



## Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, Dr. Gerald Daniaux, in der Finanzstrafsache gegen a, vertreten durch Gantner Steuerberatungs GmbH, 6700 Bludenz, Färberstraße 10a, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 13. Oktober 2008 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des FinStrG des Finanzamtes Bregenz als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 15. September 2008, StrNr. 97/2008/00000-001,

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 15. September 2008 hat das Finanzamt Bregenz als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer (Bf.) zur StrNr. 97/2008/00000-001 ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser im Amtsbereich des Finanzamtes Bregenz in den Jahren 2005 bis 2007 vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht dadurch, dass in die Geschäftsgebarung die schweizerische Domizilgesellschaft "b" zwischengeschaltet worden sei, um dadurch das inländische Einkommen zu minimieren (Textziffern 2, 3-5 des Betriebsprüfungsberichtes vom 11.2.2008) sowie dass die betrieblichen Erlöse unvollständig

erklärt worden seien (Textziffer 6 des Betriebsprüfungsberichtes), für die Jahre 2004 bis 2006 eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von € 16.771,47 und an Umsatzsteuer in Höhe von € 99,43 bewirkt und hiermit Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs.1 FinStrG begangen habe.

Dieser Verdacht wurde von der Finanzstrafbehörde erster Instanz wie folgt begründet:

*"Beim Beschuldigten fand eine abgabenrechtliche Außenprüfung nach § 147 Abs 1 BAO statt. Dabei stellte die Prüferin fest, dass der Hauptkunde – der Beschuldigte fertigt Beschriftungsfolien diverser Art und Größe an – die schweizerische Firma b sei. Alleingeschäftsführer sei mittlerweile der Beschuldigte. Die b sei eine Domizilgesellschaft mit Sitz bei der c, einem Treuhandbüro in Chur. Die Schweizer GmbH sei lediglich zwischengeschaltet, um Erträge in die Schweiz zu verlagern. Die Materiallieferungen an die b stammen einzig vom Beschuldigten, alle erzielten Erlöse der GmbH seien somit auf die Warenlieferungen des Beschuldigten zurückzuführen. Die umfangreiche Reistätigkeit des Beschuldigten, die nicht allein auf die Lieferungen an die GmbH zurückgeführt werden könnten, seien allesamt als Betriebsausgaben des Einzelunternehmens des Beschuldigten geltend gemacht worden. Die von ihm an die GmbH gelieferten Produkte seien an die jeweiligen Endabnehmer zu höheren Preisen von der GmbH weiterfakturiert worden. In einem Erstgespräch habe der Beschuldigte angegeben, dass die Gründung der GmbH in der Schweiz für ihn notwendig gewesen sei, weil ihm in Österreich bereits alles weggenommen worden sei. Die Erträge der b waren daher in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dem Beschuldigten zuzurechnen.*

*Außerdem wurde festgestellt, dass für 2006 drei Ausgangsrechnungen erlösmäßig nicht erfasst wurden, die Eingänge seien auf dem Bankkonto der Sparkasse Lindau erfolgt.*

*Nach Einlegung des Rechtsmittels der Berufung gegen die im Rahmen der Prüfung ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2004-2004 erging eine abweisliche Berufungsvorentscheidung vom 9.6.2008, die in Rechtskraft erwachsen ist.*

*Der Verdacht in subjektiver Hinsicht ergibt sich aus der Tatbegehungswweise selbst. Die Vorgangsweise – Einschaltung einer schweizerischen Domizilgesellschaft in die Geschäftsgebarung zwecks Abgabenminimierung – lässt nur den Schluss auf eine willentliche Abgabenverkürzung zu, was durch die oben wiedergegebene Aussage im Erstgespräch mit der Prüferin in nicht zu überbietender Deutlichkeit zu Tage kam."*

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 13. Oktober 2008, in welcher wie folgt vorgebracht wurde:

*"Im angefochtenen Bescheid wird Herrn d unterstellt, dass durch die Einschaltung einer schweizerischen Domizilgesellschaft in den Jahren 2004 bis 2006 Abgabenverkürzungen getätigt wurden. Diese Feststellungen wurden im Rahmen einer abgabenrechtlichen Außenprüfung getroffen. Dem Vorwurf der Abgabenverkürzung möchten wir Folgendes entgegenhalten: Wie bereits in der Berufung des Beschuldigten vorgebracht, handelt sich bei der b in Chur um keine Domizilgesellschaft. Diese Behauptung stimmt in keiner Weise und kann durch zahlreiche Beweise widerlegt werden. Nach der Praxisfestlegung der Steuerverwaltung von Graubünden handelt sich bei Domizilgesellschaften um juristische Personen, die in der Schweiz nur eine Verwaltungstätigkeit, aber keine sonstige Geschäftstätigkeit ausüben. Als Geschäftstätigkeit gilt grundsätzlich die Fabrikation, das Erbringen von Dienstleistungen, die Ausübung von Treuhandfunktionen, die Akquisition, die Werbung und die Vermittlung von Geschäften. Handelstätigkeiten dürfen in der Schweiz nicht von Domizilgesellschaften getätigt werden. Bei der b handelt es sich zweifelfrei um eine tätige Firma, welche ausschließlich in der Schweiz ihre Leistungen erbringt. In dieser Gesellschaft sind naturgemäß auch Aufwendungen, wie Personal-, KFZ-, Büro- und Verwaltungskosten angefallen. Diese sind in den Bilanzen der schweizerischen Gesellschaft ausgewiesen und wurden im Rahmen der Betriebsprüfung auch vorgelegt. Sämtliche Aufwendungen, welche in diesen Bilanzen ausgewiesen sind, wurden nicht anerkannt. Der in der Schweiz auf die Warenlieferungen getätigten Aufschlag wurde ohne Berücksichtigung der dort angefallenen Kosten der österreichischen Besteuerung unterzogen. Die Preise, welche von Herrn d für Lieferungen an die schweizerische Gesellschaft verrechnet wurden sind natürlich niedriger als die Preise, wie sie an inländische Endkunden fakturiert wurden. Es handelt sich hierbei um Großhandelspreise, wie sie auch an andere Zwischenhändler verrechnet wurden. Dies ist eine Vorgangsweise, die bei international tätigen Firmen üblich und auch steuerrechtlich anerkannt ist, da die ausländische Firma auch entsprechende Aufwendungen zu tätigen hat. Der Vorwurf der Abgabenhinterziehung durch Verlagerung von Erträgen in die Schweiz ist schon durch den Umstand, dass in der ausländischen GrnbH keine bzw. nur sehr geringe Gewinne erzielt wurden, völlig haltlos. So wurde lediglich im Jahr 2004 ein Gewinn von CHF 420.- erzielt; in den Jahren 2005 und 2006 wurden Verluste in Höhe von CHF 4 424,54 bzw. CHF 7 904,22 ausgewiesen. Die Umsätze, welche von der b getätigten wurden, hätten gar nicht vom österreichischen Einzelunternehmen ausgeführt werden können, da die entsprechenden Genehmigungen fehlten. Nur durch die Gründung einer tätigen Firma in der Schweiz konnten die rechtlichen Voraussetzungen für eine Geschäftstätigkeit in der Schweiz geschaffen werden. Die Aufwendungen, welche in der ausländischen GmbH angefallen sind, können alle belegt und nachgewiesen werden. Wir beantragen daher, dass der Bescheid über die Einleitung des Strafverfahrens gemäß § 83 Abs.2 des Finanzstrafgesetzes ersatzlos aufgehoben wird."*

***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Nach § 82 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr gemäß den §§ 80 und 81 FinStrG zukommenden Verständigungen darauf zu prüfen, ob genügend Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind. Ein derartiger Verdacht, der die Finanzstrafbehörde zur Einleitung eines Finanzstrafverfahrens verpflichtet, kann immer nur auf Grund einer Schlussfolgerung aus Tatsachen entstehen. Ohne Tatsachen – wie weit sie auch vom vermuteten eigentlichen Tatgeschehen entfernt sein mögen – gibt es keinen Verdacht. 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). Dabei ist lediglich zu prüfen, ob tatsächlich genügend Verdachtsgründe hinsichtlich der Begehung eines Finanzvergehens vorhanden sind. Es geht in diesem Verfahrensstadium nicht darum, schon jetzt die Ergebnisse des förmlichen Untersuchungsverfahrens gleichsam vorwegzunehmen bzw. eine abschließende Beurteilung zu treffen, sondern darum, ob die bisher der Finanzstrafbehörde bekannt gewordenen Umstände für einen Verdacht ausreichen oder nicht.

Gemäß § 119 Abs.1 Bundesabgabenordnung (BAO) sind vom Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsmäßig erfolgen. Gemäß Abs.2 leg.cit. dienen der Offenlegung insbesondere die Abgabenerklärungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen und für die Festsetzung der Abgaben bilden.

Die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht wird somit durch Unterlassung der Bekanntgabe maßgeblicher Umstände wie durch unrichtige oder unvollständige Bekanntgabe verletzt.

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 Abs.1 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 (Anmeldefrist, Anzeigefrist) 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.

---

Dem Bericht des Finanzamtes Bregenz vom 11. Februar 2008 über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO sind folgende verfahrensrelevante Feststellungen zu entnehmen:

*"Der Pflichtige reicht beim Finanzamt Bregenz Steuererklärungen mit Angabe der Wohnadresse ein, und erklärt darin Einkünfte aus selbstständiger Arbeit. Tatsächlich handelt es sich jedoch um Einkünfte aus einer gewerblichen Tätigkeit. Der Pflichtige fertigt Beschriftungsfolien diverser Art und Größe und beliefert damit wenige Kunden in Österreich und Deutschland. Hauptkunde ist die b in der Schweiz. Diese GmbH wurde im Jahr 1999 durch den Pflichtigen und seine (ehemalige) Lebensgefährtin f gegründet, wobei seine Beteiligung bei 25% lag. Im Jahr 2003 wurde der Sitz der GmbH von Vaz nach Chur verlegt. Gemäß Statutenänderung vom 18.01.2006 ist der Pflichtige nun Alleingesellschafter der b. Laut Eintragung im Schweizer Handelsregister handelt es sich bei der b um eine Domizilgesellschaft mit Sitz bei der g. Dies ist ein Treuhandbüro in Chur. Als Domizilgesellschaften sind jene Rechtsgebilde anzusehen, die im Land ihrer Registrierung (Firmenbuch, Handelsregister, Öffentlichkeitsregister) keinen eigenen Geschäftsbetrieb unterhalten, sondern bei einem sogenannten Domizilträger (idR einem Rechtsanwalt, berufsmäßigen Treuhänder usw.) ansässig sind. Gemäß § 21 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend (Abs. 1). Gemäß § 22 BAO kann durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Abgaben sind so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Nach Ansicht der BP wurde die Schweizer GmbH lediglich zwischengeschaltet, um Erträge in die Schweiz zu verlagern. Aus den für die Jahre 2004 – 2006 vorgelegten Bilanzen der b ist ersichtlich, dass die Materiallieferungen des Einzelunternehmers an die GmbH deren einzigen Materialeinkäufe darstellen. Alle erzielten Erlöse der GmbH durch die verkauften Folien (und deren Montage) sind somit auf die Warenlieferungen des Pflichtigen zurückzuführen. Anhand der Reiseabrechnungen wurde festgestellt, dass der Pflichtige innerhalb der Schweiz umfangreiche Reisetätigkeiten durchgeführt hat. Die damit verbundenen Kosten (Tankungen, Fähre Konstanz-Meersburg, Tagesdiäten) wurden allesamt als Betriebsausgabe seines Einzelunternehmens geltendgemacht. Die Materiallieferungen an die einzige Kundin – die b in Chur – hätte keinesfalls Reiseaufwendungen in viele Teile der Schweiz für das Einzelunternehmen nach sich gezogen. Es ist somit davon auszugehen, dass sämtliche dieser Reisetätigkeiten iZm den Käufern der Beschriftungsfolien und Aufkleber angefallen sind. Der Pflichtige hat den Hauptteil seiner Exportumsätze an die Schweizer Fa. b fakturiert. Die*

*Ausfuhr der Ware wurde überwiegend durch Einfuhrnachweis am Schweizer Zollamt Oberriet nachgewiesen. Gleichzeitig wurden dieselben Produkte an die jeweiligen Endabnehmer zu höheren Preisen von der Domizilgesellschaft weiterfakturiert. Für die Abgabenerhebung in Österreich sind daher jene Verhältnisse und Preise maßgeblich, die den Geschäften mit den Endabnehmern zugrunde liegen, da diese die direkten Vertragspartner und auch Leistungsempfänger des Pflichtigen darstellen. Aufgrund o.a. Sachverhalte sind nach Ansicht der BP die bisher erklärten Erlöse aus der Materiallieferung an die b um die Differenz zu den erzielten Erlösen der GmbH zu erhöhen, da diese dem Steuerpflichtigen zuzurechnen sind. Beim Erstgespräch gab der Steuerpflichtige seinerseits an, dass die Gründung der GmbH in der Schweiz für ihn erforderlich war, weil ihm in Österreich bereits alles weggenommen worden sei. Er habe eine Möglichkeit gebraucht, Einnahmen zu erzielen, auf die kein Zugriff erfolgen konnte. Dies ist ein weiteres Indiz dafür, dass die Einschaltung der Schweizer GmbH aus steuertechnischen Gründen erfolgte. Mit Schreiben vom 04.12.2007 teilte der Pflichtige mit, dass er seinen Betrieb in Österreich mangels Betriebsort und mangels Wohnsitz nicht mehr fortführen wird und diesen zum 30.11.2007 eingestellt habe. Die Frage des Wohnsitzes wurde im Zuge der Prüfung dahingehend geklärt, dass lt. Aussage der Tochter der Pflichtige einen Schlüssel zu ihrer Wohnung innehabe und er diese jederzeit benutzen dürfe. Die Frage nach dem Betriebsstandort wäre nach Ansicht der BP dahingehend zu betrachten, dass der Pflichtige lt. eigener Aussage einen kleinen Lagerraum in Bludenz (h) zur Verfügung hat, wo er Folien und seine Buchhaltungsunterlagen lagert. Weiters besitzt er für seine betriebliche Tätigkeit kein Büro sondern lediglich ein Mobiltelefon. Dieses ist jedoch auch auf die Adresse in Bludenz angemeldet. "*

Die auf Grund der Betriebsprüfung ergangenen Steuerbescheide wurden zwar im Berufungswege angefochten, sind jedoch nach der abweisenden Berufungvorentscheidung des Finanzamtes Bregenz vom 9. Juni 2008 nicht mehr bekämpft worden und daher in Rechtskraft erwachsen.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt nach Überprüfung der Sach- und Rechtslage auf Grund des vorliegenden Akteninhaltes und unter Berücksichtigung der Ausführungen in der o.a. Berufungvorentscheidung gleich wie in dieser vorerst fest, dass Kapitalgesellschaften, die in der Schweiz eine bloße Verwaltungs-, aber keine Geschäftstätigkeit ausüben, das sogenannte Domizilprivileg beanspruchen dürfen. Als zulässige Verwaltungstätigkeit gilt die Verwaltung des eigenen Vermögens, wobei Hilfstätigkeiten wie Fakturierung, Inkasso, Informationsvermittlung und Finanzierung mit dem Privileg dann vereinbar sind, wenn diese durch ausländischer Instruktionen erfolgen und die eigentliche kommerzielle Wertschöpfung nicht in der Schweiz selbst erzielt wird. Domizilgesellschaften haben eine Steuererklärung mit

---

dem Geschäftsabschluss einzureichen sowie den Antrag auf Besteuerung eben als "Domizilgesellschaft" auf dem Erklärungsformular anzumerken.

Die b hat ganz offensichtlich diese Art des Besteuerungsverfahrens gewählt, wurden doch laut vorliegenden Bilanzen der GmbH für die Jahre 2004, 2005 und 2006 Domizilgebühren abgeführt.

Es ist in diesem Zusammenhang auch mit aller Deutlichkeit darauf hinzuweisen, dass die b laut Eintragung im Schweizer Handelsregister eine Domizilgesellschaft mit Sitz bei der g ist, wobei es sich um ein Treuhandbüro in Chur, Schweiz, handelt.

Es war jedenfalls zur Erhaltung des Domizilprivileges für den Bf. ausgeschlossen, eine Handelstätigkeit für die b in der Schweiz zu entfalten, wäre eine solche doch mit dem Privileg nicht vereinbar gewesen.

Es scheint die Tätigkeit des Bf. in der Schweiz demzufolge lediglich darin bestanden zu haben, über den österreichischen Standort bestellte Waren auszuliefern.

Auf diesen Umstand weist auch hin, dass laut Aktenlage der Bf. in Österreich die Geschäftsräume sowie die notwendigen Maschinen hatte. Zudem hatte er auch hierorts seine private Wohnmöglichkeit.

Laut unwidersprochenen Feststellungen der Abgabenbehörde in der Berufungsvorentscheidung hat die b ihre Erzeugnisse auch weder beworben, noch Personal beschäftigt, und auch keine Rechnungen erstellt.

Wenn der Bf. weiters behauptet, dass die Umsätze, welche von der b getätigt wurden, gar nicht von einem österreichischen Einzelunternehmen ausgeführt werden hätten können, da die entsprechenden Genehmigungen gefehlt hätten, so kann auch dies der Beschwerde zu keinem Erfolg verhelfen, ist es doch für die Feststellung einer Steuerpflicht in Österreich – und auch sonstwo – naturgemäß nicht Grundvoraussetzung, dass sich jemand an gesetzliche Bestimmungen welchen Staates auch immer hält, wäre doch die weitere Schlussfolgerung daraus, dass sich jedermann durch gesetzeswidriges Verhalten der Steuerpflicht entziehen könnte, was wohl vernunftbegabterweise denkunmöglich ist.

Es vermag daher die gegenteilige Argumentation in der Beschwerde nicht zu überzeugen, da die o.a. Fakten eindeutig in Richtung des Bestehens einer reinen Domizilgesellschaft deuten.

Der Bf. scheint demzufolge die b in der Schweiz nur zum Zwecke der Fakturierung zwischengeschaltet zu haben, um in Österreich steuerpflichtige Erträge zwecks

---

Steueroptimierung in die Schweiz zu verlagern bzw. diese Erträge im Ergebnis steuerfrei zu stellen.

Im Übrigen wird auf die o.a. Begründung im angefochtenen Bescheid sowie insbesondere auf die Ausführungen zu § 21 und § 22 BAO im o.a. Betriebsprüfungsbericht verwiesen, welchen sich der Unabhängige Finanzsenat – um unnötige Wiederholungen zu vermeiden – anschließt.

Der Bf. steht daher begründet im Verdacht, das Tatbild der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs.1 FinStrG sowohl in objektiver als auch in subjektiver Hinsicht verwirklicht zu haben.

Finalisierend wird der Bf. in Ergänzung des bereits o.a. nochmals darauf hingewiesen, dass es nicht Aufgabe eines Beschwerdeverfahrens ist, ein abschließendes Ermittlungsverfahren durchzuführen bzw. mit dieser Entscheidung eine endgültige Schuld des Bf. noch nicht erwiesen ist. Festzustellen, ob eine solche tatsächlich vorliegt, wird Aufgabe der Finanzstrafbehörde erster Instanz sein.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 22. Jänner 2009