



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Finanzstrafsenat 3

GZ. FSRV/0103-L/07,
FSRV/0111-L/07

Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 3, Hofrat Dr. Peter Binder, in der Finanzstrafsache gegen KL, ehemals Geschäftsführer, geb. 19XX, whft. in PW, vertreten durch die Rechtsanwälte Dr. Josef Kaiblinger und Mag. Dagmar Hoppstädter, 4623 Gunskirchen, Marktplatz 1, Nebenbeteiligte: T GesmbH in Liquidation, P, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über

1.) die Beschwerde des Beschuldigten vom 29. Oktober 2007 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch Hofrat Kurt Brühwasser, als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 2. Oktober 2007, StrNr. 054-2007/00000-001, und

2.) die Beschwerde des Beschuldigten vom 12. Dezember 2007 gegen den Berichtigungsbescheid gemäß § 170 Abs. 1 FinStrG des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch Hofrat Kurt Brühwasser, als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 8. November 2007

zu Recht erkannt:

I. Der Spruch des angefochtenen Einleitungsbescheides wird insofern ergänzt bzw. präzisiert, als der Verdacht besteht, der Beschwerdeführer (Bf.) habe als abgabenrechtlicher Verantwortlicher der Firma T GesmbH im Bereich des Finanzamtes Grieskirchen Wels 2002 und 2003 vorsätzlich durch die unrechtmäßige Geltendmachung von Betriebsausgaben in den eingereichten Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 2001 und 2002, somit unter

Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht, eine Verkürzung an Körperschaftsteuer iHv. 95.275,00 S (2001), d. e. 6.923,90 €, und 14.507,41 € (2002) sowie an Kapitalertragsteuer von 70.000,00 S (2001), d. e. 5.087,10 €; und 10.500,00 € (2002), Verkürzungsbetrag insgesamt somit 37.017,41 €, bewirkt und dadurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG begangen.

II. Im Übrigen wird die unter 1.) bezeichnete Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

III. Die Beschwerde gegen den unter 2.) bezeichneten Bescheid (= Berichtigungsbescheid) wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 2. Oktober 2007 hat das Finanzamt Grieskirchen Wels als Finanzstraßbehörde erster Instanz gegen den Bf. zur StrNr. 054-2007/00000-001 ein finanzstraßbehördliches Untersuchungsverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser als abgabenrechtlicher Verantwortlicher der T GesmbH im genannten Amtsbereich vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Verkürzung von Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2001 und 2002 iHv. insgesamt 37.017,41 € (Aufgliederung laut angeschlossener Beilage: 95.275,00 S bzw. 6.923,90 € an Körperschaftsteuer 2001; 14.507,41 € an Körperschaftsteuer 2002; 70.000,00 S bzw. 5.087,10 € an Kapitalertragsteuer 2001 und 10.500,00 € an Kapitalertragsteuer 2002) bewirkt und dadurch ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen habe.

Begründend verwies die Erstbehörde im Wesentlichen auf eine durchgeführte abgabenrechtliche Außenprüfung (Bericht vom 15. Februar 2005), derzufolge auf den zugehörigen Konten für die Jahre 2001 und 2002 Aufwände für Fortbildung und angebliche Fremdleistungen einer Firma ST Ltd. iHv. 1.119.999,84 S bzw. 81.393,56 € (2001) und 168.823,00 € (2002) verbucht worden waren. Ein von der Betriebsprüfung angezweifelter tatsächlicher Leistungsaustausch (die Zahlungen erfolgten jeweils auf ein schweizer Bankkonto) konnte ebenso wie die geltend gemachten Traineraufwendungen nicht in einer den Abgabenvorschriften entsprechenden Weise nachgewiesen werden. Weiters sei eine ursprünglich für die Firma ST Ltd. ausgestellte Hotelrechnung nachträglich auf die Firma T GesmbH umgeschrieben worden, ohne dass ein Nachweis einer betrieblichen Veranlassung erbracht werden konnte. Überdies sei von den fingierten Bildungsausgaben auch ein Bildungsfreibetrag beansprucht worden. Der (Vertreter des) Bf. habe dazu erklärt, dass die fraglichen Leistungen von nicht näher genannten Mitarbeitern von Konkurrenzunternehmen erbracht worden seien, wobei letztere es jedoch zur Bedingung gemacht hätten, dass ihre

Arbeitgeber nichts von der Nebentätigkeit erführen bzw. die für die von ihnen erbrachten Leistungen auch keine Fakturen ausgestellt hätten. Der Bf. habe sich daher entschlossen, die Mitarbeiter "direkt" zu entlohnen. Daraus, so die Erstbehörde, ergebe sich ein Vorsatz gleichsam aus der vorgeworfenen Tat selbst bzw. sei daraus auch das Wissen um die rechtswidrige Vorgangsweise zu ersehen.

Rund 25 % der gestrichenen Aufwendungen seien dem Beschuldigten im Wege einer Schätzung als verdeckte Gewinnausschüttung für 2001 und 2002 zuzurechnen gewesen, woraus sich die genannten Verkürzungen an Kapitalertragsteuer ergäben. Für das Schätzungsausmaß sei dabei von ausschlaggebender Bedeutung gewesen, dass der Bf. im Prüfzeitraum ansonsten über keine anderen Einkünfte verfügt habe.

Die Verkürzungsbeträge an Körperschaftsteuer, ausgehend von lediglich 25 % der im Abgabenverfahren zur Gänze gestrichenen bzw. nicht anerkannten Aufwendungen, orientierten sich an der verdeckten Gewinnausschüttung bzw. an dem Umstand, dass die von der GesmbH erklärten Umsätze nicht ohne entsprechende Aufwendungen hätten getätigt werden können. Dem Bf. sei es im weiteren Verlauf des Finanzstrafverfahrens unbenommen, die diesbezügliche abgabenbehördliche Schätzung durch geeignete Beweismittel (als zu niedrig) zu entkräften.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 29. Oktober 2007, in welcher im Wesentlichen unter Geltendmachung der Rechtswidrigkeit dessen Inhaltes sowie wesentlicher Verfahrensverstöße wie folgt vorgebracht wurde:

Der angefochtene Bescheid verstoße insofern gegen das gesetzliche Bestimmtheitserfordernis des Spruches, als dem Bf. darin weder eine konkrete Tathandlung noch eine konkrete Tatzeit angelastet werde und der im Spruch angeführte Verkürzungsbetrag nicht bzw. lediglich in einer nicht einmal einen integrierten Bescheidbestandteil bildenden Beilage aufgegliedert sei. Überdies sei mit § 33 Abs. 1 lit. a FinStrG als maßgebliche Rechtsgrundlage eine gar nicht existierende Bestimmung angeführt.

Der Bescheid leide ferner insofern auch an Begründungsmängeln, als ein bloßer Verweis auf einen Betriebsprüfungsbericht keine hinreichende Darlegung der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens bzw. keine eigene Sachverhaltsfeststellung (vgl. § 139 FinStrG) darstelle bzw. eine solche ersetzen könne. Weiters könne auch ein Verweis auf die Aktenlage die gebotene notwendige eigene Beweiswürdigung nicht ersetzen bzw. sei mangels eigener Sachverhaltsfeststellungen auch keine Subsumtion möglich. Der Bescheid enthalte auch keine Feststellungen zur objektiven und subjektiven Tatseite und vermöge auch der Verweis auf eine entsprechende Stellungnahme derartiges nicht substituieren bzw. sei mangels

Feststellungen zur Tatzeit auch keine Beurteilung der Verjährungsfrage möglich. Eine Subsumtion sei auch insofern nicht möglich, als der angefochtene Bescheid keinerlei Feststellungen zur spezifischen Schuldform enthalte.

Überdies sei eine dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegende (abgabenbehördliche) Schätzung, abgesehen davon, dass im Finanzstrafverfahren grundsätzlich die Behörde die Beweislast für deren Richtigkeit treffe, sowohl im Hinblick auf die Schätzungsberechtigung als auch auf das Schätzungsergebnis schlüssig und folgerichtig darzustellen bzw. zu begründen und werde der angefochtene Bescheid auch diesen (notwendigen) Erfordernissen nicht gerecht.

Schließlich habe die Finanzstrafbehörde vor der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens zu prüfen, ob entsprechende Anhaltspunkte für die Tat vorliegen, sodass diese dem Beschuldigten nachgewiesen werden kann, ob die Tat überhaupt ein Finanzvergehen bildet, der Beschuldigte die ihm zur Last gelegte Tat begangen hat oder Umstände vorliegen, die die Tat rechtfertigen, die Schuld oder die Strafbarkeit ausschließen oder aufheben (vgl. § 82 FinStrG). Derartiges sei hier wohl unterblieben, da im April 2005 hinsichtlich eines vollstreckbaren Rückstandes eine vergleichsweise Bereinigung (Abschlags- bzw. Ratenzahlung) stattgefunden habe bzw. behördliche Forderungspfändungen eingestellt und eine Entlassung (des Bf.) aus der Haftungsinanspruchnahme in Aussicht gestellt worden sei, sodass diesbezüglich ein "Schuldaufhebungsgrund" vorliege.

Es werde daher beantragt, den Bescheid der Erstinstanz für nichtig zu erklären und ersatzlos aufzuheben bzw. in eventu den angefochtenen Bescheid aufzuheben, ein ergänzendes Ermittlungsverfahren durchzuführen und in weiterer Folge das gegen den Bf. eingeleitete Finanzstrafverfahren einzustellen.

Am 8. November 2007 erließ die Finanzstrafbehörde erster Instanz zur angeführten StrNr. bzw. zum Bescheid vom 2. Oktober 2007 den auf die Bestimmung des § 170 Abs. 1 FinStrG gestützten Berichtigungsbescheid, mit dem – unter unveränderter Beibehaltung des übrigen Bescheidspruches – als zutreffende Rechtsgrundlage für das dem Bf. im Einleitungsbescheid zur Last gelegte Finanzvergehen die Bestimmung des § 33 Abs. 1 FinStrG angeführt wurde (Begründung: Berichtigung eines Schreibfehlers).

Dagegen erhob der Bf. durch seine ausgewiesenen Vertreter ebenfalls das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte, den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes bzw. wesentlicher Verfahrensverstöße für nichtig zu erklären bzw. ersatzlos aufzuheben.

Zum Einen lasse die (mangelhafte) Begründung nämlich nicht erkennen, ob bzw. inwieweit die erkennende Behörde überhaupt zur Berichtigung des Einleitungsbescheides berechtigt gewesen sei und zum Anderen liege hier jedenfalls kein, einer Berichtigung nach §§ 293 Bundesabgabenordnung (BAO) iVm. 170 FinStrG zugänglicher Fehler, sondern vielmehr eine der Behörde im Zuge ihrer Willensbildung unterlaufene Unrichtigkeit vor.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr zukommenden Verständigungen bzw. Mitteilungen darauf 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 Umstände vorliegen, welche die Tat rechtfertigen, die Schuld oder die Strafbarkeit des Täters ausschließen oder aufheben, letzteres zB in Form einer strafbefreienden Selbstanzeige iSd. § 29 FinStrG,
- d) Umstände vorliegen, welche die Verfolgung des Täters hindern, oder
- e) 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.

Gemäß § 83 Abs. 2 FinStrG ist der Verdächtige unter Bekanntgabe der zur Last gelegten Tat sowie der in Betracht kommenden Strafbestimmung unverzüglich zu verständigen, wobei bei vorsätzlichen Finanzvergehen, ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten, die Verständigung in Form eines Bescheides zu ergehen hat.

Ob im konkreten Einzelfall die Verdachtsgründe für die (bescheidmäßige) Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ausreichen, ist aus der Summe der sich an Hand der bisherigen Ermittlungsergebnisse ergebenden Anhaltspunkte zu beurteilen. Es genügt jedoch, wenn gegen den Beschuldigten ein entsprechender Tatverdacht besteht. Das heißt, es müssen hinreichend stichhaltige Gründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass der Verdächtige als Täter eines konkreten Finanzvergehens in Frage kommt, und es im Sinne eines höheren Wahrscheinlichkeitsgrades nicht sicher ist, dass einer der im Abs. 3 lit. a bis e taxativ angeführten Gründe für die Abstandnahme von der Einleitung des Strafverfahrens vorliegt (vgl. zB VwGH vom 31. März 2004, 2003/13/0152).

Verdacht ist dabei die Kenntnis von Tatsachen, aus denen nach der allgemeinen 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(n), das Vorliegen eines Finanzvergehens konkret, dh. in einer jeden Zweifel nach § 98 Abs. 3 FinStrG ausschließenden Art, nachzuweisen oder auch nur die Ergebnisse des durch die Einleitung ja erst in Gang gesetzten förmlichen Strafverfahrens bzw. die im Zuge dieses Verfahrens zu treffende Beweiswürdigung vorwegzunehmen, weil die für die Subsumtion unter den betreffenden finanzstrafrechtlichen Tatbestand letztlich entscheidenden Fragen erst im anschließenden, ua. vom Grundsatz des "in dubio pro reo" getragenen Untersuchungsverfahren einer (endgültigen) Klärung zuzuführen sind bzw. sein werden (vgl. zB VwGH vom 28. Juni 2007, 2007/16/0074).

Den Gegenstand des Einleitungsbescheides bildet dabei nicht die Tat, sondern vielmehr die Feststellung solcher Lebenssachverhalte, die den Verdacht begründen, der Verdächtige könnte ein derartiges Finanzvergehen begangen haben. Der Bescheid hat daher das dem Beschuldigten zur Last gelegte, als Finanzvergehen zu qualifizierende Verhalten nur in seinen groben Umrissen zu beschreiben; die einzelnen Fakten müssen nicht "bestimmt", dh. schon in den für eine (spätere) Subsumtion relevanten Einzelheiten beschrieben werden (vgl. VwGH vom 21. März 2002, 2002/16/0060).

Der sich aus den bisherigen Erhebungsergebnissen erschließende Verdacht muss sich dabei aber sowohl auf die objektive als auch auf die subjektive Seite des angezogenen Tatbestandes erstrecken (vgl. zB VwGH vom 28. September 2004, 2004/14/0014).

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung ua. schuldig, wer vorsätzlich (§ 8 Abs. 1 FinStrG) unter Verletzung der Verpflichtung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung bereits dann bewirkt (und die Tat iSd. Abs. 1 damit vollendet), wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden bzw. infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist nicht festgesetzt werden konnten.

§ 119 BAO zufolge hat der Abgabepflichtige die für den Bestand und den Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung von abgabenrechtlichen Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen. Nach Abs. 2 leg.cit. dienen der Offenlegung insbesondere Abgabenerklärungen,

Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung von Abgaben, für die Freistellung von diesen oder gegebenenfalls für die Gewährung von Begünstigungen bilden.

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.

Der Täter handelt wissentlich, wenn er den Umstand oder Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern sein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält [§ 5 Abs. 3 Strafgesetzbuch (StGB), vgl. auch § 33 Abs. 2 FinStrG].

Grundsätzlich kann auf das Vorliegen eines entsprechenden letztlich auf innere Willensvorgänge beim objektiv tatbildlich Handelnden zurückzuführenden Tatvorsatzes aus der Gesamtheit des nach außen in Erscheinung getretenen Täterverhaltens geschlossen werden (vgl. zB VwGH vom 29. Juni 2005, 2000/14/0135).

Mangels eigener finanzstrafrechtlicher, allerdings für eine Maßnahme iSd. § 83 Abs. 2 FinStrG auch nicht notwendigerweise erforderlicher Vorerhebungen (vgl. VwGH vom 16. Februar 1994, 93/13/0256, bzw. vom 28. November 2007, 2007/15/0228) ist anhand der auch für das gegenständliche Finanzstrafverfahren zu übernehmenden aktenkundigen Feststellungen zu den StNrn. 12 (Firma T GesmbH) und 34 (Bf.) sowie ABNr. 56 für die nach § 161 Abs. 1 FinStrG zu treffende Beschwerdeentscheidung von nachstehendem Sachverhalt auszugehen:

Der in den streitgegenständlichen Jahren über Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv. 20.067,00 S (Einkommensteuerbescheid vom 26. November 2002) bzw. 4.180,00 € (Einkommensteuerbescheid vom 4. September 2003) verfügende Bf. war vom 28. Oktober 1999 bis zum 2. Dezember 2005 Geschäftsführer und Mehrheitsgesellschafter (80 %) der im Amtsbereich des Finanzamtes Grieskirchen Wels gelegenen und mittlerweile mit Generalversammlungsbeschluss aufgelösten Firma T GesmbH, nunmehr mit dem Zusatz i. L. (FN 78 des Landesgerichtes Wels).

Am 26. November 2002 bzw. am 2. September 2003 (Bescheiddatum = Buchungsdatum) ergingen zur StNr. der genannten GesmbH auf Grundlage der zuvor eingereichten Abgabenerklärungen die Körperschaftsteuerbescheide für 2001 (Festsetzungsbetrag: 2.317,17 €) und 2002 (1.750,00 €).

Vom 20. September 2004 (Prüfungsbeginn) bis 15. Februar 2005 (Schlussbesprechung) fand unter der ABNr. 56 zur StNr. 12 eine abgabenbehördliche Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO ua. betreffend die Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2001-2003 statt.

Dabei wurde festgestellt, dass es sich bei den im betrieblichen Rechenwerk mit 1.119.999,84 S (2001) bzw. 168.823,00 € (2002) enthaltenen, laut Unterlagen an die britische (Briefkasten-)Firma ST Ltd., London, bzw. an deren Bankverbindung in der Schweiz erfolgten Zahlungen (Fortbildungsaufwand und Fremdleistungen) insofern um fingierte Betriebsausgaben gehandelt habe, als die ausgewiesenen Beträge zwar in Schweiz überwiesen und dort vom Verantwortlichen (Geschäftsführer) der Firma ST Ltd. behoben, in weiterer Folge jedoch, nach Abzug einer, vom namentlich bekannten Geschäftsführer der Empfängerfirma beanspruchten "Provision" iHv. 25 %, wiederum dem Bf. übergeben, von diesem nach Österreich verbracht um dort, aus Konkurrenzgründen nicht näher genannte mit der Durchführung von Schulungs- und Fortbildungsmaßnahmen bzw. Fremdleistungen bei der Firma T GesmbH betraute Dritte ausbezahlt zu werden. Die Namen der tatsächlichen Empfänger der genannten Beträge wurden dabei vom Abgabepflichtigen bzw. dessen Vertreter nicht bekannt gegeben, da diese auf eigenen Wunsch nicht genannt werden wollten bzw. auch keine entsprechenden Belege über die tatsächlichen Leistungserbringungen auszustellen bereit gewesen seien. Weiters wurde festgestellt, dass es sich bei einer im Rechenwerk für 2002 enthaltenen Hotelrechnung (Bruttobetrag: 4.590,68 €, für angebliche Übernachtungen von Trainern) um eine fingierte Rechnung gehandelt habe (vgl. Bericht, Tz. 1, bzw. SB-Niederschrift, Bl. 1 ff des Strafaktes).

Die Abgabenbehörde erkannte die geltend gemachten Aufwendungen für Fortbildungskosten bzw. Fremdleistungen mangels Empfängerbenennung nicht an (vgl. § 162 BAO) und ging, mangels Nachweis eines entsprechenden Zahlungsflusses an die mit Fortbildungs- bzw. Fremdmaßnahmen tatsächlich betraute Dritte gemäß § 184 BAO bezüglich 280.000,00 S (2001: 25 % des Gesamtbetrages von 1.119.999,84 S, gerundet) bzw. 42.000,00 € (2002: 25 % von 168.823,00 €, gerundet) von Zahlungsrückflüssen bzw. einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) an den Bf. aus. Seitens des geprüften Unternehmens wurde aus Anlass der Schlussbesprechung zu dieser Vorgangsweise ein ausdrücklicher Rechtsmittelverzicht erklärt (vgl. Tz. 2 des oben genannten Berichtes).

Auf Grundlage dieser Feststellungen ergingen in den gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Abgabenverfahren zur StNr. 12 am 18. Februar 2005 neue Sachbescheide betreffend die Körperschaftsteuer 2001 und 2002 bzw. am 17. Februar 2005 (Haftungs- und Abgaben-)Bescheide betreffend die (für die vGA) zu entrichtende bzw. festzusetzende Kapitalertragsteuer (iHv. 25 % der oa. Beträge).

Wenn nun die Finanzstrafbehörde erster Instanz anhand der oben dargestellten Ergebnisse des Abgabenverfahrens zur StNr. 12 (vgl. VwGH vom 28. November 2007, 2007/15/0228) von einem gegen den Bf. als abgabenrechtlich Verantwortlichen der GesmbH bestehenden Tatverdacht iSd. § 33 Abs. 1 FinStrG im Hinblick auf die genannten Abgaben ausgegangen ist,

so kann ihr auch im Lichte der Beschwerdeausführungen bzw. der zudem abgegebenen schriftlichen Rechtfertigung vom 19. November 2007 nicht wirksam entgegengetreten werden. Wenngleich ein im Abgabenverfahren, möglicherweise auch nur aus Beweisnotstand abgegebener Rechtsmittelverzicht naturgemäß nicht mit einem Schuldeingeständnis im Strafverfahren gleichzusetzen ist, so kann nämlich dennoch bei einer gebotenen Beurteilung iSd. § 82 Abs. 1 FinStrG aus dem bisherigen Verhalten des Bf. im Abgabenverfahren mit der im derzeitigen Verfahrensstadium erforderlichen Wahrscheinlichkeit auf den Verdacht eines diesbezüglichen Finanzvergehens geschlossen werden. Abgesehen davon, dass nämlich weder der von der Abgabenbehörde in der obenstehenden Höhe angenommene, auf entsprechende Kapitalrückflüsse an den Bf. fußende Festsetzung bzw. Geltendmachung der Kapitalertragsteuer 2001 und 2002 noch der Feststellung bzw. Nichtanerkennung der offenbar fingierten Hotelrechnung als Betriebsausgabe (2002) entgegengetreten wurde, bieten nämlich insbesondere die bisher bekannt gewordene Art der vom Beschuldigten gewählten Vorgangsweisen und auch das gesamte Verhalten im Verlauf des genannten Prüfverfahrens für einen Verdacht ausreichende Anhaltspunkte dafür, dass nicht nur die tatsächlichen Zahlungsempfänger verschwiegen, sondern darüber hinaus unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nicht nur Betriebsausgaben der GesmbH vorgetäuscht, sondern auch entsprechende Kapitalabflüsse aus der GesmbH zu Gunsten des Bf. ertragsmindernd verschleiert werden sollten. So widerspricht zum Einen die Einschaltung einer immerhin ein Viertel der gesamten Transaktionssumme als "Provision" lukrierenden Briefkastenfirma und zum Anderen auch die Art der Abwicklung des Kapitaltransfers (Überweisung in die Schweiz und Selbst- bzw. Barabholung durch den Geschäftsführer und Verbringung ins Inland zur Auszahlung an nicht näher genannte Dritte für bisher nicht näher bezeichnete Ausbildungs- bzw. Fremdleistungen) zur bloßen Verschweigung der Zahlungsempfänger nicht nur den allgemein üblichen Geschäftsgepflogenheiten bzw. einer per se wirtschaftlich logisch erscheinenden Vorgangsweise und lässt ein schon per se, neben der möglicherweise gleichzeitig auch angestrebten bloßen Nichtbekanntgabe von Fremdleistern, einen weiteren zusätzlichen Zweck, nämlich die steuermindernde Verschleierung von Gewinnen bzw. Kapitalabflüssen aus der Gesellschaft, als nahe liegend erscheinen.

Dazu kommt, dass laut den vorliegenden Unterlagen zu ABNr. 56 (Arbeitsbogen, SB-Niederschrift) anfangs die geprüfte GesmbH (bzw. deren Geschäftsführer) offenbar nicht bereit war, den tatsächlichen Hintergrund bzw. Sachverhalt im Zusammenhang mit den angesprochenen Zahlungen gegenüber der Abgabenbehörde von sich aus vollständig aufzuklären bzw. offenzulegen. So wurden im Gegenteil noch im Oktober bzw. November 2004, ua. auch vom Bf. selbst, noch (offenbar fingierte) Unterlagen zur

Glaubhaftmachung einer tatsächlichen Leistungserbringung durch die genannte Briefkastenfirma (Bekanntgabe von Schulungsdaten, Vorlage von Zertifikaten, Namensangaben von Trainern etc.) vorgelegt bzw. auch nicht zutreffende Angaben zu einer ebenfalls verbuchten Hotelrechnung des Geschäftsführers der Firma ST Ltd. (= fingierte Hotelrechnung) gemacht. Erst im weiteren Prüfungsverlauf (Vorbringen aus Anlass einer Besprechung bei der Abgabenbehörde am 24. Jänner 2005, s. Aktenvermerk vom 11. Februar 2005 im Arbeitsbogen, bzw. Schreiben vom 26. Jänner 2005, Strafakt Bl. 13 f), als sich die GesmbH bzw. der Bf. zunehmend mit den seine bisherige Verantwortung weitgehend widerlegenden behördlichen Erhebungsergebnissen konfrontiert sah, wurde der tatsächliche Sachverhalt entsprechend dargelegt bzw. zugestanden, dass es sich bei den geltend gemachten Aufwendungen um letztlich fingierte Zahlungen bzw. Betriebsausgaben gehandelt habe.

Wenn dann noch im Strafverfahren (vgl. schriftliche Rechtfertigung des Bf. vom 19. November 2007) ein Verkürzungsbereich für den genannten Zeitraum von 10 % zugestanden wird (gemeint ist offenbar eine ertragswirksame Reduzierung der genannten Betriebsausgaben auf 90 % bzw. eine vGA iHv. jeweils 10 % der angeblichen Zahlungen), so ergibt sich aus all dem sehr wohl ein gegen den Bf. als abgabenrechtlich Verantwortlichen gerichteter Verdacht von Finanzvergehen iSd. § 33 Abs. 1 FinStrG im Hinblick auf die Körperschaft- bzw. Kapitalertragsteuer 2001 und 2002, wobei sich der dem Bf. als langjährigem Unternehmer mit entsprechendem steuerlichen Basiswissen anzulastende Vorsatz in Form der Wissentlichkeit hier schon aus der dargestellten Vorgangsweise bei der Ausführung der Tat selbst erschließt.

Zu der mangels der Vorlage von geeigneten Unterlagen über die tatsächliche Verwendung der in die Schweiz erfolgten Zahlungen notwendig gewordenen und bis auf weiteres auch für das Finanzstrafverfahren heranzuziehenden Schätzung der Kapitalrückflüsse an den Bf. im Abgabenverfahren selbst ist anzumerken, dass sich die dafür maßgebenden Umstände, wenngleich knapp formuliert, aus dem Bericht vom 15. Februar 2005 bzw. der über die SB abgefassten Niederschrift ergeben, wobei die (hier erforderliche vorläufige) Plausibilität der geschätzten Beträge auch noch durch die oben dargestellten Einkommensverhältnisse des Bf. im Prüfungszeitraum untermauert wird.

Grundsätzlich wird zur vorliegenden Schätzung darauf hingewiesen, dass sie im Zusammenhang mit den übrigen Erhebungsergebnissen zwar ausreicht, die Annahme eines entsprechend konkretisierten Tatverdachtes gegen den Bf. zu stützen, aber jedenfalls (noch) nicht den im weiteren Strafverfahren anzuwendenden Beweislastregeln entspricht (vgl. zB VwGH vom 7. Juli 2004, 2003/13/0171). So erscheinen insbesondere ergänzende

Beweisaufnahmen, so beispielsweise zur Ermittlung des genauen Umfangs und Inhaltes der tatsächlich durchgeführten und entsprechend honorierten Fremdleistungen, zweckmäßig bzw. für den Fall eines aufrechtzuerhaltenden allfälligen Schuldvorwurfes gegen den Bf. unerlässlich.

Was die unter dem Titel eines "Schuldaufhebungsgrundes" (vgl. § 82 Abs. 3 lit. c FinStrG) geltend gemachten zwischenzeitigen Vereinbarungen bzw. Zahlungsvorgänge im Abgabenverfahren angeht, so hindern diese, mangels gesetzlicher Grundlage nicht die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens, sondern sind allenfalls, im Falle eines Schuldspruches des Bf. auf der Ebene der Strafzumessungsgründe (§ 23 Abs. 1 FinStrG iVm. § 34 Abs. 1 Z 14 StGB) berücksichtigbar.

Ob der ohne weitere Erhebungen (diesbezüglich wird auf das durch den Einleitungsbescheid in Gang gesetzte Untersuchungsverfahren verwiesen) spruchgemäß zu bestätigende Verdacht letztlich zu der gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG erforderlichen Überzeugung, der Beschuldigte habe die ihm zur Last gelegten Finanzvergehen tatsächlich in dem bisher ermittelten Ausmaß begangen, führen wird, bleibt dem nunmehr von der Erstinstanz unter Beachtung der Grundsätze des FinStrG durchzuführenden Untersuchungsverfahren vorbehalten, in dessen Verlauf insbesondere dem Beschuldigten noch hinreichend die Möglichkeit zur Geltendmachung seiner Rechte und Interessen einzuräumen sein wird.

Gemäß § 170 Abs. 1 FinStrG kann die Behörde, welche die Entscheidung erlassen hat, bis zum Eintritt der Verjährung der Strafbarkeit in der Entscheidung unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche Unrichtigkeiten berichtigen (vgl. auch § 293 Abs. 1 BAO).

Die angeführte Bestimmung schafft, ähnlich wie jene des § 293 Abs. 1 BAO, die Möglichkeit ua. Schreibfehler, d. s. beispielsweise Abschreib-, Rechtschreib- oder auch Verschreibfehler, die zu einem (erkennbaren) Auseinanderklaffen zwischen dem angestrebten Bescheidwillen und der formellen Bescheiderklärung führten, von Amts wegen zu berichtigen.

Unter dem Begriff Schreibfehler iSd. § 170 Abs. 1 FinStrG sind dabei unbewusste mechanische Fehler, Flüchtigkeitsfehler oder ein "Übersehen" von Unbestrittenem, nicht aber bewusste, dh. letztlich in mangelbehafteter Gedankenarbeit entstandene, im Zuge der Willensbildung der Behörde unterlaufene Fehler, so zB unrichtige rechtliche Beurteilungen oder Fehler in der Beweiswürdigung, zu verstehen (vgl. Ritz, BAO³, § 293 Tz. 1 ff, bzw. auch Stoll, BAO 2814 ff).

So stellt sich die fehlerhafte Bezeichnung eines Bescheidadressaten als ein bloßes (unbewusstes) Vergreifen im Ausdruck und damit als eine einer Maßnahme gemäß § 293 Abs. 1 BAO bzw. § 170 Abs. 1 FinStrG zugängliche Unrichtigkeit dar, wenn sich derartiges

schon aus der anzuwendenden Rechtslage oder aus der Bescheidbegründung ergibt (vgl. VwGH vom 29. September 2006, 2002/17/0027).

Im vorliegenden Fall wurde im (berichtigten) Erstbescheid vom 2. Oktober 2007 mit § 33 Abs. 1 lit. a FinStrG eine tatsächlich nicht existierende Rechtsgrundlage für das angelastete Finanzvergehen angeführt. Damit ergibt sich aber schon aus der zur Anwendung gelangenden Rechtslage die, nicht auf Fehler in der behördlichen Willensbildung, sondern letztlich auf einen bloßen Flüchtigkeitsfehler zurückzuführende und demgemäß auch einer Berichtigung iSd. § 170 Abs. 1 FinStrG zugängliche Unrichtigkeit des berichtigten Bescheides.

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

Linz, am 26. März 2009