



## **Beschwerdeentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates Linz 1 in der Finanzstrafsache gegen AB, geb. X, Adresse, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 28. November 2010 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) des Finanzamtes C als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 22. Oktober 2010, StrNr. 1,

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdeführer (Bf.) war von 2002 bis September 2006 ua. als Tippgeber auf selbstständiger Basis für die D-Versicherungsagentur tätig.

Im Zuge einer für den Zeitraum 2003 bis 2006 durchgeführten Außenprüfung (ABNr. 2, Bericht vom 4. Dezember 2008) traf der Prüfer in Tz 4 des genannten Berichtes die Feststellung, dass die D-Versicherung im Jahr 2004 an den Bf. für die Vermittlung der dort näher bezeichneten Verträge (Versicherungsnehmer seien der Bruder des Bf., BB, und dessen Lebensgefährtin, die geschiedene Gattin von BB, die Schwägerin des Bf. und deren Lebensgefährte sowie ein Arbeitskollege von BB gewesen) einen Betrag von 34.228,00 €

ausbezahlt habe. Darüber hinaus gehend habe die D-Versicherung einen Betrag von 8.557,00 € als Storno-Reserve zurückbehalten. Laut Aufzeichnungen habe der Bf. von diesen 34.228,00 € im Jahr 2003 11.500,00 € und im Jahr 2004 18.500,00 € an seinen in Z lebenden Bruder CB unter dem Titel Provision Tippgeber "BAR" weiter gegeben. Am 29. Jänner 2005 seien angeblich weitere 4.150,00 € (Auszahlung der Storno-Reserve der D-Versicherung) bar an den in Z lebenden Bruder ausbezahlt worden.

Diese "BAR" in mehreren Teilbeträgen angeblich erfolgten Zahlungen an den seit 1998 in Z lebenden Bruder seien steuerlich nicht anzuerkennen. Der Bf. habe nicht glaubhaft machen können, dass die Zahlungen tatsächlich geflossen seien. Auf den privaten und betrieblichen Girokonten sei zeitnahe zu den "BAR-Tipp-Provisions-Auszahlungen" keine Abhebung in ähnlicher Höhe verbucht. Weiters sei die Höhe dieser angeblichen Provisionen absolut fremdunüblich. Die Abwicklung der Tippgeber-Provisionen habe nicht schriftlich dokumentiert werden können. Der Bf. habe im Rahmen einer Besprechung bekannt gegeben, dass sein seit 1998 in Z lebender Bruder seit seiner Auswanderung nur etwa alle zwei Jahre für ca. zwei Wochen nach Österreich komme. Der Bf. kümmere sich um alle Agenden im Inland, die seinen ausgewanderten Bruder beträfen. Es habe nicht glaubhaft gemacht werden können, dass der seit 1998 in Z lebende Bruder, der am Y 1973 geboren sei, über die sozialen Kontakte verfüge, Versicherungsverträge in Österreich zu vermitteln. Weiters seien die von dem in Z lebenden Bruder angeblich vermittelten Versicherungsnehmer ebenfalls Bekannte und Verwandte des Bf. Ein ordentlicher Kaufmann hätte an einen Fremden für ihn selbst bekannte Adressen und Personen schon dem Grunde nach keine Tippgeber-Provisionen ausbezahlt. Dass sich der Bruder zum Abschluss der Versicherungsverträge und zum BAR-Auszahlungszeitpunkt der Tippgeber-Provisionen in Österreich aufgehalten habe, habe ebenfalls nicht glaubhaft gemacht werden können.

Die Tippgeber-Provisionen für EE (Schwägerin des Bf. und Schwester von DB, der Gattin des Bf.) und deren Lebensgefährten, FF, seien absolut nicht nachvollziehbar und fremdunüblich und entbehrten jeder Grundlage.

In Tz 6 führte der Prüfer zum "Prüfungsabschluss" ergänzend an, dass der Bf. im Rahmen der Schlussbesprechung am 4. Dezember 2008 noch angemerkt habe, dass zum Zeitpunkt der Erstellung der Tipp-Provisionsauszahlungsquittung kein "BAR"-Auszahlungsfluss stattgefunden habe, sondern die Tippgeber-Provisionen direkt mit alten Privatschulden von CB beim Bf. verrechnet bzw. saldiert worden seien. Ursprünglich habe der Bf. im Zuge der Prüfung angegeben, dass die Tipp-Provisionen mit privatem Fremdkapital von Bekannten bezahlt worden seien.

Infolge dieser Feststellungen wurden die angeblich an Dritte bezahlten Provisionen dem Bf. wieder zugerechnet [(2003: 11.500,00 €; 2004: 18.500,00 €; 2005: 4.150,00 €), Tz 5 des Berichtes].

In Verbindung mit einer geringfügigen Verringerung der betrieblichen Nutzung des privaten Reihenhauses (Tz 5 des Berichtes) führten die Prüfungsfeststellungen zur Wiederaufnahme der Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2005. Aus den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheiden resultierten Nachforderungen von 4.307,22 € (2003), 7.520,00 € (2004) und 484,28 € (2005).

Die gegen diese Bescheide erhobenen Berufungen wurden mit Berufungsvorentscheidung vom 6. April 2009 aus den dort genannten Gründen als unbegründet abgewiesen. Nach Einbringung von Vorlageanträgen wurden diese wiederum unerledigten Berufungen, über die derzeit noch nicht abgesprochen wurde, dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Das Finanzamt C als Finanzstrafbehörde erster Instanz nahm die Feststellungen des Prüfers zum Anlass, gegen den Bf. mit Bescheid vom 22. Oktober 2010 ein Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes einzuleiten, er habe vorsätzlich unter Verletzung einer Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht die Jahre 2003 bis 2005 betreffend eine Verkürzung an Einkommensteuer in noch zu bestimmender Höhe dadurch bewirkt, dass er nicht geleistete Provisionszahlungen steuerwirksam geltend gemacht habe. Er habe dadurch ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen.

Zur Begründung verwies die Finanzstrafbehörde auf die Niederschrift und den Bericht vom 4. Dezember 2008. Zurzeit seien gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2005 Berufungen anhängig. Der Ausgang dieser Berufungsverfahren werde abgewartet und der etwaigen weiteren Veranlassung zu Grunde gelegt.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Beschwerde wandte der Bf. im Wesentlichen ein, dass die Provisionszahlungen aus dem Vertrag für Gelegenheitsvermittler/Tippgeber vom 26. Juli 2003 (CB) für den Prüfungszeitraum zu Unrecht aberkannt worden seien. Er habe daher gegen die Bescheide Berufung erhoben. Dieses Verfahren sei noch nicht abgeschlossen, und weder er noch die von ihm genannten Personen seien bisher dazu angehört worden. Da laut der angeschlossenen Rechtsbelehrung seine Daten in das Finanzstrafregister (schwarze Schafe) aufgenommen würden, wehre er sich gegen diesen Bescheid und dessen Begründung und beantrage die Einstellung des Verfahrens.

Zur Rechtfertigung führte der Bf. noch an, dass die angegebenen Zahlungen der Wahrheit entsprächen und durch die Gegenrechnung von offenen Forderungen beglichen worden seien.

Unterlagen und Aufzeichnungen zu diesen Abrechnungen könne er jederzeit vorlegen. Dies könnten auch die involvierten Personen (CB und BB) bestätigen.

***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr zukommenden Verständigungen und Mitteilungen daraufhin zu prüfen, ob genügende Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind. Das Gleiche gilt, wenn sie in anderer Weise, insbesondere aus eigener Wahrnehmung, vom Verdacht eines Finanzvergehens Kenntnis erlangt.

Ergibt die Prüfung gemäß Abs. 1, dass die Durchführung des Strafverfahrens nicht in die Zuständigkeit des Gerichtes fällt, so hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz das Strafverfahren einzuleiten. Von der Einleitung eines Strafverfahrens hat sie nur dann abzusehen und darüber einen Aktenvermerk mit Begründung aufzunehmen,

- a) wenn die Tat mangels ausreichender Anhaltspunkte voraussichtlich nicht erwiesen werden kann,
- b) wenn die Tat kein Finanzvergehen bildet;
- c) wenn der Verdächtige die ihm zur Last gelegte Tat nicht begangen hat oder Rechtfertigungs-, Schuldausschließungsgründe oder Strafausschließungs- oder -aufhebungsgründe vorliegen,
- d) wenn 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 (§ 82 Abs. 3 FinStrG).

Nach § 83 Abs. 2 FinStrG idF vor BGBI. I Nr. 104/2010 ist der Verdächtige von der Einleitung des Strafverfahrens unter Bekanntgabe der zur Last gelegten Tat sowie der in Betracht kommenden Strafbestimmung unverzüglich zu verständigen. (...) Die Verständigung bedarf eines Bescheides, wenn das Strafverfahren wegen des Verdachts eines vorsätzlichen Finanzvergehens, ausgenommen einer Finanzordnungswidrigkeit, eingeleitet wird.

Seit Inkrafttreten des § 83 Abs. 2 FinStrG idF BGBI. I Nr. 104/2010 am 1. Jänner 2011 ist gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ein abgesondertes Rechtsmittel nicht mehr zulässig. Diese Bestimmung ist jedoch nicht anzuwenden auf zum

1. Jänner 2011 anhängige Beschwerden gegen Einleitungsbescheide in Finanzstrafverfahren (§ 265 Abs. 1p FinStrG).

Das bedeutet, dass zum 1. Jänner 2001 anhängige Rechtsmittelverfahren betreffend Beschwerden gegen Einleitungsbescheide zu Ende zu führen sind.

Für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens genügt es, wenn gegen den Beschuldigten genügend Verdachtsgründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass er als Täter eines Finanzvergehens in Frage kommt. Verdacht ist die Kenntnis von Tatsachen, aus denen nach der Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann. Der Verdacht muss sich dabei sowohl auf den objektiven als auch den subjektiven Tatbestand erstrecken.

Bei der Prüfung, ob genügend Verdachtsgründe gegeben sind, geht es nicht darum, bereits ein umfangreiches Ermittlungsverfahren durchzuführen und das Vorliegen eines Finanzvergehens konkret nachzuweisen, sondern lediglich darum, ob ein hinreichend begründeter Tatverdacht vorliegt.

Ob im konkreten Einzelfall die Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ausreichen, ist aus der Summe der vorhandenen tatsächlichen Anhaltspunkte zu beurteilen.

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

*Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 ist bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden (§ 33 Abs. 3 lit. a 1. Halbsatz FinStrG).*

Dem Einwand des Bf., gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen neuen Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2005 (alle vom 10. Dezember 2008) seien Berufungen eingebbracht worden, über die noch nicht entschieden sei, ist zu entgegnen, dass § 55 FinStrG, der eine Bindung der Finanzstrafbehörde an rechtskräftige Abgabenbescheide vorsah, in Folge höchstgerichtlicher Entscheidungen, die eine derartige Bindung ablehnten, mit Wirksamkeit 21. August 1996 (BGBl. I 421/1996) aufgehoben wurde. Die Rechtskraft von Abgabenbescheiden ist daher keine Voraussetzung für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens.

Die Finanzstrafbehörde hat vielmehr eine eigenständige Ermittlung und Prüfung der Sach- und Rechtslage nach den Maßstäben eines Strafverfahrens (Unschuldsvermutung des § 57 Abs. 7 FinStrG bzw. des Art. 6 Abs. 2 EMRK bzw. Beweislast der Behörde nach § 98 Abs. 3 FinStrG) vorzunehmen.

Der maßgebende Sachverhalt ist auch im Rechtsmittelverfahren von Amts wegen festzustellen (§§ 115 iVm 157 FinStrG).

Aufgabe der Rechtsmittelbehörde in diesem Verfahrensstadium ist nicht nur, zu prüfen, ob ein hinreichend begründeter Verdacht vorliegt, sondern auch, ob bereits Verjährung der Strafbarkeit (Verfolgungsverjährung) eingetreten ist.

*Gemäß § 31 Abs. 1 FinStrG erlischt die Strafbarkeit eines Finanzvergehens durch Verjährung. Die Verjährungsfrist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, so beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt zu laufen. Sie beginnt aber nie früher zu laufen als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe, gegen die sich die Straftat richtet.*

*Nach Abs. 2 leg.cit. beträgt die Verjährungsfrist für Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 drei Jahre, für andere Finanzordnungswidrigkeiten ein Jahr, für die übrigen Finanzvergehen fünf Jahre.*

*Begeht der Täter während der Verjährungsfrist ein vorsätzliches Finanzvergehen, auf das § 25 oder § 191 StPO nicht anzuwenden ist, so tritt die Verjährung nicht ein, bevor auch für diese Tat die Verjährungsfrist abgelaufen ist.*

Für das dem Bf. vorgeworfene Delikt beträgt die Verfolgungsverjährungsfrist daher fünf Jahre.

Die Einkommensteuer(erst)bescheide 2003 und 2004 wurden jeweils am 21. Juni 2006, der Einkommensteuer(erst)bescheid 2005 wurde am 8. November 2006 erlassen. Nach § 31 Abs. 3 FinStrG begann die Verfolgungsverjährung mit Zustellung des Bescheides 2005 zu laufen und war diese bei Erlassung des Einleitungsbescheides vom 22. Oktober 2010 daher noch nicht abgelaufen.

Der Bf. gab gegenüber dem Prüfer an, von den an ihn ausbezahlten Provisionen im Jahr 2003 11.500,00 €, im Jahr 2004 18.500,00 € und im Jahr 2005 einen Betrag von 4.150,00 € bar seinem in Z lebenden Bruder CB weiter geleitet zu haben.

Dass weder ein tatsächlicher – ursprünglich behaupteter – Zahlungsfluss noch der Umstand, dass sich CB zum Zeitpunkt der Vertragsabschlüsse und zum Auszahlungszeitpunkt in Österreich aufgehalten hätte, nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden konnten, dass weiters CB laut eigenen Angaben des Bf. nur etwa alle zwei Jahre für ca. zwei Wochen nach Österreich komme und dass die angeblich von CB vermittelten Versicherungsnehmer auch Bekannte und Verwandte des Bf. seien, begründen wegen der unüblichen, wirtschaftlich nicht nachvollziehbaren Gestaltung auch nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde einen ausreichenden Verdacht, dass die vorerst angeführten Zahlungen bzw. die später eingewendeten Gegenverrechnungen für Zwecke der Abgabenersparnis fingiert worden sind und tatsächlich nicht stattgefunden haben.

Aus dem festgestellten Sachverhalt ist zu folgern, dass der Bf. von den von der D-Versicherung zugewendeten Beträgen (2004: 34.228,00 € und 2005 Auszahlung der Storno-Reserve von 8.557,00 €) rund 80 % an seinen Bruder weiter geleitet hätte, wobei ihm nur

rund 20 % verblieben wären. Massive Zweifel an der Richtigkeit seiner Angaben ergaben sich nicht zuletzt durch die geänderte Verantwortung des Bf. im Laufe des Prüfungsverfahrens. Während er anfangs angab, die Provisionen mit privatem Fremdkapital von Bekannten bezahlt zu haben, brachte er im Zuge der Schlussbesprechung vor, dass zum Zeitpunkt der Erstellung der Provisionsauszahlungsquittungen kein Barabfluss stattgefunden habe, sondern die Provisionen direkt mit alten Privatschulden von CB gegenverrechnet worden seien.

Die Argumentation des Bf. erscheint auch unter dem Blickwinkel der aktenkundigen Einkommensverhältnisse des Bf. ungewöhnlich, hätte er doch bei erklärten Gewinnen von nur rund 13.800,00 € (2003), rund 11.700,00 € (2004) und rund 9.300,00 € (2005) unverhältnismäßig hohe Summen weiter gegeben. Darüber hinaus beanspruchte der Bf. in den Veranlagungsjahren 2004 und 2005 den Alleinverdienerabsetzbetrag und war daher nicht nur für ein bzw. zwei Kinder, sondern auch für seine Ehegattin sorgepflichtig.

Nicht zuletzt sind gerade an Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen wegen des Fehlens des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes und der Tendenz von Steuerpflichtigen, ihre Steuerbemessungsgrundlage dadurch zu vermindern, dass sie nahen Angehörigen Teile ihres Einkommens zukommen lassen, wobei diese mit dem Zufluss in der Regel entweder gar keiner oder einer niedrigeren Progression unterliegen, erhöhte Anforderungen zu stellen und sind derartige Rechtsgeschäfte zu Beweiszwecken daher ausreichend nach außen hin zu dokumentieren.

Nach § 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 (bedingter Vorsatz).

Bedingter Vorsatz ist gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verpönten Erfolges rechnet, dies jedoch für möglich hält, somit als nahe liegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist.

Wurde in objektiver Hinsicht der Verdacht geäußert, der Bf. habe überhöhte Ausgaben in seine Steuererklärungen aufgenommen, so besteht auf Grund des steuerlichen Allgemeinwissens darstellenden Umstandes, dass Einnahmen und Ausgaben wahrheitsgemäß offen zu legen sind, auch in subjektiver Hinsicht der berechtigte Verdacht, der Bf. habe nicht nur bedingt vorsätzlich, sondern vielmehr in der Absicht gehandelt, durch seine Handlungsweise die Steuerlast möglichst gering zu halten.

Ob dieser Verdacht zur Überzeugung der Finanzstrafbehörde, der Bf. habe das ihm zur Last gelegte Finanzvergehen tatsächlich begangen, führen wird, ist dem Ergebnis des Unter-

suchungsverfahrens nach §§ 114 ff FinStrG und dem Straferkenntnis vorbehalten. Erst in einem allfälligen Straferkenntnis wird zu begründen sein, dass der Beschuldigte die Tat begangen hat.

Es wird Sache der Finanzstrafbehörde erster Instanz sein, im weiteren Untersuchungsverfahren die Verantwortlichkeit des Bf. weiter zu prüfen, sich mit seinen dem behördlichen Verdacht entgegen gesetzten Sachverhaltsbehauptungen substanzial auseinander zu setzen und allfällige in Betracht kommende Beweisaufnahmen durchzuführen. In diesem Verfahren wird dem Bf. Gelegenheit gegeben werden, sich umfassend in einer Beschuldigtenvernehmung zu rechtfertigen und zur Sachverhaltsklärung beizutragen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 11. November 2011