



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Finanzstrafsenat 4

GZ. FSRV/0033-L/04

## Beschwerdeentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 4, Hofrat Dr. Peter Binder, in der Finanzstrafsache gegen A.U., Geschäftsführer, geb. 12. Februar 1951, L, vertreten durch Mag. Werner Obermüller, Wirtschaftstreuhänder, 4020 Linz, Maderspergerstraße 22a, über die Beschwerde des Beschuldigten vom 15. März 2004 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 1. März 2004, SN 046-2003/00523-001,

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 1. März 2004 hat das Finanzamt Linz als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer (Bf.) zur SN 046-2003/00523-001 ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser im Amtsbereich des Finanzamtes Linz vorsätzlich als Verantwortlicher der Firma A.GmbH. durch Abgabe von unrichtigen Steuererklärungen, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Körperschaftsteuer für 1998, 1999 und 2001 in Höhe von 63.912,63 € (1998: 8.783,00 €, 1999: 18.454,39 €, 2001: 36.675,22 €) dadurch bewirkt, dass er Aufwendungen zu Unrecht geltend gemacht habe (Punkte 2. und 3. der Niederschrift über die Schlussbesprechung) und hiermit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen habe.

In der Entscheidungsbegründung wurde auf die Feststellungen laut Betriebsprüfung ABNr. 12 und darauf verwiesen, dass bei der festgestellten Geltendmachung von fingierten Aufwendungen das vorsätzliche Handeln bereits durch die Tat selbst indiziert werde.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 15. März 2004, in welcher im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Die auf Grund der Einbringung einer Berufung noch gar nicht in Rechtskraft erwachsene Nichtanerkennung der Aufwendungen (Provisionszahlungen) habe ihren Grund lediglich in der mangelhaften Benennung der Empfänger und könne deshalb auch im Strafverfahren nicht von fingierten Aufwendungen ausgegangen werden. Die vorgeworfene Tat sei somit weder objektiv noch subjektiv erwiesen und verstoße die Einleitung des Strafverfahrens gegen verfassungsmäßig verankerte Grundrechte, da damit bereits eine Vorverurteilung vorgenommen werde. Im Übrigen sei den Bestimmungen der BAO über die Empfängerbenennung vollinhaltlich Rechnung getragen und damit die Provisionszahlungen hinreichend glaubhaft gemacht worden. Es werde daher beantragt, den Bescheid aufzuheben und das Finanzstrafverfahren einzustellen.

#### ***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.

Der Bf. ist seit 28. Oktober 1996 (alleiniger) Geschäftsführer der beim Finanzamt Linz unter der StNr. 56 ua. zur Körperschaftssteuer veranlagten Firma A.GmbH., FN 34 des Landesgerichtes Linz, Unternehmensgegenstand: Import und Export von Fischprodukten. Einziger Gesellschafter der ihren Gewinn gemäß §§ 5 EStG 1988 iVm. 7 Abs. 3 KStG ermittelnden Gesellschaft ist S.H. mit einer Stammeinlage iHv. 500.000,00 ATS.

Im Zeitraum 30. Juli 2002 bis 2. September 2003 fand bei der A.GmbH. eine abgabenbehördliche auch die Körperschaftssteuer der Jahre 1998 bis 2001 umfassende Buch- und Betriebsprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO, ABNr. 12, statt. Dabei wurden ua. nachstehende Feststellungen getroffen (vgl. Niederschrift zur Schlussbesprechung am 17. September 2003, insbesondere Pkte. 2 und 3):

Seitens des Abgabepflichtigen konnten nur die Belege für das Veranlagungsjahr 2000 vorgelegt werden, da nach Auskunft des steuerlichen Vertreters die gesamten Unterlagen für 1998 und 1999 bei einem Brand vernichtet worden waren.

Bei der Überprüfung der (vorhandenen) Belege zum Konto Reisekosten (des Geschäftsführers) wurde festgestellt, dass in den diesbezüglich verbuchten Betriebsausgaben Kosten iHv. 20.217,00 ATS (2000) für Flüge und Nächtigungen der Gattin bzw. für Fahrten der drei Kinder des Bf. enthalten waren. Das Prüfungsorgan gelangte zu dem Schluss, dass es sich dabei um keine Betriebsausgaben der GesmbH handelte und nahm auch für die Veranlagungsjahre 1998 und 1999 (keine Belege) eine anteilige Kürzung der Reisekosten iHv. jeweils 20.000,00 ATS (§ 184 BAO) vor.

Zu dem von der GesmbH im Prüfungszeitraum iHv. 647.269,00 ATS (1998, keine Abrechnungen vorhanden), 863.347,00 ATS (1999, keine Abrechnungen vorhanden), 68.198,00 ATS (2000, Abrechnungen teilweise vorhanden) und 1.316.715,00 ATS (2001, Abrechnungen vorhanden) als Betriebsausgaben geltend gemachten Provisionsaufwand wurde nach einem gemäß § 138 Abs. 1 BAO durchgeführten Erhebungsverfahren, in deren Verlauf sowohl der Bf. als auch der (Allein)Gesellschafter eingeladen wurden, die in Streit stehenden Aufwendungen, nämlich Provisionszahlungen in die Türkei, u.zw. namentlich an Herrn B.H. bzw. an

die Firma H., jeweils in Ankara, zu erläutern bzw. den Nachweis der betrieblichen Veranlassung dieser Ausgaben zu erbringen, seitens der Abgabenbehörde festgestellt, dass der geltend gemachte Aufwand mangels Glaubhaftmachung iSd. § 138 BAO nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden könne. Als Begründung wurde auf die im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung, in deren Verlauf sowohl der Bf. als auch der Alleingesellschafter der Abgabepflichtigen befragt und auch Ermittlungen hinsichtlich des/der Provisionsempfänger(s) durchgeführt wurden, festgestellten Umstände der Provisionsvereinbarung (lediglich mündlicher Vertrag ohne weiteren Schriftverkehr, keine konkret nachvollziehbaren Berechnungsgrundlagen, geringer Umfang der Vermittlungstätigkeit und mangelnde Fachkenntnisse des Provisionärs) und –auszahlung (keine laufende Auszahlung, sondern je nach Wunsch des Provisionärs, ungewöhnliche Rundungsbestimmungen, Zahlung auch für Verlustgeschäfte) verwiesen.

Das Finanzamt Linz erließ daraufhin, ua. gestützt auf die oa. Feststellungen, am 10. Oktober 2003 hinsichtlich der Veranlagungsjahre 1997 bis 2000 entsprechende Wiederaufnahme- bzw. Sachbescheide bzw. für das Veranlagungsjahr 2001 (Erklärungsabgabe: 17. Oktober 2002) einen (erstmaligen) Sachbescheid betreffend Körperschaftssteuer bzw. am 15. Juni 2004 über die dagegen seitens des Abgabepflichtigen ua. wegen der Nichtanerkennung der oa. Aufwendungen als Betriebsausgaben erhobene Berufung gemäß § 276 Abs. 1 BAO eine abweisende Berufungsvorentscheidung.

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 hier vorgeworfenen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG (Bewirken einer Abgabenverkürzung unter Verletzung einer Pflicht iSd. § 119 BAO) als auch für die subjektive Tatseite (vgl. § 8 Abs. 1 FinStrG) entsprechend fundierte Anhaltspunkte eine Voraussetzung. Dazu bedarf es jedoch 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 grundsätzlich auch für das Finanzstrafverfahren die Ergebnisse einer Schätzung nach § 184 BAO herangezogen

werden (vgl. OGH vom 29. August 2000, Zl. 14 Os 33/00), mit der Maßgabe, dass sowohl die Methoden als auch die Ergebnisse der abgabenbehördlichen Schätzung im Hinblick auf die Bestimmungen der §§ 98 Abs. 3 bzw. 82 Abs. 3 lit. a FinStrG einer (selbständigen) Plausibilitätsüberprüfung zu unterziehen sein werden. So reicht beispielsweise 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).

Nach diesen Aspekten ist zu den im Übrigen vom Beschwerdevorbringen inhaltlich gar nicht erfassten und nach den Ermittlungen der Abgabenbehörde mit den Abgabenerklärungen 1998 (Bescheid vom 9. Dezember 1999), 1999 (Bescheid vom 7. November 2000), 2000 (Bescheid vom 11. Oktober 2001) zur StNr. 56 zu Unrecht geltend gemachten weil nicht betrieblich veranlassten Reisekosten für die Angehörigen des Bf. darauf zu verweisen, dass der bisher von der zuständigen Abgabenbehörde erhobene Sachverhalt keinerlei Anhaltspunkte dafür bietet, dass die (im Abgabenverfahren) erhobenen Behauptungen, wonach einerseits die Gattin des Bf. seit 1998 (!) ebenfalls (unentgeltlich) in der A.GmbH. mitgearbeitet und daher auch an diversen Dienstreisen ihres Gatten teilgenommen habe und andererseits seine Gattin erst im Jahr 2000 nach Linz (= Firmensitz) übersiedelt sei, tatsächlich zutreffen. Im Lichte der an Hand des Abgabenaktes der GesmbH zu treffenden Feststellungen, wonach weder während des sich über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckenden Prüfungsverfahrens noch im Verlauf des weiteren Abgabenverfahrens (Datum der Berufung: 28. Oktober 2003, Berufungsvorentscheidung vom 15. Juni 2004) seitens des Bf. konkrete Anhaltspunkte einerseits für die über eine bloße Hilfstätigkeit (Erledigung des Schriftverkehrs etc.) hinausgehende behauptete tatsächliche wesentliche betriebliche Mitarbeit der Gattin im eigentlichen Kernbereich des Unternehmens und andererseits dafür, dass die für die Veranlagungsjahre 1998 und 1999 geltend gemachten, von der Abgabenbehörde im Schätzungsweg anteilig gekürzten Reiseaufwendungen ausschließlich betrieblich veranlasst gewesen seien (zB durch Vorlage der in einem derartig langen Zeitraum wohl beschaffbaren Belege), kann auch für das Finanzstrafverfahren bis auf weiteres davon ausgegangen werden, dass es sich bei den in das steuerliche Rechenwerk der GesmbH für 2000 aufgenommenen Reisekosten für die Gattin und die Kinder um privat veranlasste, nicht dem Betriebsaufwand der Abgabepflichtigen zurechenbare Ausgaben gehandelt hat und auch in den Veranlagungsjahren 1998 und 1999 (keine Belege) entsprechende hohe Privataufwendungen betrieblich geltend gemacht wurden, zumal schon die Angaben in den für die Jahre 1998 und 1999 vorliegenden Kontoblättern (Bel.Nr. 161, gebucht am 7. Dezember 1998: vier Retourflüge in die USA bzw. Bel.Nr. 990510, gebucht am 10. Mai 1999: Bordverkauf) Zweifel an der ausschließlichen betrieblichen Veranlassung sämtlicher auf diesem Konto verbuchten Ausgaben aufkommen lassen.

Zur subjektiven Seite des somit in Richtung einer objektiven Tathandlung iSd. § 33 Abs. 1 FinStrG aufkommenden Verdachtes ist festzustellen, dass sich Hinweise auf einen zumindest bedingten Vorsatz (vgl. § 8 Abs. 1 FinStrG) hier einerseits aus der angenommenen Tat selbst (Aufnahme von Aufwendungen der privaten Lebensführung des Geschäftsführers und seiner Familie in das steuerliche Rechenwerk der GesmbH) und andererseits aus der langjährigen Unternehmerschaft bzw. Geschäftsführertätigkeit und dem damit einher gehenden steuerlichen Basiswissen (vgl. § 20 EStG 1988) des Bf. ergeben.

Gleiches lässt sich aber mit der in dem derzeitigen Verfahrensstadium erforderlichen Wahrscheinlichkeit auch für den Teilbereich der Auslandsprovisionen, wobei im Gegensatz zum Beschwerdevorbringen im Abgabeverfahren nicht die mangelnde Empfängerbenennung iSd. § 162 BAO, sondern die Nichterweisbarkeit der betrieblichen Veranlassung der entsprechenden Zahlungsflüsse den Grund für die steuerliche Nichtanerkennung bildete, feststellen. Auch hier wurde bisher laut Aktenlage zu StNr. 56 erhoben, dass es sich bei den namhaft gemachten Provisionsempfängern in der Türkei um eine nach eingeholten Auskünften "seit langem inaktive" Einzelfirma bzw. um deren Geschäftsführer und (Allein)Inhaber handle, die "seit mehreren Jahren" über kein Konto bei der angewiesenen türkischen Bank mehr verfügten, dass sich die den Grund für die fortlaufenden Provisionsleistungen bildende Vermittlungsleistung in der Namhaftmachung eines einzigen (!) amerikanischen Kunden (Firma C.S.) bzw. deren Ansprechpartner erschöpft habe, dass die tatsächlich zur Auszahlung gelangten Provisionsbeträge nicht der mündlich vereinbarten Gewinnbeteiligung iHv. 50 % entsprachen (vgl. dazu S 264, 267 und 268 des Arbeitsbogens), dass (auch für 2000 bzw. 2001) keinerlei Schriftverkehr/Dokumentationen oder taugliche Berechnungsgrundlagen über die Provisionszahlungen vorgelegt werden konnten und der Provisionär zu einzelnen über seine Vermittlung zustande gekommenen Geschäften befragt, keine Angaben machen konnte bzw. als hauptberuflicher Architekt über keinerlei branchenspezifische Kenntnisse verfügt habe und dass die tatsächlichen, ungewöhnlicherweise auf 1.000,00 USD auf- bzw. abgerundeten Beträge oftmals erst Jahre nach dem Entstehen des tatsächlichen Provisionsanspruches angewiesen wurden.

Aus all diesen, vom Bf. bisher nicht stichhaltig aufgeklärten und im Sinne einer den normalen Gepflogenheiten des Wirtschaftsverkehrs entsprechenden Geschäftsgebarung höchst unüblich erscheinenden Umständen im Zusammenhang mit den streitgegenständlichen Auslandsprovisionen, deren behauptete Ausgestaltung, nämlich die Vereinbarung einer dauerhaften Beteiligung iHv. 50 % am Rohgewinn an allen künftigen Geschäften für die einmalige Namhaftmachung eines Kunden, schon ob ihres wirtschaftlichen Gehaltes ungewöhnlich bzw. fragwürdig erscheint, die mangels weiterer geeigneter Erhebungsergebnisse auch für die derzeitige finanzstrafrechtliche Beurteilung heranzuziehen sind, lässt sich der von der Finanzstrafbehörde erster Rechtsstufe in der Entscheidungsbegründung gezogene Schluss, es handle sich bei den Provisionszahlungen in Wahrheit um "fingierte" Aufwendungen (vgl. dazu

BP-Bericht zur angeführten ABNr., Pkt. 3, "Ermittlungsergebnisse" Z. 2, letzter Absatz), ableiten.

Ob der somit an Hand der bisherigen Verfahrensergebnisse insgesamt zu bestätigende Tatverdacht letztlich auch zu der Überzeugung (§ 98 Abs. 3 FinStrG) führen wird, der Bf. habe das ihm zur Last gelegte Finanzvergehen tatsächlich in dem angeführten Ausmaß auch begangen, bleibt dem nunmehr seitens der Finanzstrafbehörde erster Instanz durchzuführenden Untersuchungsverfahren vorbehalten, in dessen Verlauf dem Beschuldigten die Gelegenheit zu bieten sein wird, sich zu den gegen ihn erhobenen Vorwürfen zu äußern.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

### **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, am 2. August 2004