



Beschwerdeentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates I, Dr. Gerald Daniaux, in der Finanzstrafsache gegen UEG, über die Beschwerde des Beschuldigten vom 15. November 2006 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) des Finanzamtes Feldkirch vom 10. Oktober 2006, SN 098/2006/00335-001,

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Spruch des angefochtenen Bescheides wird abgeändert wie folgt:

Gegen Herrn RUE, AK, wird das Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht besteht, dass dieser im Amtsbereich des Finanzamtes Feldkirch vorsätzlich im bewussten und gewollten Zusammenwirken mit der Abgabepflichtigen AOE, als im Namen und Auftrag deren Einzelunternehmens (1) mit Sitz in AR, auftretender, die gesamten Geschäfte und die abgabenrechtlichen Angelegenheiten wahrnehmender faktischer Geschäftsführer fortgesetzt in mehrfachen Tathandlungen dazu beigetragen hat, dass

I. am 13. Oktober 1997, am 07. Oktober 1998 und am 05. Oktober 1999 vorsätzlich unter Verletzung abgabenrechtlicher Offenlegungs- und Wahrheitspflichten, nämlich einerseits durch die ungerechtfertigte Geltendmachung von nicht betrieblich veranlassten Aufwendungen (Tz 30 d. Bp-Berichtes vom 15.01.2002 im Zusammenhang mit Tz 2.10 der Anlage, Bp-ABNr. 2), durch die ungerechtfertigte Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen mangels Vorliegen diesbezüglicher Voraussetzungen (Tz 23 d. Bp-Berichtes iZm Tz 2.11 der Anlage, Bp-ABNr. 2) und andererseits durch das unvollständige Erklären von Umsätzen und Einkünften aus

Gewerbebetrieb (Tz 17, 21, 30 d. Bp-Berichtes iZm Tz 2.1 bis 2.9, 3, 3.1, 3.2, 3.3 der Anlage, Bp-ABNr. 2), indem bei der sachlich und örtlich zuständigen Abgabenbehörde (FA Feldkirch) für die Kalenderjahre 1996 bis 1998 zu geringe Umsätze und Einkünfte ausweisende, von ihm erstellte und von der Abgabepflichtigen AE eigenhändig unterfertigte Umsatz- und Einkommensteuererklärungen einschließlich den von ihm erstellten diesbezüglichen Bilanzen eingereicht und von der Abgabenbehörde darauf beruhende unrichtige Abgabenbescheide erlassen wurden und dadurch für die Kalenderjahre 1996 bis einschließlich 1998 eine Abgabenverkürzung an Umsatz- und Einkommensteuer in noch festzustellender Höhe bewirkt wurde;

II. am 13 Oktober 2000, am 11. Februar und am 16. August 2002 sowie am 23. April 2003 vorsätzlich unter Verletzung abgabenrechtlicher Offenlegungs- und Wahrheitspflichten, nämlich einerseits durch die ungerechtfertigte Geltendmachung von nicht betrieblich veranlassten Aufwendungen (Tz 30 d. Bp-Berichtes iZm Tz 2.10 der Anlage, Bp-ABNr. 2), durch die ungerechtfertigte Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen mangels Vorliegen diesbezüglicher Voraussetzungen (Tz 23 d. Bp-Berichtes iZm Tz 2.11 der Anlage, Bp-ABNr. 2) und andererseits durch das unvollständige Erklären von Umsätzen und Einkünften aus Gewerbebetrieb (Tz 17, 21, 30 des Bp-Berichtes vom 15.01.2002 iZm Tz 2.1 bis 2.9, 3, 3.1, 3.2, 3.3 der Anlage, Bp-ABNr. 2, und Tz 7 iZm Tz 1 des Bp-Berichtes vom 10.11.2004, Bp-ABNr. 3) sowie durch die im Jahr 2000 vorgenommene nochmalige (doppelte) rechtswidrige Abschreibung bereits abgeschriebener geringwertiger Wirtschaftsgüter (Tz 2 des Bp-Berichtes vom 10.11.2004, Bp-ABNr. 3), indem bei der sachlich und örtlich zuständigen Abgabenbehörde für die Kalenderjahre 1999 bis einschließlich 2002 zu geringe Umsätze und Einkünfte ausweisende, von ihm erstellte und von der Abgabepflichtigen AE eigenhändig unterfertigte Umsatz- und Einkommensteuererklärungen einschließlich den von ihm erstellten diesbezüglichen Bilanzen bzw Jahresabschlüssen eingereicht wurden, sodass von der Abgabenbehörde darauf beruhende unrichtige Abgabenbescheide erlassen werden sollten und dadurch für die Kalenderjahre 1999 bis 2002 eine Abgabenverkürzung an Umsatz- und Einkommensteuer in noch festzustellender Höhe zu bewirken versucht wurde und er hiemit die Finanzvergehen der

zu I. Abgabenhinterziehungen nach §§ 33 Abs 1, 11 FinStrG,

zu II. versuchten Abgabenhinterziehungen nach §§ 33 Abs 1, 13 Abs.1, 11 FinStrG begangen hat.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 10. Oktober 2006 hat das Finanzamt Feldkirch als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer (Bf.) zur SN 098/2006/00335-001 ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser im Amtsbereich des Finanzamtes Feldkirch vorsätzlich im bewussten und gewollten Zusammenwirken mit der Abgabepflichtigen AOE, als im Namen und Auftrag deren Einzelunternehmens (1) mit Sitz in AR, auftretender, die gesamten Geschäfte und die abgabenrechtlichen Angelegenheiten wahrnehmender faktischer Geschäftsführer fortgesetzt in mehrfachen Tathandlungen

I. am 13. Oktober 1997, am 07. Oktober 1998 und am 05. Oktober 1999 vorsätzlich unter Verletzung abgabenrechtlicher Offenlegungs- und Wahrheitspflichten, nämlich einerseits durch die ungerechtfertigte Geltendmachung von nicht betrieblich veranlassten Aufwendungen (Tz 30 d. Bp-Berichtes vom 15.01.2002 im Zusammenhang mit Tz 2.10 der Anlage, Bp-ABNr. 2), durch die ungerechtfertigte Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen mangels Vorliegen diesbezüglicher Voraussetzungen (Tz 23 d. Bp-Berichtes iZm Tz 2.11 der Anlage, Bp-ABNr. 2) und andererseits durch das unvollständige Erklären von Umsätzen und Einkünften aus Gewerbebetrieb (Tz 17, 21, 30 d. Bp-Berichtes iZm Tz 2.1 bis 2.9, 3, 3.1, 3.2, 3.3 der Anlage, Bp-ABNr. 2), indem bei der sachlich und örtlich zuständigen Abgabenbehörde (FA Feldkirch) für die Kalenderjahre 1996 bis 1998 zu geringe Umsätze und Einkünfte ausweisende, von ihm erstellte und von der Abgabepflichtigen AE eigenhändig unterfertigte Umsatz- und Einkommensteuererklärungen einschliesslich den von ihm erstellten diesbezüglichen Bilanzen eingereicht wurden, sodass von der Abgabenbehörde darauf beruhende unrichtige Abgabenbescheide erlassen wurden und er dadurch für die Kalenderjahre 1996 bis einschliesslich 1998 eine Abgabenverkürzung an Umsatz- und Einkommensteuer in noch festzustellender Höhe bewirkt hat;

II. am 13. Oktober 2000, am 11. Februar und am 16. August 2002 sowie am 23. April 2003 vorsätzlich unter Verletzung abgabenrechtlicher Offenlegungs- und Wahrheitspflichten, nämlich einerseits durch die ungerechtfertigte Geltendmachung von nicht betrieblich veranlassten Aufwendungen (Tz 30 d. Bp-Berichtes iZm Tz 2.10 der Anlage, Bp-ABNr. 2), durch die ungerechtfertigte Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen mangels Vorliegen diesbezüglicher Voraussetzungen (Tz 23 d. Bp-Berichtes iZm Tz 2.11 der Anlage, Bp-ABNr. 2) und andererseits durch das unvollständige Erklären von Umsätzen und Einkünften aus Gewerbebetrieb (Tz 17, 21, 30 des Bp-Berichtes vom 15.01.2002 iZm Tz 2.1 bis 2.9, 3, 3.1, 3.2, 3.3 der Anlage, Bp-ABNr. 2, und Tz 7 iZm Tz 1 des Bp-Berichtes vom 10.11.2004, Bp-ABNr. 3) sowie durch die im Jahr 2000 vorgenommene nochmalige (doppelte) rechtswidrige Abschreibung bereits abgeschriebener geringwertiger Wirtschaftsgüter (Tz 2 des Bp-Berichtes

vom 10.11.2004, Bp-ABNr. 3), indem bei der sachlich und örtlich zuständigen Abgabenbehörde für die Kalenderjahre 1999 bis einschließlich 2002 zu geringe Umsätze und Einkünfte ausweisende, von ihm erstellte und von der Abgabepflichtigen AE eigenhändig unterfertigte Umsatz- und Einkommensteuererklärungen einschließlich den von ihm erstellten diesbezüglichen Bilanzen bzw Jahresabschlüssen eingereicht wurden, sodass von der Abgabenbehörde darauf beruhende unrichtige Abgabenbescheide erlassen werden sollten und er dadurch für die Kalenderjahre 1999 bis 2002 eine Abgaben-verkürzung an Umsatz- und Einkommensteuer in noch festzustellender Höhe zu bewirken versucht hat

und hiemit die Finanzvergehen der

zu I. Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs 1 FinStrG,

zu II. versuchten Abgabenhinterziehungen nach §§ 13, 33 Abs 1 FinStrG

begangen hat.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 15. November 2006, in welcher im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Es sei rechtspolitisch zumindest bedenklich, wenn nicht soagr unstatthaft, aus der Vergangenheit abgeschlossene Verfahrenstatbestände aufzuzählen, um in weiterer Folge ableiten zu wollen, dass eine weitere Übertretungshandlung die logische Abfolge darstellen würde. Es verletze das dominante Recht des Beschuldigten auf Unschuldsvermutung, wenn die Behörde bereits vorseilend ein Strafverfahren einleite, bevor dem Beschuldigten endgültig ein Finanzvergehen in Art und Umfang nachgewiesen werden konnte und darüber hinaus noch keine rechtskräftigen Steuerbescheide vorliegen. Das Steuerverfahren, welches die Grundlage für das Finanzvergehen bilde, befinde sich im Stadium der Berufung. Die Vorhaltungen der Strafabteilung würden einseitig von den Feststellungen des Betriebsprüfungsorganes abgeleitet werden, ohne dass die umfangreichen Stellungnahmen der Steuerpflichtigen, Frau AE, bzw. deren Bevollmächtigten RUE, von einer unabhängigen Instanz beurteilt und behandelt worden seien. Es sei vom Rechtssystem her unvollständig, unausgewogen und nicht auf die Erzielung eines richtigen Ergebnisses ausgerichtet, als Strafbehörde bereits in jenem Stadium tätig zu werden, in dem noch nicht der Vergehensbetrag endgültig bekannt sei, von welchem sich die Strafhöhe ableite. Der Behauptung, die Schätzungsmethode stehe der Abgabenbehörde grundsätzlich frei, müsse entgegengehalten werden, dass der Spielraum innerhalb der wahrscheinlichen bzw. denkmöglichen Richtigkeit liegen müsse. Die Betriebsprüfung habe in mehreren Fällen, insbesondere bei den Erlöszuschätzungen, auch das denkmögliche Ergebnis überschritten und zumindest unter Anwendung grober Fahrlässigkeit Erlöse neu angesetzt, die nachweislich nicht erzielt werden konnten. Zum Beispiel seien trotz Schließung des Betriebes in den

Monaten 05/10/11/12 (1-2 Wochen) Erlöse hierfür durchgerechnet worden. Es sei eine zu hohe Bettenanzahl und bei den Zusatzbetten keine Preisdifferenz angesetzt und Verkürzungen der Aufenthaltsdauer nicht anerkannt worden. Bei den Getränken und Speisen seien die Erlöszuschätzungen unrichtig und teilweise falsche Rohaufschläge herangezogen worden. Die vom Bf. und dessen Mutter geäußerte Bereitschaft, bei einer wesentlich geringeren Erlöszuschätzung auf Rechtsmittel zu verzichten, könne von der Finanzbehörde nicht als Eingeständnis einer Abgabenhinterziehung ausgelegt werden. Dieser Vorschlag habe lediglich das Ziel gehabt, ein zeitaufwendiges Rechtsmittelverfahren zu vermeiden und stelle demzufolge die eventuell mögliche Akzeptierung einer maßvollen Erlöszuschätzung kein Schuldbekenntnis dar. Weiter treffe der Bf. die Feststellung, dass seine Person nicht als Konzessionär und faktischer Geschäftsführer auftrete, weil ihm einerseits die nach der GEWO zwingend vorgesehenen Voraussetzungen sowie die fachspezifischen Kenntnisse (in den Bereichen Küche und Restaurant) fehlen würden und durch seinen Beruf als Lehrer an einer S die notwendige Aufenthaltsdauer in A nicht möglich wäre. Es sei richtig, dass der Bf. Buchhaltungsarbeiten durchführe und die monatlichen Abgabenerklärungen erstelle, die Richtigkeit und Vollständigkeit der Erklärungen würden jedoch von den Unterlagen und dem Zahlenmaterial abhängen, das ihm zur Weiterverarbeitung vorgelegt wird.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

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.

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.

Gemäß § 13 Abs. 1 FinStrG gelten die Strafdrohungen für vorsätzliche Finanzvergehen nicht nur für die vollendete Tat, sondern auch für den Versuch und jede Beteiligung an einem Versuch.

Gemäß § 11 FinStrG begeht nicht nur der unmittelbare Täter das Finanzvergehen, sondern auch jeder, der einen anderen dazu bestimmt, es auszuführen, oder der sonst zu seiner Ausführung beiträgt.

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. 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.

In der Begründung des angefochtenen Bescheides wird u.a. verfahrenswesentlich ausgeführt:

Bei der den Zeitraum 1996-1999 untersuchenden Betriebsprüfung (Bp-ABNr. 2) wurden zahlreiche Feststellungen getroffen. Hier sachverhaltsrelevant sind zum Einen die Feststellungen zu den nicht betrieblich veranlassten Aufwendungen (Tz 30 d. Bp-Berichtes vom 15.01.2002 im Zusammenhang mit Tz 2.10 der Anlage), die Feststellungen zu den Vorsteuerkürzungen mangels Vorliegen diesbezüglicher Voraussetzungen (Tz 23 d. Bp-Berichtes iZm Tz 2.11 der Anlage) und die festgestellten Kalkulationsdifferenzen, die zu erheblichen Erlöszuschätzungen führten (Tz 17, 21, 30 d. Bp-Berichtes iZm Tz 2.1 bis 2.9, 3, 3.1, 3.2, 3.3 der Anlage) und zum Anderen, sehr ausführlich beschrieben, die nach wie vor gleichen – wie in den Vorprüfungen konstatierten – gravierenden umfangreichen Buchführungsmängel.

Im Besonderen wird an dieser Stelle ergänzend auf die dem Bp-Bericht (Bp-ABNr. 2) vom 15.01.2002 als Anlage beigefügten umfangreichen und detailliert beschriebenen "Vorläufigen Feststellungen" Bezug genommen und ausdrücklich auf diese verwiesen.

Zu den formellen und materiellen Buchführungsmängeln:

Die im Rahmen der Betriebsprüfung festgestellten und unter der Tz 2 aufgeführten Buchführungsmängel können infolge deren Umfangs hier nur beispielhaft aufgelistet werden, sodass ergänzend wiederum auf den Bericht zu verweisen ist.

Ein Bilanzzusammenhang war nicht gegeben.

Der Bilanzwahrheit und Bilanzklarheit wurde nicht entsprochen.

Die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug lagen bei vielen Buchungen nicht vor.

Die Eintragungen erfolgten größtenteils nicht der Zeitfolge nach geordnet:

Die Eintragungen erfolgten auch nicht zeitgerecht.

Die Aufzeichnung der Barein- und ausgänge erfolgte nicht täglich.

Die Belegablage war derart ungeordnet, dass ein Auffinden teilweise nur durch Zufall möglich war.

Für den gesamten Prüfungszeitraum erfolgten keine Bestandsaufnahmen.

Es war weder der Zusammenhang zwischen den einzelnen Buchungen noch der Zusammenhang zwischen Buchungen und Belegen gegeben.

Da aufgrund der geschilderten zahlreichen formellen und materiellen Mängel der Bücher und Aufzeichnungen die Erlöse nicht ermittelt und berechnet werden konnten, waren diese gemäß § 184 BAO von der Abgabenbehörde zu schätzen.

Allgemeines zur Erlöszuschätzung Restaurant und Zimmer

Im Bankordner T 1.1.99 wurde u.a. auch ein Schriftverkehr (Schriftsatz vom 21.04.1999 und Urgenz vom 03.05.1999) zwischen RUE im Namen des Hotels LI und der T Feldkirch vorgefunden, in dem um Erhöhung des Überziehungsrahmens beim Girokonto angesucht wurde. Der Bank wurden die Umsätze der Wintersaison 98/99 (Dezember 1998 bis 11. April 1999) bekannt gegeben (im Schreiben vom 21.4.99), welche erheblich mit den verbuchten und der Abgabenbehörde offen gelegten Umsätzen differierten. In dem urgierenden Schriftsatz vom 3.5.99 wird ausgeführt, dass seitens der Bank Unterlagen angefordert worden wären und die Angaben von der Bank mittels eines Lokalausweises überprüft worden sein sollen.

Seitens der Betriebsprüfung wurde in weiterer Folge aufgrund von Erlöszahlen, welche sich aus dem Schreiben an die Hausbank ergaben, ein Prozentsatz der nicht erklärten Erlöse ermittelt und dieser unter Berücksichtigung und expliziter Anführung weiterer Faktoren, die für die Nichterklärung von Erlösen sprachen, als Grundlage für eine Zuschätzung der Restauranterlöse herangezogen.

Auch die Schätzung der Zimmererlöse wurde auf Basis des sich aus dem Schreiben an die Hausbank im Vergleich zu den erklärten Erlösen ergebenden Prozentsatzes unter Berücksichtigung der vorhandenen Bettenkapazität und eines Vergleiches der Nächtigungen

laut Gästetaxeabrechnung und laut Zimmerreservierungslisten mit der Auslastungsstatistik der Gemeinde A vorgenommen.

Insgesamt sind die vorgenommenen Zuschätzungen in Höhe von 48 % bei den Restaurant - erlösen und 20 % (bzw 40 % im Jahr 1998 aufgrund der Differenz zur der Auslastungsstatistik der Gemeinde A) bei den Zimmererlösen erfolgt. Eine Zuschätzung in Höhe von 20 % wurde auch für die Jahre 2000 und 2001 – analog den Vorjahren – vorgenommen.

Gegen die im wiederaufgenommenen Abgabungsverfahren für die Kalenderjahre 1996 - 1998 erlassenen Bescheide und gegen den Erstbescheid für das Kalenderjahr 1999 wurde Berufung erhoben. Seitens des FA Feldkirch wurde bereits eine abweisende Berufungsvorentscheidung am 15.11.2002 erlassen, welche mittels Vorlageantrages an den UFS bekämpft wurde. Die Entscheidung des UFS ist noch ausständig.

Auch den Feststellungen des Berichtes des seit 23.03.2004 anhängigen und an die Vorprüfung anschließenden, den Zeitraum 2000-2002 untersuchenden Betriebsprüfungsverfahrens (Bp-ABNr. 3) sind einerseits derartige Buchführungsmängel zu entnehmen und andererseits mussten wiederum Kalkulationsdifferenzen festgestellt werden, die zu entsprechenden Zuschätzungen für die Kalenderjahre 2000-2002, nämlich im Bereich Restaurant mit 20%, im Bereich der Zimmer mit 10% führen werden (Tz 7 iZm Tz 1 des Bp-Berichtes vom 10.11.2004, Bp-ABNr. 3). Hinzukommt die Feststellung für das Jahr 2000, wonach die Abschreibung der geringwertigen Wirtschaftsgüter nicht richtig vorgenommen worden ist. Einerseits wurde die volle AfA in Höhe von 140.381,80 in Abzug gebracht und andererseits gleichzeitig die GWG in derselben Höhe aktiviert u. lt. Abschreibungstabelle abgeschrieben (Tz 2 des Bp-Berichtes vom 10.11.2004, Bp-ABNr. 3).

Diesbezüglich wird auf den BP-Bericht vom 10.11.2004, auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung (einschließlich der Stellungnahme zur Berufung vom 09.02.2002) vom 24.11.2004 und auf die vorliegende, von RE (in Vertretung) zwar unterfertigte, indes nicht akzeptierte Beilage zur Niederschrift über den Rechtsmittelverzicht vom 24.11.2004 verwiesen.

In finanzstrafrechtlicher Hinsicht sind nach eingehender Prüfung aller zur Einsicht stehenden Unterlagen und Beweismittel (Bp-Berichte und diesbezügliche Arbeitsbögen AuftragsbuchNrn. 2 und 3, körperlicher und elektronischer Steuerakt, umfangreiche Berufungsausführungen, abweisende BVE) diese oben angeführten Feststellungen beider Prüfungsverfahren in objektiver Hinsicht von finanzstrafrechtlicher Relevanz, wobei der strafbestimmende Wertbetrag im Rahmen des Untersuchungsverfahrens noch festzustellen sein wird.

Hinsichtlich subjektiver Tatseite ist zur Verdachtslage wie folgt auszuführen:

Tatsache sind die umfangreichen Feststellungen, insbesondere die gravierenden formellen und materiellen Buchführungsmängel für beide Prüfungszeiträume, die letzten Endes im Zusammenhang stehen mit den Erlöszuschätzungen und natürlich die festgestellten Kalkulationsdifferenzen, die notwendigerweise Veranlassung dafür waren, die bisher erklärten Umsätze und Erlöse entsprechend zu korrigieren.

Den Beschuldigten trifft bei dieser Sachverhaltskonstellation die finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit in dem im Tenor ausgeführten Umfang als gegenüber der Abgabenbehörde auftretender, die gesamten Geschäfte und die abgabenrechtlichen Angelegenheiten wahrnehmender faktischer Geschäftsführer des Einzelunternehmens AE. Er hat die unrichtige Bemessungsgrundlagen beinhaltenden Umsatz- und Einkommensteuer-erklärungen erstellt, die dann in weiterer Folge von seiner Mutter AE eigenhändig unterfertigt und die in weiterer Folge bei der Abgabenbehörde eingereicht worden sind und ist deshalb verdächtig, in einschlägiger Kenntnis jener hier erforderlichen Voraussetzungen als den Unterrichtsgegenstand "Buchhaltung" dozierender AO und in Kenntnis jahrelanger gleichartiger abgabenbehördlicher Beanstandungen und auch diesbezüglicher finanzstrafrechtlicher Sanktionierung seine Mutter betreffend, die steuerrechtliche Tragweite malversiven Verhaltens bei deren Aufdeckung ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden zu haben.

Die bei der den Zeitraum 1996-1999 untersuchenden Betriebsprüfung zum Einen festgestellte Geltendmachung nicht betrieblich veranlasster Aufwendungen, die Feststellungen zu den Vorsteuerkürzungen mangels Vorliegen diesbezüglicher Voraussetzungen und von ganz wesentlicher Bedeutung die gegenständlichen Kalkulationsdifferenzen, welche zu erheblichen Erlöszuschätzungen führten, und zum Anderen die festgestellten – wie in den Vorprüfungen konstatierten – gravierenden Buchführungsmängel erhellen die Verdachtslage, dass der Beschuldigte angesichts des vorliegenden Persönlichkeits- und Berufsprofils schuldhaft gesetzliche Bestimmungen missachtet hat und es auch unterlassen hat, entsprechende Maßnahmen zur Änderung der von den vorangegangenen Betriebsprüfungen monierten Mängel und Missstände zu ergreifen und er in diesem Zusammenhang darüber hinaus Erlösverkürzungen ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden hat.

Auch den bisherigen Feststellungen des Berichtes des seit 23.03.2004 anhängigen und an die Vorprüfung anschließenden, den Zeitraum 2000-2002 untersuchenden Betriebsprüfungsverfahrens (Bp-ABNr. 3) sind einerseits derartige Buchführungsmängel zu entnehmen sowie die Feststellung für das Jahr 2000, wonach die Abschreibung der geringwertigen Wirtschaftsgüter doppelt erfolgt ist und andererseits mussten wiederum Kalkulationsdifferenzen festgestellt werden, die zu entsprechenden Zuschätzungen führen werden. Hievon ausgehend ergibt sich auch hier die Verdachtslage, dass der Beschuldigte

angesichts des vorliegenden Persönlichkeits- und Berufsprofils schuldhaft gesetzliche Bestimmungen missachtet hat und es auch weiterhin unterlassen hat, geeignete Maßnahmen zu treffen, um derartig gravierende Mängel und Missstände zu beseitigen und er in diesem Zusammenhang darüber hinaus Erlösverkürzungen in der Form des Versuches ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden hat.

Näher einzugehen ist auf die vorliegenden Verdachtsgründe die Erlöszuschätzungen betreffend. Im gegenständlichen Fall waren die der Hausbank vorgelegten Zahlen und die sich zu den erklärten Erlösen ergebende Differenz der einzige Anhaltspunkt, ein den realen Gegebenheiten annähernd entsprechendes Ergebnis im Schätzungswege zu ermitteln. Die Behauptung, dass es sich bei den der Bank bekannt gegebenen Zahlen nur um "geschönte" Zahlen handle, mit der Absicht, eine Erhöhung des Kontokorrentkreditrahmens zu erreichen, ist letztlich unbewiesen ins Treffen geführt worden und ist wegen der sich im Übrigen schon über zwei Jahrzehnte ziehenden Vernachlässigung der Erfüllung der gesetzlichen Verpflichtung zu einer ordnungsgemäßen Buchführung nicht als glaubhaft anzusehen. Es wurde dabei besonders hervorgehoben, dass kein strafrechtlicher Tatbestand vorliege, weil die Bank aus dieser Vorgangsweise keinen wirtschaftlichen Schaden erfahren habe. Dieser Aussage ist indes entgegenzuhalten, dass bei einer derartigen Vorgangsweise eine strafrechtliche Dimension nicht von vornherein ausgeschlossen werden kann, beispielsweise für den Fall, dass seitens der Bank der Kreditrahmen erhöht wurde und dieser auf Grund mangelnder Liquidität nicht mehr bedienbar wird, daher naturgemäß ein Schaden entstanden ist und der Sachverhalt auch eine strafrechtliche Komponente erhalte. Darüber hinaus wäre bei Vorliegen aller tatbestandsmäßigen Voraussetzungen auch ein Versuch strafbar.

Die Finanzstrafbehörde I. Instanz geht aber davon aus, dass weder der die wirtschaftlichen Angelegenheiten wahrnehmende Beschuldigte RUE, noch seine Mutter und Abgabepflichtige AE beabsichtigt hatten, durch irgendwelche falsche (geschönte) Angaben gegenüber der Bank sich der Gefahr einer derartigen strafrechtlichen Verfolgung auch nur ansatzweise auszusetzen, sondern dass dieses der Bank gegenüber offen gelegte Zahlenmaterial vielmehr den tatsächlichen Gegebenheiten entsprach und nur für das Abgabenverfahren die Argumentation "geschönter" Zahlen eingewendet wird, um den vorgenommenen, zum Teil auf diesem Zahlenmaterial basierenden Erlöszuschätzungen die Substanz zu entziehen. Dem Grunde nach ist diese Argumentation daher als bloße Schutzbehauptung in Abrede zu stellen ist, allerdings wird zu prüfen sein, ob diese Erlöszuschätzung (auf Basis von Umsatzzahlen von rund 5 Monaten bzw den daraus ermittelten Differenzprozentsätzen) zur Erreichung des Zieles, nämlich den tatsächlichen Gegebenheiten (tatsächliche Höhe der erwirtschafteten Umsätze und Erlöse) für den gesamten Prüfungszeitraum möglichst nahe zu kommen, in finanzstrafrechtlicher Hinsicht ausreichend geeignet erscheint.

Im Übrigen sprechen verschiedene Indizien, welche bereits im Abgabenverfahren vorgehalten und nicht widerlegt worden sind, für die Verdachtslage, dass Erlösverkürzungen tatsächlich stattgefunden haben. Die von der Betriebsprüfung angeführten Gründe, aus welchen eine Kalkulation nicht möglich war und welche eine Erlöszuschätzung notwendig machten, wurden in der Berufung nicht widerlegt. Eine Hochrechnung der Erlöse aufgrund des der Hausbank bekannt gegebenen Zahlenmaterials und die Vernachlässigung von möglichen (aber nicht feststellbaren) Schwankungen hinsichtlich der Höhe der prozentuellen Erlösverkürzungen in den einzelnen Jahren ist daher gerechtfertigt.

Abschließend ist festzustellen, dass selbst der Beschuldigte RUE und die Abgabepflichtige AE dem Grunde nach die Notwendigkeit von Erlöszuschätzungen konstatieren. Bereits in den Berufungsausführungen vom 06.02.2002, unterfertigt vom Beschuldigten und dessen Mutter, wird zugegeben, dass bei den Erlösen unbedeutende Verkürzungen aufgetreten bzw kleine Umsatzschmälerungen (kleiner 10%) eingetreten seien. In den beiden Schriftsätzen vom 26.11.2004, jeweils unterfertigt von RUE in Vertretung, wird sowohl zu den Erlöszuschätzungen die prüfungsgegenständlichen Jahre 1996-1999 betreffend als auch zu jenen der Jahre 2000-2002 Stellung bezogen, nämlich dergestalt, dass einerseits für die Jahre 1996-1999 Erlöszuschätzungen im Bereich Restaurant mit 20-25%, im Bereich der Zimmer mit 10% vorstellbar wären und Einigung erzielt werden könnte (als Vergleich mit Verzicht auf weitere Rechtsmittelverfahren) und andererseits wären für die Jahre 2000-2002 im Bereich Restaurant Zuschätzungen mit 20%, im Bereich der Zimmer mit 10% annehmbar.

Wie aus der o.a. Begründung des angefochtenen Bescheides erkenntlich ist, hat sich die Finanzstrafbehörde I. Instanz ausführlich mit den Betriebsprüfungsfeststellungen, die Jahre 1996 bis 1999 und 2000 bis 2002 umfassend, auseinandergesetzt. Zur Rechtsnatur von Betriebsprüfungsberichten wird vom unabhängigen Finanzsenat ausgeführt, dass Betriebsprüfungsberichte Wahrnehmungen der Prüfungsorgane über Sachverhalte und Vorgangsweisen des Steuerpflichtigen enthalten, aus denen sich im Einzelfall ableiten lassen kann, dass Grund zur Annahme besteht, der Steuerpflichtige habe vorsätzlich seine abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflichten mit dem Ergebnis einer Abgabenverkürzung verletzt (VwGH 19.2.1997, 96/13/0094). Weiters wurden die Umsatzsteuernachschau 01/00 bis 04/01 und der gesamte Steuerakteninhalt (1) zur Sachverhaltsfeststellung herangezogen. Die Finanzstrafbehörde hat hiezu die dargelegten Überlegungen angestellt bzw. diese Unterlagen in finanzstrafrechtlicher Hinsicht sowohl betreff der objektiven als auch betreff der subjektiven Tatseite als Beweismittel gewürdigt.

Es wurde hiezu zusammengefasst ausgeführt:

Zur objektiven Tatseite:

- Nicht betriebliche veranlasste Aufwendungen wurden als betrieblich veranlasste Aufwendungen erfasst.
- Wie in den Vorprüfungen konstatiert, gravierende formelle und materielle Buchführungsmängel.
- Kalkulationsdifferenzen, die zu erheblichen Erlöszuschätzungen führten.
- Schätzungsbefugnis gemäß § 184 BAO.
- Erhebliche Differenzen zwischen den der Bank und der Abgabenbehörde gegenüber erklärten Umsätzen.

Zur subjektiven Tatseite:

- Der Beschuldigte tritt gegenüber der Abgabenbehörde als die abgabenrechtlichen Angelegenheiten wahrnehmender faktischer Geschäftsführer des Einzelunternehmens AE auf.
- Der Beschuldigte hat die verfahrensgegenständlichen Umsatz- und Einkommensteuererklärungen erstellt.
- Kenntnis der jahrelangen und auch finanzstrafrechtlich sanktionierten abgabenbehördlichen Beanstandungen betreff AE.
- Einschlägige Kenntnisse in Buchhaltung als Professor mit diesem Unterrichtsgegenstand.
- Wissentlich erheblich unterschiedliche Angaben betreff die der Hausbank und der Abgabenbehörde erklärten Umsätze.
- Der Beschuldigte konstatierte dem Grunde nach die Notwendigkeit von Erlöszuschätzungen.

Im Übrigen wird auf den Inhalt des angefochtenen Bescheides verwiesen.

Die Finanzstrafbehörde I. Instanz ist auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung bzw. in Nachvollziehung der Argumente der Abgabenbehörde auf Grund ihrer eigenen diesbezüglichen Beweiswürdigung zum Schluss gekommen, dass ein begründeter Tatverdacht der Begehung der vorgeworfenen Finanzvergehen gegen den Bf. sowohl in objektiver als auch in subjektiver Hinsicht gegeben ist. Dies ist aus der Begründung des angefochtenen Bescheides für den unabhängigen Finanzsenat schlüssig nachvollziehbar, sind die Feststellungen der Finanzstrafbehörde zweifellos Indizien, die den Schluss zulassen, dass es sich um eine Abgabenhinterziehung handelt.

Zum Beschwerdevorbringen, dass ein Verfahren bei noch nicht rechtskräftigen Bescheiden und ohne Feststehen eines endgültigen "Vergehens" überhaupt eingeleitet wird, wird vom unabhängigen Finanzsenat ausgeführt, dass die Finanzstrafbehörde sowohl die Ermittlung des abgabenrechtlichen Sachverhaltes als auch dessen rechtliche Beurteilung eigenständig und unter Berücksichtigung strafrechtlicher Grundsätze durchzuführen hat. Es haben die Finanzstrafbehörden zufolge der Unschuldsvermutung (§ 6 Abs. 2 FinStrG) daher nach den Grundsätzen der Amtswegigkeit und der materiellen Wahrheit den Sachverhalt eigenständig festzustellen. Eine Bindungswirkung zwischen Abgabenverfahren und Finanzstrafverfahren besteht somit nicht (siehe auch VfGH 12.6.1982, B 34/78 und VwGH 5.12.1983, 1055/79). Dem Abgabeverfahren kommt dennoch erhebliche Bedeutung zu, nämlich die einer qualifizierten Vorprüfung. § 55 FinStrG (diese Bestimmung sah als prozessuale Voraussetzung für die Durchführung der mündlichen Verhandlung im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren in Verfahren wegen Hinterziehung oder fahrlässiger Verkürzung bestimmter zu veranlagender Abgaben deren rechtskräftige und endgültige Festsetzung für den Tatzeitraum vor) mit Wirkung vom 21. August 1996 durch BGBl. Nr. 421/1996 aufgehoben wurde. Ausgangspunkt dafür war die Rechtsprechung der Höchstgerichte, wonach im Finanzstrafverfahren keine Bindungswirkung an das Ergebnis eines zugrunde liegenden Abgabenverfahrens besteht. Für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ist die Rechtskraft der Abgabenbescheide nicht Voraussetzung. Vor der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ist lediglich zu prüfen, ob bisher der Finanzstrafbehörde bekannt gewordene Umstände für einen Verdacht ausreichend sind oder nicht. Keinesfalls geht es dabei darum, die Ergebnisse des förmlichen Finanzstrafverfahrens gleichsam vorwegzunehmen (VwGH 15.2.1994, 90/14/0243).

Es kann demzufolge auch das Vorbringen des Bf. unter dem Beschwerdepunkt "Zum Beispiel", in welchem der Bf. seiner Ansicht nach falsche Feststellungen der Betriebsprüfung beispielhaft anführt, der Beschwerde nicht zum gewünschten Erfolg verhelfen. Wie bereits darauf hingewiesen, ist es Aufgabe des weiteren Untersuchungsverfahrens sämtliche Feststellungen der Behörde und das Vorbringen des Beschuldigten zu verifizieren bzw. eine endgültige Sachverhaltsfeststellung verbunden mit einer abschließenden rechtlichen Beurteilung und als Folge daraus eine abschließende Entscheidung (Strafverfügung, Erkenntnis, Einstellungsbescheid) zu treffen. Der unabhängige Finanzsenat folgt dem Vorbringen des Bf. zwar insofern, als ein Einverständnis in Erlöszuschätzungen nicht allein für sich ein Schuldeingeständnis darstellt, was es aber jedenfalls in einem Finanzstrafverfahren darstellt ist ein Indiz in Hinblick auf das Vorliegen einer Abgabenhinterziehung. Gleiches gilt für aus der Vergangenheit abgeschlossene finanzstrafrechtliche Verfahrenstatbestände.

Wenn der Bf. schließlich vorbringt, dass er deswegen nicht als Konzessionär und faktischer Geschäftsführer auftrete, weil ihm einerseits die nach der Gewerbeordnung zwingend vorgesehenen Voraussetzungen sowie die fachspezifischen Kenntnisse in den Bereichen Küche und Restaurant fehlen und weil ihm durch seinen Beruf als Lehrer an einer S die notwendige Anwesenheitsdauer in A nicht möglich wäre sowie dass er die Buchhaltungsarbeiten und die monatlichen Abgabenerklärungen erstelle, wobei die Richtigkeit und Vollständigkeit von den Unterlagen und dem Zahlenmaterial abhängen würden, das ihm zur Weiterverarbeitung vorgelegt werde, so kann auch dieses Vorbringen der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen. Der unabhängige Finanzsenat führt hierzu aus:

Unmittelbarer Täter ist jeder, der eine Ausführungshandlung wenigstens teilweise setzt, dessen Verhalten also der Schilderung der Tathandlung wenigstens teilweise entspricht (Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, Rz. 6 zu §§ 11 und 12 FinStrG mwN).

Beitragstäter ist, wer sonst zur Ausführung einer strafbaren Handlung eines anderen beiträgt, indem er dessen Tatbestandsverwirklichung ermöglicht, erleichtert, absichert oder sonst wie fördert. Der "sonstige Beitrag" zur Tat muss zu dieser in ihrer individuellen Erscheinungsform in einer kausalen Beziehung stehen, jede, auch die geringste Hilfe, welche die Tat fördert und bis zur Vollendung wirksam bleibt, ist ein ausreichender kausaler Tatbeitrag. Der Tatbeitrag selbst kann durchaus schon in der Vorbereitungsphase geleistet werden (Fellner, aaO, Rz. 13 zu §§ 11 und 12 FinStrG mwN). Zur Beitragstäterschaft in Bezug auf das Vergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG ist nicht erforderlich, dass der Gehilfe selbst Abgabepflichtiger, zum Steuerabzug verpflichtet oder in Wahrnehmung der Angelegenheiten solcher Personen tätig ist; es reicht aus, wenn er in welcher Eigenschaft auch immer die Ausführung der Tat durch einen kausalen Beitrag förderte (vgl. Fellner, aaO, Rz. 13b zu §§ 11 und 12 FinStrG mwN).

Der Bf. bestreitet nicht, die verfahrensgegenständlichen Steuererklärungen erstellt zu haben sowie die Buchhaltung des Einzelunternehmens zu führen. Wenn der Bf. diese, zumindest nach dem jetzigen Verfahrensstand, grob unrichtigen Steuererklärungen erstellt hat und sich darauf beruft, deren Richtigkeit und Vollständigkeit hänge von den Unterlagen und dem Zahlenmaterial das ihm zur Weiterverarbeitung übermittelt wird ab, so ist es für den unabhängigen Finanzsenat nicht glaubhaft, dass der Bf. diese Unterlagen im Vertrauen auf deren Richtigkeit bzw. Vollständigkeit zur Bearbeitung entgegengenommen hat. Beim Bf. handelt sich um einen Professor an einer N, welcher das Fach Buchhaltung unterrichtet hat. Es kann daher überhaupt kein Zweifel über sein hohes Fachwissen betreff formeller und materieller Buchführung bestehen, welche erheblich mangelhafte Führung durch ihn aber schlußendlich zu den vorgeworfenen steuerlichen Malversationen in Form der darauf basierenden Steuererklärungen geführt hat. Es kann auch der allgemeinen Lebenserfahrung entsprechend überhaupt kein Zweifel daran bestehen und wird vom Bf. in seiner Beschwerde

auch nicht bestritten, dass der BF. als Sohn in voller Kenntnis der jahrelangen abgaben- und auch finanzstrafbehördlichen Beanstandungen seiner Mutter AE betreff ihres Einzelunternehmens war, also wusste, dass die steuerlichen Angelegenheiten ganz offensichtlich gravierend falsch laufen bzw. aufbereitet werden. Trotzdem hat es der Bf. zumindest in Kauf genommen ohne weitere Überprüfung der Richtigkeit bzw. Vollständigkeit der ihm vorgelegten Unterlagen die Buchhaltung bzw. die Steuererklärungen zu erstellen und steht damit begründet im Verdacht, die Verwirklichung eines steuerunehrlichen Sachverhaltes ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden zu haben. Inwieweit der Bf. diesbezüglich ohnehin von vornherein, wie im Spruch vorgeworfen, mit seiner Mutter AE bewusst gemeinsam agierte und in deren Unternehmen die Funktion eines faktischen Geschäftsführers ausübte, wird das weitere Untersuchungsverfahren abzuklären haben. Der Finanzdeliktsworwurf der Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG erfährt hiedurch jedenfalls keine Änderung.

Die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens erfolgte aus den hinreichend angeführten Gründen jedenfalls zu Recht. Das Beschwerdevorbringen ist in seiner Gesamtheit nicht geeignet, die bestehenden Verdachtsgründe in einer Art und Weise zu beseitigen, dass jeder Verdacht der Begehung von Finanzvergehen absolut auszuschließen ist. Die endgültige Beantwortung der Frage, ob der Beschuldigte das Finanzvergehen tatsächlich begangen hat oder eben nicht, bleibt wie mehrfach dargelegt, dem Ergebnis des weiteren Untersuchungsverfahrens nach §§ 115 FinStrG vorbehalten.

Die Beschwerde war aus den o.a. Gründen als unbegründet abzuweisen. Der Spruch war lediglich insofern abzuändern, als die unmittelbare Täterschaft in Beitragstäterschaft abzuändern war, da die Steuererklärungen von der Abgabepflichtigen AE unterschrieben und eingereicht wurden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 22. Dezember 2006