



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Strafsenat 4

GZ. FSRV/0014-L/04

## Beschwerdeentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat in der Finanzstrafsache gegen JS., vertreten durch Steuerberater Franz Pristner, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 7. Jänner 2004 gegen den Bescheid vom 5. Dezember 2003 des Finanzamtes Steyr, dieses vertreten durch Dr. Dieter Baumgartner als Amtsbeauftragten, über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG

zu Recht erkannt:

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

Gegen JS wird ein Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht besteht, dass er als Abgabepflichtiger im Bereich des Finanzamtes Steyr in den Jahren 1995 bis 1997 vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht für die Veranlagungsjahre 1995 und 1996 eine Verkürzung an Einkommen- und Abzugssteuer für beschränkt Steuerpflichtige iHv. 114.766,00 ATS, de. 8.340,37 €, (1995: 66.136,00 ATS ESt und 42.000,00 ATS Abzugssteuer und 1996: 6.630,00 ATS Abzugssteuer) bewirkt hat, indem 1995 die Kosten für den nicht betrieblich veranlassten Einsatz einer amerikanischen Tennis-Trainermannschaft als Betriebsausgabe geltend gemacht wurde und von den Gagen (weiterer) ausländischer Tennis-Trainer in den Monaten Mai, August und September 1995 sowie Oktober 1996 keine Abzugssteuer einbehalten bzw. nicht erklärt wurde und hiermit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen zu haben.

II. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

## Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 5. Dezember 2003 hat das Finanzamt Steyr als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer (Bf.) zur StrNr. xxxxx ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren eingeleitet bzw. das am 27. August 2002 eingeleitete Finanzstrafverfahren ausgedehnt, weil der Verdacht bestehe, dass dieser im Amtsbereich des Finanzamtes Steyr vorsätzlich in den Jahren 1995 bis 1997 unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht für die Veranlagungsjahre 1995 und 1996 eine Verkürzung an Umsatz-, Einkommen- und Abzugsteuer für beschränkt Steuerpflichtige iHv. 337.507,00 ATS (1995: 38.723,00 ATS USt, 159.039,00 ATS ESt, 42.000,00 ATS Abzugsteuer und 1996: 34.239,00 ATS USt, 56.876,00 ATS ESt und 6.630,00 ATS Abzugsteuer) bewirkt habe, indem er nicht alle Einnahmen aus dem Verkauf von Getränken erklärt habe, den Einsatz einer amerikanischen Trainerequipe betrieblich geltend gemacht habe, ohne dass entsprechende Belege vorlagen und von den Gagen ausländischer Trainer in den Monaten Mai, August und September 1995 sowie Oktober 1996 keine Abzugsteuer einbehalten und die Abzugsteuer nicht erklärt habe und hiermit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen habe. In der Bescheidbegründung wurde im Wesentlichen zur objektiven Verdachtsseite auf die Ergebnisse der durchgeführten Betriebsprüfung ABNr. 34 sowie zur subjektiven Tatseite auf die lange unternehmerische Erfahrung von JS hingewiesen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 7. Jänner 2004, in welcher im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Der Nichtanerkennung der Gagenzahlung an die amerikanischen Tennistrainer als betrieblich veranlasst bzw. der dadurch erfolgten Hinzurechnung sei lediglich in Beweisnotstand zugestimmt worden. Dass die an die anderen ausländischen Trainer ausbezahlten Gagen nicht der Abzugsteuer unterworfen wurden, sei auf ein Missverständnis bzw. auf einen Denkfehler von JS, der seinem steuerlichen Vertreter mitgeteilt habe, dass die betroffenen Personen sich im Inland aufhielten und in Österreich versteuerten, zurückzuführen. Weiters wurde darauf hingewiesen, dass JS seit Jahren an der Parkinson-Krankheit leide und es in seinem Zustand insbesondere in den letzten 7 bzw. 8 Jahren zu einer ständigen Verschlechterung gekommen sei, sodass um Pension angesucht und den Gastronomiebetrieb in einer anderen Betriebsform weitergeführt worden sei. Die angeführte Krankheit äußere sich in der Form, dass in Folge der notwendigen Einnahme von Medikamenten eine teilweise Arbeits- und Handlungsunfähigkeit und überdies eine starke Vergesslichkeit auftrete. JS sei daher von der finanzstrafrechtlichen Verantwortlichkeit ausgeschlossen und es werde daher ersucht, unter Berücksichtigung der gesundheitlichen Situation des Bf. das Strafverfahren einzustellen bzw. den Bescheid entsprechend zu berichtigen.

***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz 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 Finanzvergehens in Frage kommt, und nicht wirklich sicher ist, 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.

Im Zuge einer von der Abgabenbehörde 1998 unter der ABNr. 34 im Unternehmen des Bf., der im Amtsbereich des Finanzamtes Steyr unter der StNr. 12 neben weiteren gewerblichen Tätigkeiten (u.a. Versicherungsmakler, Handel mit Musik- und Spielautomaten) seit 1972 einen Gastgewerbebetrieb (seit 1987 mit angeschlossener Tennisanlage) führt, hinsichtlich USt bzw. ESt 1995 und 1996 durchgeführten Betriebsprüfung gem. § 147 Abs. 1 BAO wurden bei der Überprüfung der Erlösaufzeichnungen bzw. Verprobung der Getränkeerlöse für den Prüfungszeitraum verschiedene formelle Mängel festgestellt. Neben den fehlenden

Aufzeichnungen für die Inventur zum 31. Dezember 1994 konnten keine Tageslosungsaufzeichnungen für den Tenniscampbereich vorgelegt werden. Weiters ergab eine Überprüfung des Wareneinsatzes (Getränke) laut Buchhaltung erhebliche Differenzen im Vergleich zu den ermittelten Statistikwerten laut Schankanlage, so dass ein Sicherheitszuschlag iHv. 5 % der erklärten Getränkeerlöse verhängt wurde (vgl. Tz. 15 des Berichtes gemäß § 150 BAO: Sicherheitszuschlag Getränkeerlöse). Laut Tz. 2 des Schlussbesprechungsprogrammes ("Verprobung Getränkeerlöse") wurde der zur Anwendung gelangende Sicherheitszuschlag, nachdem nach den Prüferaufzeichnungen der in das steuerliche Rechenwerk eingeflossene buchhalterische Wareneinsatz für einzelne Warengruppen teils über und teils unter dem Verbrauch laut Statistikauswertung gelegen war, in Anlehnung an eine ebenfalls vom Prüforگان festgestellte, jedoch nach Abhaltung der Schlussbesprechung im Abgabeverfahren (§ 303 BAO) nicht mehr weiterverfolgte Kalkulationsdifferenz bei den Küchenerlösen (ursprünglich laut SB-Programm 10 %) ermittelt. Weiters wurde laut ABNr. 34 noch festgestellt, dass für die 1995 an eine US-Tennis-Trainermannschaft bar getätigte Gagenzahlung iHv. 150.000,00 ATS (Eigenbeleg und Umbuchung vom Konto Privatentnahmen auf das Konto Tenniskosten) kein betrieblicher Zusammenhang bestanden habe und dass in den Jahren 1995 und 1996 an weitere ausländische Trainermannschaften Bar-Zahlungen (Gagen, Provisionen und Reisekosten) iHv. insgesamt 210.000,00 ATS erfolgt waren, ohne diese Beträge der Abzugsbesteuerung gemäß § 99 EStG 1988 zu unterwerfen (vgl. dazu Tz. 28 des BP-Berichtes bzw. Tz. 5 des SB-Programms).

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

Wenngleich nach dem Obenstehenden für eine finanzstrafbehördliche Maßnahme gemäß §§ 82 Abs. 3 bzw. 83 Abs. 2 FinStrG keinesfalls schon der Nachweis eines finanzstrafrechtlich relevanten Verhaltens erforderlich ist, sind sowohl für das objektive Tatbild der Abgabenhinterziehung (Bewirken einer Abgabenverkürzung unter Verletzung einer Pflicht iSd. § 119 BAO) als auch für die subjektive Tatseite (vgl. § 8 Abs. 1 FinStrG) entsprechend fundierte Anhaltspunkte unabdingbar. Dazu bedarf es auch nicht unbedingt eigener finanzstrafbehördlicher Vorerhebungen, sondern können im Einzelfall durchaus auch andere Wahrnehmungen, wie beispielsweise abgabenrechtliche Prüfungen iSd. BAO, ausreichen, um einen entsprechenden Tatverdacht zu begründen. Denn auch Feststellungen der Prüfungsorgane über bestimmte Sachverhalte oder Vorgangsweisen können für sich

betrachtet bereits ausreichend Grund für die Annahme bilden, dass der Steuerpflichtige nicht nur unter Missachtung seiner abgabenrechtlichen Pflichten eine Verkürzung der von ihm zu entrichtenden Abgaben bewirkt hat, sondern darüber hinaus (auch) in einer Art und Weise gehandelt hat, die die Möglichkeit, dass er sowohl die Pflichtverletzung als auch die Abgabenverkürzung (zumindest) ernsthaft für möglich gehalten und sich damit abgefunden hat (vgl. VwGH vom 19. Februar 1997, Zl. 96/13/0094).

Dabei können insbesondere bei festgestellten Aufzeichnungsmängeln durchaus auch die Ergebnisse einer Schätzung nach § 184 BAO für das Finanzstrafverfahren herangezogen werden (vgl. OGH vom 29. August 2000, Zl. 14 Os 33/00), doch sind, anders als im Abgabenverfahren, in dem der Abgabepflichtige das Risiko unvermeidbarer Schätzungsungenauigkeiten gegen sich gelten zu lassen hat, sowohl die Methoden bzw. Ergebnisse der abgabenbehördlichen Schätzung im Hinblick auf §§ 98 Abs. 3 bzw. 82 Abs. 3 lit. a FinStrG einer (selbständigen) Plausibilitätsüberprüfung zu unterziehen. Insbesondere reicht das Vorliegen von Aufzeichnungsmängeln für sich allein noch nicht aus, einen entsprechenden Verkürzungsvorsatz anzunehmen, sondern bedarf es dazu konkreter Feststellungen, welche finanzstrafrechtlich zu verantwortenden einzelnen Vorgänge zu den festgestellten Abgabenverkürzungen geführt haben (vgl. VwGH vom 22. Februar 1996, Zl. 93/15/0194).

Von der Abgabenbehörde bei ihrer Schätzung herangezogene Sicherheitszuschläge genügen in aller Regel nicht den Erfordernissen des FinStrG, weil sie schon ihrer Natur nach von den Unsicherheitsmerkmalen einer groben Schätzung gekennzeichnet sind (vgl. VwGH vom 20. Dezember 1994, Zl. 89/14/0149).

Berücksichtigt man zudem, dass die abgabenbehördliche Zuschätzung der Getränkemehrerlöse in Anlehnung an eine ursprünglich vom Prüforgan zwar ursprünglich festgestellte, nach Abhaltung der Schlussbesprechung iSd. § 149 BAO im weiteren Abgabenverfahren jedoch nicht mehr weiterverfolgte Kalkulationsdifferenz in einem anderen Teilbereich (Küchenerlöse) erfolgte, so reichen insgesamt die aus den diesbezüglichen Sachverhaltsfeststellungen der Abgabenbehörde für das Finanzstrafverfahren ableitbaren Anhaltspunkte nicht aus, um auch nur mit der in dem derzeitigen Verfahrensstadium nach § 82 Abs. 3 FinStrG erforderlichen Wahrscheinlichkeit auf einen entsprechenden Tatverdacht in Richtung § 33 Abs. 1 leg.cit. gegen den Bf. schließen zu können.

Anders verhält es sich freilich mit den übrigen im Zusammenhang mit den Zahlungen an ausländische Trainer-Mannschaften in den Veranlagungsjahren 1995 und 1996 stehenden Teilfakten.

Sowohl für den nach der Würdigung der Abgabenbehörde im Veranlagungsjahr 1995 zu Unrecht als betrieblich veranlasst geltend gemachten Aufwand iHv. 150.000,00 ATS als auch für die der Abzugsbesteuerung gemäß § 99 EStG 1988 unterliegenden Beträge iHv. 210.000,00 ATS (1995) bzw. 33.150,00 ATS (1996) reichen nämlich die Prüferfeststellungen im Zusammenhang mit den übrigen an Hand der Aktenlage zu StNr. 12 zu treffenden Feststellungen aus, um einen entsprechenden gegen den Bf. gerichteten Tatverdacht annehmen zu können. Im Gegensatz zu den übrigen ebenfalls gleich verbuchten (Eigenbeleg über entsprechende Barentnahme und Umbuchung auf Konto Tenniskosten) zusätzlich zu den üblichen mit dem Betrieb der Tennisanlage verbundenen Trainerkosten geltend gemachten Zahlungen an ausländische Trainermannschaften iHv. 50.000,00 ATS, 60.000,00 ATS und 100.000,00 ATS (1995) und 33.150,00 ATS (1996), bei denen nach den Ergebnissen zu ABNr. 34 letztlich doch noch ein betrieblicher Zusammenhang festgestellt werden konnte, gelang Derartiges offenbar mangels Nachweis bzw. Glaubhaftmachung, dass die Zahlung von 150.000,00 ATS auch tatsächlich betrieblich veranlasst (§ 4 Abs. 4 EStG 1988) war, nicht. Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung konnten nämlich im Zusammenhang mit dem Trainer-Engagement keine im Rahmen des Betriebes des Bf. erbrachte konkreten Leistungen, wie Veranstaltungen bzw. Umsätze wie beispielsweise zusätzliche Trainereinheiten, festgestellt werden. Stellt man zudem in Rechnung, dass auch die dargestellte Art der Zahlungsabwicklung und Verbuchung sowohl im Hinblick auf den Zahlungszweck als auch die Betragshöhe ungewöhnlich erscheint und seitens des Bf. keinerlei Belege vorgelegt werden konnten, kann, wenngleich es für den im gegenständlichen Strafverfahren letztlich zu erbringenden Nachweis iSd. § 98 Abs. 3 FinStrG einer außerbetrieblichen Veranlassung des betreffenden Aufwandes wohl noch zusätzlicher geeigneter Beweismittel bedürfen wird, auch angesichts des zu diesem Teilfaktum keine weiteren, die diesbezüglichen abgabenbehördlichen Feststellungen entkräftenden Ausführungen enthaltenden Beschwerdebringens nicht mit der für die Abstandnahme von der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens erforderlichen Wahrscheinlichkeit ein entsprechender Tatverdacht ausgeschlossen werden. Der entsprechende subjektive Tatverdacht ergibt sich bei einer derartigen Handlungsweise (Abzug von dem Privatbereich zuzuordnenden Aufwendungen als Betriebsausgaben) gleichsam aus der Tat selbst.

Zu dem vom Bf. mit dem Hinweis, er sei hinsichtlich der offensichtlich ausländischen Trainerequipen irrtümlich von einem inländischen Wohnsitz bzw. Aufenthalt und somit von einer unbeschränkten Steuerpflicht der Zahlungsempfänger ausgegangen, bekämpften und somit von der objektiven Tatseite grundsätzlich unbestritten gebliebenen Teilfaktum der unter Außerachtlassung der Vorschriften über die Abzugsbesteuerung (vgl. §§ 99 ff EStG 1988) verkürzten ESt ist festzuhalten, dass auch hier das, sieht man vom allgemeinen Verweis auf eine krankheitsbedingte Vergesslichkeit des Bf. ab, ohne nähere Ausführungen über den nach der übrigen Aktenlage nicht einmal ansatzweise ersichtlichen Grund erstattete Vorbringen für sich allein nicht geeignet ist, den schon auf Grund der abgabenbehördlichen Feststellungen zu ABNr. 34 entstandenen Verdacht eines durch die Nichteinbehaltung bzw. Erklärung der Abzugsteuer begangenen Finanzvergehens iSd. § 33 Abs. 1 FinStrG zu entkräften. Weder der Akteninhalt noch das Vorbringen des Bf., dem die Abzugsteuerpflicht hinsichtlich ausländischer Sportlergagen in Folge seiner langjährigen und einschlägigen unternehmerischen Erfahrung zweifellos bekannt war, lassen nämlich konkrete Anhaltspunkte für das Zustandekommen eines derartigen Irrtums erkennen, sodass das diesbezügliche Vorbringen als Schutzbehauptung zu qualifizieren ist.

Was die auf eine Einschränkung der Schuldfähigkeit des Bf. iSe. durch eine tief greifende Bewusstseinsstörung verursachte nicht vorhandene bzw. eingeschränkte Diskretions- und Dispositionsfähigkeit gemäß § 7 FinStrG hinauslaufenden Beschwerdeausführungen zu seinem angegriffenen Gesundheitszustand betrifft, ist darauf zu verweisen, dass nach der Aktenlage JS noch 1998, somit deutlich nach den gegenständlichen Tatzeitpunkten, sein unternehmerisches Betätigungsfeld durch die Eröffnung einer weiteren Betriebsstätte (Gastgewerbe) sogar noch erweitert hat und eine allfällige möglicherweise gesundheitsbedingte Einschränkung seiner unternehmerischen Tätigkeit(en) erst ab dem Kalenderjahr 2000 (Ruhendmeldung des Handelsgewerbes) bzw. 2002 (Ruhendmeldung der übrigen gewerblichen Tätigkeiten, Pension seit 2002) feststellbar ist. Da der aufrechte Betrieb bzw. die erfolgreiche Leitung eines mehrere selbständige gewerbliche Tätigkeiten umfassenden Unternehmens der festgestellten Größenordnung und die behaupteten nachhaltigen gesundheitlichen Beeinträchtigungen wohl einander nahezu ausschließen, kommt auch bei der im gegenständlichen Beschwerdeverfahren zu treffenden Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens dem angesprochenen Aspekt der finanzstrafrechtlichen Zurechnungsfähigkeit des Beschuldigten keine für die gegenständliche Beschwerdeentscheidung ausschlaggebende Bedeutung zu.

Ob der Bf. tatsächlich die Finanzvergehen in dem ihm nunmehr zur Last gelegten Umfang begangen hat, bleibt den Ergebnissen des nunmehr von der Finanzstrafbehörde erster Rechtsstufe durchzuführenden Untersuchungsverfahrens vorbehalten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Rechtsmittelbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 164 FinStrG ein weiteres ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen aber das Recht zu, gegen diesen Bescheid binnen sechs Wochen nach dessen Zustellung Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof und/oder beim Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 169 FinStrG wird zugleich dem Amtsbeauftragten das Recht der Erhebung einer Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingeräumt.

Linz, 14. Juli 2004