell schon aus der oben dargestellten engen firmen- und personenmäßigen Verflechtung und der sich daraus ergebenden erheblich erleichterten Möglichkeit der wahlweisen Gestaltung der wechselseitigen Geschäftsbeziehungen und auch der Ausgestaltung und Darstellung von Verrechnungsvorgängen in den einzelnen steuerlichen Rechenwerken bis hin zur Erleichterung der Ausstellung fingierter Rechnungen mit dem Ziel der Gewinnverlagerung innerhalb der verbundenen Firmen, im Hinblick auf das Teilfaktum Leistungen der PSL. an die P-GesmbH.. (Appartement-Miete bzw. Studie "Immobilienwerb in Spanien") entgegen zu halten, dass nach dem derzeitigen Ermittlungsstand zu den fraglichen Zeitpunkten laut bisheriger Auskunft (der Geschäftsführer) des Rechnungsausstellers überhaupt keine Geschäftsbeziehungen zur P-GesmbH.. bestanden haben. Es kann daher - vorbehaltlich einer geänderten Ermittlungssituation nach Beendigung des Verständigungsverfahrens - auch im gegenständlichen Finanzstrafverfahren bis auf weiteres davon ausgegangen werden, dass es sich bei den in das steuerliche Rechenwerk des geprüften Unternehmens als Betriebsausgaben eingeflossenen Rechnungen um fingierte Aufwendungen gehandelt hat. Dass die Geltendmachung derartiger gleichsam vorgetäuschter Betriebsausgaben (beim Bf.) einen entsprechenden Tatvorsatz iSd. § 33 Abs. 1 FinStrG impliziert, hat bereits die Erstbehörde in ihrer Bescheidebegründung zutreffend dargestellt.

Zu den nach (bisheriger) Ansicht der Abgabenbehörde seitens der P-GesmbH.. zur Gänze zu Unrecht geltend gemachten Reisekosten iZm. Spanien bzw. Gran Canaria (Flugkosten, Bewirtung, Diäten des Bf., Kfz-Kosten, etc.) ist aus finanzstrafrechtlicher Sicht festzuhalten, dass nach der auch die im Zuge der Berufung der P-GesmbH.. vom 16. Dezember 2002 gegen die Finanzamtsbescheide vom 18. Dezember 2001 zu StNr. 78 vorgelegten Unterlagen

beinhaltenden Aktenlage (Aufwendungen Spanien/Gran Canaria etc.) sich in den bisherigen Feststellungen nur für jene, jeweils über das Konto 6730 abgerechneten Spanien-Flüge, an denen neben dem Bf. bzw. Angestellten des geprüften Unternehmens regelmäßig offenbar auch Familienmitglieder des Bf. (Gattin bzw. Kinder) teilgenommen haben, d. s. insbesondere die in der Aufstellung (bezeichnet als Beilage 4/c) angeführten Flüge vom 9. – 16. November 1997 (14.400,00 ATS), vom 8. – 15. März 1998 (19.605,00 ATS), vom 1. – 13. April 1998 (15.100,00 ATS), vom 10. – 24. Juni 1998 (15.340,00 ATS) und vom 29. März – 7. April 1999 (20.520,00 ATS), u. zw. im Hinblick auf die ebenfalls als Betriebsausgaben geltend gemachten Flugkosten für die Familienangehörigen des Bf., entsprechende Anhaltspunkte für eine objektiv tatbildliche Handlung iSd. § 33 Abs. 1 FinStrG erkennen lassen. Da mit der in diesem Verfahrensstadium erforderlichen Wahrscheinlichkeit beim Bf. auch ein entsprechendes einschlägiges Wissen sowohl um die abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht iZm. derartigen Vorgängen als auch um die abgabenrechtlichen Folgewirkungen infolge der (bisher) festgestellten äußeren Umstände angenommen werden kann, kann hinsichtlich der zumindest mit bedingtem Vorsatz iSd. § 8 Abs. 1 2. Halbsatz FinStrG erfolgten bestimmungswidrigen Geltendmachung von nicht betrieblich veranlassten, sondern eindeutig der privaten Lebensführung der Organe bzw. der Angestellten der Gesellschaft zuzurechnenden Kosten ein entsprechender Verdacht einer objektiv und subjektiv vorwerfbare Vorgangsweise iSd. § 33 Abs. 1 FinStrG für gegeben erachtet werden. Gleiches gilt aber nicht für die iZm. dem Firmen-Engagement in Gran Canaria (Vermittlung von Wohnungen) stehenden geltend gemachten Diäten des Bf. als auch für eine darüber hinausgehende, möglicherweise durch die Geltendmachung von Reiseaufwendungen aus einem aber auch von der Abgabenbehörde bisher nicht näher ermittelten Tätigwerden des Bf. als Beteiligter bzw. als Geschäftsführer der PSL. bzw. einem eigentlich der P-GesmbH.&Co.KEG.. zuzurechnenden Aufwand (vgl. Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 17. April 2002 im Abgabenverfahren zu StNr. 78), da an Hand der bisher vorliegenden Sachverhaltslage eine Abgabenhinterziehung iSd. bezogenen Gesetzesstelle dem Bf. mit dem auch für einen Bescheid gemäß § 82 Abs. 3 FinStrG erforderlichen Mindestbestimmtheitsgebot derzeit nicht vorwerfbar erscheint.

Was das Teilfaktum der Zahlung an die Firma W-Lda.. angeht, ist zunächst darauf zu verweisen, dass die Abgabenbehörde die betriebliche Veranlassung der laut Rechnung vom 28. Februar 1999 vom Rechnungsaussteller erbrachten Beratungsleistung mangels Vorlage konkreter Nachweise der betrieblichen Veranlassung bzw. mangels Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung in Anbetracht ihrer Rechtsmeinung, wonach in derartigen Fällen (mit Auslandsbezug) über die sich iZm. der als Begünstigungsbestimmung anzusehende Abzugsmöglichkeit von Betriebsausgaben ergebende Mitwirkungspflicht hinaus eine erhöhte Beweismittelbeschaffungs- und Vorsorgepflicht des Abgabepflichtigen bestehe, verneint hat. Laut Aussage des Bf. befänden sich die (bisher im Abgabenverfahren nicht vorgelegten)

Unterlagen über die iZm. einem geplanten Immobilienprojekt in Spanien (Fuertaventura) erfolgte Beratungsleistung bei der spanischen PSL.. Wenngleich hier - anders als bei den oben dargestellten "Geschäftsbeziehungen" mit der PSL. - bisher keine personen- bzw. firmenmäßige Verflechtung zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer festgestellt wurde und auch die erbrachte bzw. ausgewiesene Leistung dem Grunde nach durchaus mit dem Geschäftsgegenstand der P-GesmbH.. vereinbar erscheint, kann auch hier zumindest im derzeitigen Verfahrensstadium allein aus dem Umstand, dass die Vorlage von offenbar sich im direkten Einflussbereich des Bf. (als "Alleinverwalter" der PSL.) befindlichen Unterlagen bisher kategorisch und ohne weitere Angabe von Gründen verweigert wurde, der angesichts der aktuellen Ermittlungssituation nicht von der Hand zu weisende Schluss gezogen werden, dass dem diesbezüglich geltend gemachten Aufwand entweder kein realer Geschäftsfall zu Grunde lag bzw. zumindest die Zahlung nicht in der angeführten Höhe geleistet wurde. Damit aber besteht, da auch hier eine entsprechende Kenntnis um die Tatbildmäßigkeit seiner Handlungsweise beim Bf. vorausgesetzt werden kann, der im angefochtenen Bescheid ausgesprochene Verdacht einer Abgabenhinterziehung iSd. § 33 Abs. 1 FinStrG hinsichtlich dieses Teilfaktums durchaus zu Recht.

Hinsichtlich der nach der bisher auch im Rahmen der Abgabenberufung zu StNr. 78 dem Grunde nach noch nicht entgegengetretenen Ansicht der Abgabenbehörde als Aufwendungen iSd. §§ 12 Abs. 1 Z. 3 KStG 1988 iVm. 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 zu qualifizierenden Ausgaben iZm. dem Opernball 2000 ist, was den objektiven Tatverdacht angeht, auf die angeführten Bestimmungen (Nichtabzugsfähigkeit von sog. Repräsentations-Aufwendungen bzw. –ausgaben, soweit nicht nachgewiesen wird, dass die Bewirtung der Werbung dient bzw. die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt) und den bisherigen Stand des Abgabenverfahrens zu verweisen. Auch hier kann angesichts der bisher vorliegenden objektiven Tat- und Täterumstände mit der im derzeitigen Verfahrensstadium erforderlichen Wahrscheinlichkeit auf einen entsprechenden subjektiven sich gegen den Bf. als verantwortlichen Geschäftsführer der P-GesmbH.. richtenden Tatverdacht geschlossen werden.

Betreffend den Themenkomplex C-GesmbH.. (ABNr. 34 bzw. StNr. 910) bzw. die drei Rechnungen der PSL. über durchgeführte Planungs- und Durchführungsleistungen für die Projekte Graz (Wohnanlage P-Gasse 29) bzw. S (H-Straße) ist den vorliegenden Akten (Arbeitsbogen der Betriebsprüfung) zu entnehmen, dass im steuerlichen Rechenwerk des geprüften Unternehmens sowohl für das Projekt Graz [Durchführung von Planungs- und Büroleistungen iZm. dem Vorentwurf, dem Entwurf, der Einreichung und den Ausführungs- und Detailzeichnungen durch die in den baubehördlichen Verfahren überhaupt nicht in Erscheinung getretene PSL. laut Werkvertrag vom 2. April 1997 (vgl. o.a. Datum der Errichtung der zuletzt genannten Gesellschaft), Honorar: 984.375,00 ATS] als auch S (zusätzlich zur Planung wo auch noch die Durchführung/Erstellung der

Kostenberechnungsgrundlage, die künstlerische, technische und geschäftliche Oberleitung der Bauausführungen, die Erstellung eines Bodengutachtens sowie die Beratung in bauphysikalischen und bodenmechanischen Belangen und Planungsarbeiten im Zusammenhang mit der technischen Gebäudeausrüstung durch die PSL. laut Werkvertrag, vereinbartes Honorar: 2,574.275,00 ATS) neben den als Betriebsausgaben geltend gemachten Honoraren an die PSL. zusätzliche Zahlungen iZm. Planungs- und Büroarbeiten im Ausmaß von jeweils über eine Million ATS an Dritte aufscheinen. So wurden im Einzelnen für das Projekt Graz unter Ausschluss der in der Stellungnahme der C-GesmbH.. vom 12. Juli 2002 (im Abgabenberufungsverfahren) angeführten Kosten der Konvertierungs- und Vorbereitungsleistungen iZm. der Baubewilligung, der Bauleitung und der Baukoordination und Kosten für technische Leistungen (Heizung, Lüftung, Sanitär und Elektro) an diverse inländische Unternehmen bzw. Personen Honorare für Planungs- und (nicht näher bezeichnete) Beratungs- und technische Konsulententätigkeiten im Ausmaß von 1,027.380,00 ATS und für das Projekt S Honorare für Planungs- und Beratungstätigkeiten (exkl. Projektmanagement) im Ausmaß von 1,145.457,60 ATS entrichtet. Berücksichtigt man neben dem bereits oben dargestellten personellen und firmenmäßigen Naheverhältnis des geprüften Unternehmens zur PSL. und der daraus abzuleitenden Gestaltungsmöglichkeiten zudem, dass auch hier seitens des vom Bf. vertretenen Unternehmens im Prüfverfahren weder die schon auf Grund des Auftragsumfanges zweifellos zwischen dem Auftraggeber und dem Auftragnehmer sowohl vor als auch während der Ausführung der Arbeiten angefallene und dem Bf. kraft seiner Position wohl jederzeit zugängliche Korrespondenz noch die auftragsgemäß von der PSL. erstellten und dem Auftraggeber jederzeit zur Verfügung zu stellenden Unterlagen (vgl. Pkte. 6. 1. – 6. 3. der angeführten Werkverträge) vorgelegt wurden, so erscheinen die angeführten Abrechnungen der PSL. ohne weitere zusätzliche Nachweise für den tatsächlichen Leistungsumfang der von der genannten Firma erbrachten Planungs- und Büroarbeiten in der Gesamtbetrachtung zumindest der Höhe nach zweifelhaft. Dies wird auch nicht durch den in der Stellungnahme der C-GesmbH.. vom 12. Juli 2002 behaupteten Umstand, dass es beim Projekt Graz als Folge der umfangreichen Vorarbeiten der PSL. zu einer deutlichen Unterschreitung der tarifmäßigen Planungs- und Errichtungskosten gekommen sei, widerlegt, als zum Einen der angeschlossenen Kostenaufstellung eine nur eingeschränkte Aussagekraft zukommt, als darin auch nicht notwendige Kosten (Bodenmechanik) bzw. Pauschalkosten (Projektmanagement, Bauphysik) angesetzt sind und zum Anderen eine zwangsläufige Wechselwirkung zwischen einer (derartigen) Unterschreitung der laut den einschlägigen Gebührenordnungen vorgesehenen Tarife und der Planungstätigkeit der PSL. nicht erkannt werden kann.

Es kann daher auch bei diesem Teilfaktum davon ausgegangen werden, dass der bisher erhobene Sachverhalt ausreichende Anhaltspunkte dafür bietet, dass – hinsichtlich eines noch nicht näher bezifferbaren Betrages – unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offen-

legungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung der angeführten Abgaben bewirkt wurde, wobei auch hier der subjektive Tatverdacht aus den festgestellten Tat- und Täterumständen hervorleuchtet.

Zur P-GesmbH.&Co.KEG.. bzw. zu der im Prüfbericht ABNr. 56 angeführten Rechnung der PSL. über die Erstellung und Ausfertigung einer internationalen Finanzierungsstudie "Ausleihen in fremder Währung" vom 4. Dezember 1997 schließlich ergibt sich außer dem Umstand, dass auch dazu im Abgabenverfahren außer der Studie selbst keine ergänzenden zweifellos ebenfalls im Zugriffsbereich des Bf. gelegenen Unterlagen (Auftragsschreiben, Auswertungen u. dgl.) vorgelegt wurden, aus der Aktenlage, dass zwar der Gutachtens-Gegenstand grundsätzlich von dem u. a. auch die Finanzierungsvermittlung beinhaltenden Geschäftsbereich des Auftraggebers umfasst ist, aber zahlreiche weitere Aspekte iZm. der Erstellung der Studie, beispielsweise wer seitens der PSL. die Studie tatsächlich erstellt hat, bisher offen bzw. unbeantwortet geblieben sind. So gab der seitens der PSL. die Studie an das geprüfte Unternehmen übermittelnde und sowohl für die PSL. als auch für die P-GesmbH.&Co.KEG.. tätige und im Abgabenverfahren als Zeuge einvernommene Ing. FM an, dass er die von ihm lediglich graphisch aufbereiteten Inhalte der Studie vom Bf. (in handschriftlicher Form bzw. auf Disketten) erhalten habe und für die inhaltlichen Ausführungen selbst in keiner Weise verantwortlich zeichne. In der Berufung vom 21. Februar 2002 (gegen die Wiederaufnahme bzw. Feststellungsbescheide betreffend die Veranlagungsjahre 1997 und 1998) wiederum wird vom Berufungswerber als Verfasser der Studie (erstmals) eine bisher in diesem Zusammenhang nicht genannte Drittfirma, nämlich die B-SL., angegeben.

All dies zeigt, dass die tatsächliche Erbringung der in der Rechnung vom 4. Dezember 1997 angeführten Leistung, auch ohne eine ausdrückliche Infragestellung der Zweckmäßigkeit bzw. des konkreten Nutzens des Leistungsgegenstandes für das anfordernde Unternehmen, durch die rechnungsausstellende Firma bzw. der dadurch entstandene finanzielle Aufwand nach dem bisherigen Erhebungsstand nicht ausreichend gesichert erscheint, um (derzeit) den Tatverdacht einer durch die vorsätzliche, unrechtmäßige Geltendmachung einer Betriebsausgabe begangenen Abgabenhinterziehung mit der in § 82 Abs. 3 FinStrG geforderten Wahrscheinlichkeit ausschließen zu können.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und der Beschwerde unter gleichzeitiger Abweisung teilweise stattzugeben.

Ausdrücklich wird nochmals darauf hingewiesen, dass es bei der gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG zu treffenden Entscheidung über die gegenständlichen Beschwerde einzig und allein darum ging, zu beurteilen, ob und wieweit die Gesamtheit der bisherigen Verfahrensergebnisse den Verdachtsausspruch hinsichtlich einer Abgabenhinterziehung iSd. § 33 Abs. 1 FinStrG gegen den Bf. zu begründen vermag. Ob bzw. in welchem Umfang der Bf. die ihm sohin gegenüber dem Erstbescheid in modifizierter Form (Einschränkung hinsichtlich des Teilfaktums Reise-

kosten zur StNr. 78 bzw. Pkt. 1 der ABNr. 12) zur Last gelegten Taten tatsächlich begangen hat (§ 98 Abs. 3 FinStrG), bleibt ebenso wie die gegebenenfalls zu erfolgende Konkretisierung des Tatvorwurfes (Verkürzungsbetrag bzw. Begehungsform) dem nunmehr von der Finanzstrafbehörde erster Rechtsstufe durchzuführenden Untersuchungsverfahren vorbehalten, in dessen Verlauf dem Bf. ausreichend die Möglichkeit einzuräumen sein wird, sich zu den einzelnen Ergebnissen des Untersuchungsverfahrens entsprechend zu äußern und unbeschadet dessen, dass nach der geltenden Rechtslage eine formelle Bindung der Finanzstrafbehörde an die Ergebnisse des Abgabenverfahrens nicht besteht, wohl auch die (künftigen) Ergebnisse des (derzeit noch nicht endgültig abgeschlossenen) Verständigungsverfahrens im Rahmen der freien Beweiswürdigung (§ 98 Abs. 3 FinStrG) entsprechend zu berücksichtigen sein werden.

Linz, am 2. November 2005