



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Finanzstrafsenat Wien 2

GZ. FSRV/0098-W/09

Beschwerdeentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates Wien 2, HR Mag. Gerhard Groschedl, in der Finanzstrafsache gegen M.E., Wien, Geburtsdatum, vertreten durch AUSTRIA TREUHAND Steuerberatungs Aktiengesellschaft, 1060 Wien, Mariahilferstraße 99/4, wegen des Finanzvergehens der teilweise vollendeten, teilweise versuchten Abgabenhinterziehung gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 22. Juni 2009 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG des Finanzamtes Baden Mödling als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 25. Mai 2009, StrNr. 001,

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen den Bescheid über die Einleitung des Finanzstrafverfahrens des Finanzamtes Baden Mödling als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 25. Mai 2009 zur Strafnummer 001 wird stattgegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

II. Die Beschwerde gegen die Einleitungsverfügung des Finanzamtes Baden Mödling als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 25. Mai 2009 zur Strafnummer 001 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

I. Mit Bescheid vom 25. Mai 2009 hat das Finanzamt Baden Mödling als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen M.E. zur Strafnummer 001 ein Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass er vorsätzlich im Bereich des Finanzamtes Baden Mödling unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht

1.) durch Abgabe unrichtiger Umsatz- und Einkommensteuererklärungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum 1-12/1998 von € 523,24 sowie Einkommensteuer für das Jahr 1998 in Höhe von € 763,01 und für das Jahr 1999 in Höhe von € 917,86 bewirkt und hiemit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen habe.

2.) durch Abgabe unrichtiger Umsatz- und Einkommensteuererklärungen versucht habe, eine Verkürzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum 1-12/2001 von € 872,07, Umsatzsteuer für den Zeitraum 1-12/2002 von € 14.400,00, Umsatzsteuer für den Zeitraum 1-12/2003 von € 15.524,75, Umsatzsteuer für den Zeitraum 1-12/2004 von € 14.400,00, Umsatzsteuer für den Zeitraum 1-12/2005 von € 14.400,00 sowie Einkommensteuer für das Jahr 2002 in Höhe von € 3.411,77, Einkommensteuer für das Jahr 2003 in Höhe von € 2.592,00, Einkommensteuer für das Jahr 2004 in Höhe von € 4.148,77 und Einkommensteuer für das Jahr 2005 in Höhe von € 2.905,04 zu bewirken und hiemit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 iVm § 13 FinStrG begangen habe.

Als Begründung wurde ausgeführt, dass sich der Verdacht auf die Feststellungen der Betriebsprüfung laut Bericht vom 28. Oktober 2008 gründe.

Tz. 4: Werkvertrag mit der Firma S. – hier sei festgestellt worden, dass die Umsatzsteuer aus diesen Honorarnoten gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG in Österreich steuerbar und steuerpflichtig sei (jährlich € 14.400,00). Weiters sei es zu einer Gewinnerhöhung gekommen, da das Betriebsausgabenpauschale aus dieser einheitlichen Tätigkeit nicht zusätzlich berücksichtigt werden habe können (jährlich € 5.184,00).

Tz. 5: A-GmbH – hier seien Ausgangsrechnungen mittels Darlehen der Firma A-GmbH gegenverrechnet worden = Zahlung der Ausgangsrechnungen (USt-Auswirkung). Weiters seien die Zinsen aus dieser Darlehensgewährung nicht als Betriebsausgaben anerkannt worden (ESt-Auswirkung).

Die Tz. 4 und 5 seien als vorsätzliche Abgabenverkürzung eingeleitet worden.

Die Tz. 6 (Ausgangsfakturen), 7 (Bürgschaftsübernahme B.), 8 (Bürgschaftsübernahme C.) und 15 (Zinsaufwendungen im Zusammenhang mit Bürgschaftsverpflichtungen) seien als fahrlässige Abgabenverkürzung eingeleitet worden.

II. Gleichzeitig wurde M.E. von der Einleitung des Finanzstrafverfahrens wegen des Verdachts einer fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG für Umsatzsteuer 1999 und 2000 sowie Einkommensteuer 1998 und 1999 verständigt.

Gegen den Bescheid (und die Einleitungsverfügung) wurde fristgerecht am 22. Juni 2009 Beschwerde eingebracht und die Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt. Da die Beschwerde insgesamt aus etwa 600 beschriebenen Blättern Papier besteht, wobei sich ein Großteil davon auf die anhängige Berufung gegen die Abgabenbescheide der strafrelevanten Jahre (und darüber hinaus auf Vorjahre, die nicht Gegenstand des Verfahrens sind) bezieht, werden die für das Finanzstrafverfahren relevanten Beschwerdepunkte nur so kurz wie möglich dargestellt.

So verweist M.E. darauf, dass ein Betriebsprüfungsbericht vom 28. Oktober 2008 nicht vorliege, es nur einen Betriebsprüfungsbericht vom 7. November 2008 zu Steuernummer des Finanzamtes Baden Mödling gebe.

Auf die abgabenrechtliche Berufung vom 12. Dezember 2008 werde verwiesen, wobei Wahrung des Parteiengehörs, Durchführung einer verfahrensrechtskonformen Schlussbesprechung, Nichtgewährung einer Akteneinsicht, Schätzungsbefugnis, Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens, Zufluss von Betriebseinnahmen, Umsatzsteuerpflicht, Zinsen als Betriebsausgaben, Betriebsausgabenpauschale, ermäßigter Steuersatz für den Veräußerungsgewinn, Geltendmachung von Verlustvorträgen, Bürgschaftszahlungen, Unterhaltsabsetzbetrag, Bindungswirkung von Feststellungsbescheiden sowie Verjährung eingewendet werden.

Zudem werde Verjährung der gegenständlichen Straftatbestände – wenn sie überhaupt begangen wurden, was bestritten werde – eingewendet. Die Verfolgungsverjährung sei ein persönlicher Strafaufhebungsgrund und von Amtswegen wahrzunehmen.

Es bestehe im Rahmen des Finanzstrafverfahrens die Verpflichtung der Abgabenbehörde als Finanzstrafbehörde, eigene Erhebungen durchzuführen und diesbezüglich eine genaue Darstellung der zugrunde gelegten Verdachtsmomente herbeizuführen.

Es werde von M.E. gerügt, dass die Abgabenbehörde sich als Finanzstrafbehörde auf einen nicht bekannten Betriebsprüfungsbericht stütze (zumindest datumsmäßig falschen Betriebsprüfungsbericht) und keine eigenen Erhebungen durchgeführt habe. Sie habe darüber

hinausgehend das derzeit schwebende Rechtsmittelverfahren, welches sie selbst dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt habe, unberücksichtigt gelassen.

Im Spruch des Einleitungsbescheides müsse das dem Beschuldigten zur Last gelegte Verfahren in detaillierten Umrissen beschrieben werden. Es entspreche dem Konkretisierungsgebot eines Einleitungsbescheides, dass dem Beschuldigten detailliert dargestellt werde, welche Abgabenverkürzung dem Ergebnis des Untersuchungsverfahrens vorgehalten werde.

Des Weiteren werde die sachliche und örtliche Zuständigkeit gerügt, weshalb der Antrag gestellt werde, die sachliche und örtliche Zuständigkeit nachzuweisen.

Es werde darauf verwiesen, dass die gegenständliche Einleitung rechtswidrig sei, da sogar die Abgabenbehörde ihrerseits festgestellt habe, dass finanzstrafrechtliche Tatbestände im Sinne der Bestimmung des § 99 FinStrG nicht vorliegen (vergleiche Punkt 1 des Betriebsprüfungsberichtes vom 7. November 2008, VwGH 19.2.1997, 96/13/0094).

Vorfragen wären im Abgabenverfahren zu klären, wobei M.E. Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof gegen die Berufungsentscheidung vom 14. April 2008 betreffend die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1995, 1996 und 1997, welche unter Zahl 2008/13/0110-5 beim VwGH erfasst sei, erhoben habe, die integrierter Bestandteil seiner Ausführungen (auch für die Jahre 1998-2005) im Rahmen dieses Betriebsprüfungsverfahrens sei. Zudem werde gerügt, dass die Voraussetzungen einer Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG nicht vorliegen, auch eine Mehrfachprüfung zumindest bis zur Einschränkung des Prüfungszeitraumes auf die Jahre 1998 bis 2005 (mitgeteilt dem Abgabepflichtigen im April 2008) der Jahre 1995 bis 1997 vorgelegen sei.

Es werde somit beantragt, den gegenständlichen Bescheid aufzuheben, da die Abgabenbehörde bereits im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens festgestellt habe, dass die Voraussetzungen für eine Prüfung nach § 99 FinStrG und damit finanzstrafrechtliche Voraussetzungen nicht vorliegen und damit nach Abschluss der Betriebsprüfung diese festgestellt habe, dass keine darüber hinausgehende finanzstrafrechtliche Würdigung zu treffen sei.

Im Hinblick darauf, dass bei der Schlussbesprechung neben zwei Betriebsprüfern, den Gruppenleitern auch die Vorständin des zuständigen Finanzamtes teilgenommen habe, sei davon auszugehen, dass die damit beauftragten Personen auch im Rahmen ihres hoheitlichen Aufgabengebietes tätig geworden seien und die diesbezüglichen Feststellungen treffen haben können. Es liegen keine finanzstrafrechtlichen Voraussetzungen vor.

Als wesentlicher Beschwerdegrund werde somit die Verjährung angeführt, da sich der Beschwerdeführer in seinem Recht verletzt fühle, dass eine Abgabenfestsetzung an Einkommensteuer für die Jahre 1998, 1999 und 2000 erfolgt sei, obwohl gemäß § 207 Abs. 2 und 4 BAO die allgemeine Verjährungsfrist für alle übrigen Abgaben und Rückforderungsansprüche (somit auch hinsichtlich der Einkommensteuer 1998, 1999 und 2000) und die gemäß § 209 Abs. 3 BAO geltende absolute Verjährungsfrist von 10 Jahren bereits verfristet und eingetreten sei und damit die Abgabenfestsetzung nach Verjährung des Abgabenanspruches nicht mehr möglich sei.

Es werde somit gerügt, dass die Zustellung der Steuerbescheide ab Eingang des Schreibens an das Finanzamt Mödling, somit seit September 1996 ausschließlich an die "OHG, Zweigstelle", erfolgen hätte dürfen.

Die nunmehr angefochtene Entscheidung vom 14.04.2008 (GZ RV/1916-W/02) sei ordnungsgemäß entsprechend der Zustellvollmacht an den Rechtsnachfolger der "OHG", nämlich der AG (vergleiche bezüglich Rechtsnachfolge das offene Firmenbuch) in W., durchgeführt worden.

Mit Prüfungsauftrag vom 27. September 2006 sei mitgeteilt worden, dass es sich um eine Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG handle, weil unrechtmäßig Schuldzinsen als Betriebsausgaben in Ansatz gebracht und die Erträge aus einer Anteilabtretung verschleiert worden seien.

Bereits bei Prüfungsbeginn habe die Betriebsprüferin mitgeteilt, dass es sich bei der Anteilsabtretung um die Abtretung der atypisch stillen Gesellschaftsanteile an der K. T. handle und bei den Schuldzinsen als geltende gemachte nachträgliche Betriebsausgaben. M.E. habe diesem widersprochen, und habe sich auch nachträglich herausgestellt, dass

- a) die Abtretung der Geschäftsanteile an der K. T. GmbH sowie der damit in Verbindung stehenden atypisch stillen Beteiligung an der K. T. GmbH ordnungsgemäß in den Büchern des Abgabepflichtigen aufscheine und
- b) die Auflegung sämtlicher Zinsen als Betriebsausgaben in den Steuererklärungen erfolgt sei und diese nunmehr Gegenstand dieser Berufungsschrift (vergleiche Geltendmachung von Schuldzinsen als Betriebsausgaben) seien.

Die Anerkennung von Schuldzinsen im Rahmen der Betriebsausgaben sei bereits aus dem Berufungsverfahren der Jahre 1991 bis 1993 samt dem damit in Verbindung stehenden Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof amtsbekannt.

Der Zufluss der unter Tz. 4 des Betriebsprüfungsberichtes (Seite 5) angegebenen Werkvertragsentgelte werde bestritten.

Diese Darlehensrückzahlungen aus gewährten Darlehen des M.E. an der S. seien nicht steuerpflichtig und die Voraussetzungen dieser Rückzahlungen als "Umsätze" im Sinne der Bestimmungen des § 1 Abs. 1 Ziffer 1 UStG 1994 in Form von steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätzen sei nicht gegeben.

Die Betriebsausgabenpauschale aus der Tätigkeit im Rahmen des Werkvertrages sei nicht neben den gesondert geltend gemachten Betriebsausgaben im Rahmen der Tätigkeit des Einzelunternehmers in Form eines beeideten Wirtschaftsprüfers und Steuerberaters durchzuführen. Es handle sich hier um eine rechtliche Würdigung, die überhaupt keiner finanzstrafrechtlichen Beurteilung unterliege.

Wörtlich wurde zu den TZ 4 und 5 in der Beschwerde wie folgt ausgeführt:

„7. TZ 4 des Betriebsprüfungsberichtes vom 07.11.2008:

7.1. Werkvertrag mit der S. - Feststellungen der Betriebsprüfung im Betriebsprüfungsbericht:

Der Verdacht des Finanzvergehens im Sinne der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 beruhe auf TZ 4 und TZ 5 des Betriebsprüfungsberichtes vom „28.10.2008“.

Hinsichtlich TZ 4 (Werkvertrag) mit der Firma S. wurde erläutert, dass die Umsatzsteuer aus diesen Honorarnoten gemäß § 1 Abs. 1 UStG in Österreich steuerbar seien und auch steuerpflichtig wären (jährlich EUR 14.400,00). Weiters kam es zu einer Gewinnerhöhung, da das Betriebsausgabenpauschale aus dieser einheitlichen Tätigkeit nicht zusätzlich berücksichtigt werden konnte (jährlich EUR 5.184,00).

Daraus ist zu schließen, dass die Abgabenbehörde die vorsätzliche Abgabenhinterziehung darin sieht, dass die Umsatzsteuer aus diesen Honorarnoten durch den Abgabenschuldigen nicht abgeführt wurde und darüber hinausgehend ein Betriebsausgabenpauschale beantragt wurde.

7.1.1. Zufluss der Einkünfte bei M.E.:

Die Abgabenbehörde unterstellt nunmehr, dass die Einkünfte aus dem Werkvertrag der S. mit einem Betrag von ATS 72.000,00 jährlich zugeflossen seien.

7.1.2. Beteiligung an der S.:

Die Abgabenbehörde unterstellt weiters, dass die S. im Eigentum des M.E. stand. Dies ist aber unrichtig. Dies wurde auch immer bestritten. Zum Nachweis der Richtigkeit der Angaben, dass die S. bereits seit dem Jahre 1996 nicht im Eigentum des M.E. stand, wird das Protokoll zur außerordentlichen Hauptversammlung der S. zum 21. August 1996 des Notars mit dem Amtssitz in Wien als Grund vorgelegt. Als Beilage zum Protokoll zur außerordentlichen Hauptversammlung der S. ist auch eine Hinterlegungsbestätigung der Aktien enthalten. Aus dieser Hinterlegungsbestätigung der Aktien der S. ist ersichtlich, dass sämtliche Bankaktien im Jahre 1996 im Eigentum der J. standen.

Beilage 15: Hinterlegungsbestätigung vom 21. August 1996

Auch danach hat M.E. niemals mehr Aktien an der S. besessen.

7.1.3. Widerspruch zum Zufluss:

Es wird hiermit widersprochen, dass dem Abgabepflichtigen die von der Abgabenbehörde unter TZ. 4 des Betriebsprüfungsberichtes (Seite 5) angegebenen Werkvertragsentgelte in den Jahren - 2002 EUR 86.400,00 - 2003 EUR 86.400,00 - 2004 EUR 86.400,00 - 2005 EUR 86.400,00 zugeflossen sind.

Tatsächlich hat der Abgabepflichtige ausschließlich Beträge aus der Rückzahlung seines der S. gewährten Darlehens bezogen. Diese Rückzahlungen aus gewährten Darlehen von M.E. an der S. sind nicht steuerpflichtig. Auf die diesbezüglichen Einwendungen ist die Abgabenbehörde nicht eingegangen. Die Abgabenbehörde musste das bereits vorgefertigte Schlussbesprechungsprotokoll bereits einhalten.

7.1.4. Widerspruch zur Umsatzsteuerpflicht

Desweiteren wird widersprochen, dass die Voraussetzungen dieser Rückzahlungen als "Umsätze" im Sinne der Bestimmungen des § 1 Abs. 1 Ziffer 1 UStG 1994 in Form von steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätzen gegeben ist. Die Umsatzsteuer in Höhe von EUR 14.400,00 je Jahr ist deshalb rechtswidrig. Es wird somit der Antrag gestellt, die gegenständliche Umsatzsteuer aus der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage der Jahre 2002 bis 2005 mit jeweils EUR 14.400,00 (Bemessungsgrundlage ist EUR 86.400,00) herauszurechnen.

7.1.5. Widerspruch betreffend Feststellungen zum Werkvertrag der S. vom 15.10.2008:

Auf Seite 9 der Stellungnahme zur Betriebsprüfung ist unter anderem (vergleiche GZ 22199/2008/2294) ersichtlich, dass dem Vorhalt der Abgabenbehörde bereits widersprochen wurde. Es wurde auf die Besteuerung des § 4 Abs. 3 BAO hingewiesen. Es wurde sogar eine Belehrung bezüglich Soll- und Ist-Besteuerung durchgeführt. Es wurde eine Rüge zur Feststellung der Bemessungsgrundlage gemacht und es wurde ein Widerspruch zur Umsatzsteuerpflicht gemacht.

Gleichzeitig wurde auf den Schriftsatz vom 13.11.2007 (GZ 22199/2007/0727) hingewiesen, welcher als Beilage zum Schriftsatz vom 15.10.2008 nochmals vorgelegt wurde.

Bereits in der Vorhaltbeantwortung vom 05.05.2008 zur GZ 22199/2008/1481 auf Seite 2 wird dem Zuflussprinzip und der Umsatzsteuerpflicht widersprochen.

In der Vorhaltbeantwortung vom 13.11.2007 zur GZ 22199/2007/0727 wurde unter Punkt II (Vorhalt laut Mail vom 21.06.2007) auch auf die Bezüge der S. eingegangen und hierbei entsprechend beantwortet (vergleiche Seite 2 und 3). Es wurde ausgeführt, dass der Werkvertragsbezug des Jahres 2002 im Jahre 2003 zugeflossen sei und irrtümlicher Weise wieder erklärt, dass der Zufluss des Betrages von EUR 81.216,00 im Jahre 2002 erfolgt sei. Es ist unrichtig, da der Betrag in Form von Darlehensrückzahlungen geflossen ist, welcher nicht mit den Werkvertragsleistungen in Verbindung steht.

Die Ausführung sind insofern nur richtig, als M.E. weder Aktionär der S. (von der Sachbearbeiterin wurde dies mit der Holding verwechselt) noch ein entsprechender Zufluss der Einkünfte erfolgt ist.

7.1.6. Werkvertrag und Anstellungsvertrag:

Unbestritten ist, dass der Abgabepflichtige einen Werkvertrag mit der S. abgeschlossen hat, wobei dieser Werkvertrag vom 30.08.2002 stammt. Dieser Werkvertrag wurde der Betriebsprüferin vor Zeugen am 20.07.2006 übergeben. Weiters unbestritten ist, dass der Abgabepflichtige einen Anstellungsvertrag mit der S. hatte, der vom 10.08.2001 stammt und ebenfalls am 20.07.2006 vor Zeugen nachweislich der Betriebsprüferin übergeben wurde.

Strittig ist nunmehr, ob a) tatsächlich ein Zufluss der Werkvertragsentgelte erfolgt ist und b) diese umsatzsteuerpflichtig sind.

Die Begründung der Abgabenbehörde liegt nun darin, dass ein Werkvertragsentgelt (vergleiche Punkt 4 des Werkvertrages), vorliegend sei, wo festgehalten wird, dass zum Werkvertragsentgelt jeweils die Umsatzsteuer in Höhe von 20 % hinzuzurechnen sei.

Aus den Verrechnungskonten des Abgabepflichtigen bei der S., welche der Betriebsprüferin übergeben wurden, ist ersichtlich, dass wohl der Werkvertrag in der Buchhaltung der S. eingebucht wurde (Buchungssatz: Aufwand Werkvertrag/Verrechnungskonto M.E.), dass aber die Abflüsse vom Verrechnungskonto durch faktische Bankauszahlungen nicht mit "Werkvertrag" gewidmet sind. Diesbezüglich handelt es sich um andere Widmungen, insbesondere um Rückzahlungen für Darlehenskonto von M.E., Sozialversicherungsbeiträgen, laufenden Aufwendungen des Einzelunternehmens M.E., usw. Eine Widmung für die "Werkverträge" erfolgte nicht.

Aufgrund dessen, dass die gegenständliche Verrechnung folgende Stände hatte sind die jährlich durchgeführten Abflüsse ausschließlich dem ursprünglich gewährten Darlehen zuzurechnen und sind entsprechend die Einkünfte um die Beträge -2002 EUR 86.400,00 -2003 EUR 86.400,00 -2004 EUR 86.400,00 -2005 EUR 86.400,00 zu kürzen.

Auch die Anführungen in den Steuererklärungen, welche vom erstellenden Steuersachbearbeiter unrichtig aufgenommen wurden, sind zu berichtigen.

Es sind somit die gegenständlichen Werkvertragsvertragshonorare mangels Zufluss herauszunehmen und diesbezüglich die Steuerbemessungsgrundlagen zu kürzen.

Als Nachweis dient die Darstellung, dass das Verrechnungskonto in der Buchhaltung der S. folgende Stände für M.E. hatte (ohne Berücksichtigung der belasteten Werkverträge):

*31.12.2001 EUR 480.341,90 31.12.2002 EUR 407.960,72 31.12.2003 EUR 341.142,04
31.12.2004 EUR 245.805,26 31.12.2005 EUR 389.441,60*

Die Zuflüsse bei M.E. sind Rückzahlungen von Darlehen der S. und keine Werkvertragsentgelte. Auf den Akt der Betriebsprüferin wird verwiesen, die die Konten von M.E. in ihrem Akt betreffend das Verrechnungskonto bei der S. hat.

Ergänzend sei darauf verwiesen, dass M.E. nicht der Aktionär der Gesellschaft ist, die bisher unterstellte Zuflussfiktion deshalb nicht gegeben ist. Die Abgabenbehörde versteht unter Zuflussfiktion dabei, dass aufgrund einer nicht vorhandenen Gesellschafterstellung des M.E. ein Zufluss immer möglich sei und dies daher im Jahr der jeweiligen Eigenbuchung in die Buchhaltung der S. gegeben sei. Dem wird widersprochen, da M.E. nicht Aktionär der Gesellschaft war (siehe vorige Ausführungen betreffend die Hinterlegung der Aktien im Rahmen der Hauptversammlung).

Bezüglich der Umsatzsteuer wird auch widersprochen, dass eine Umsatzsteuerpflicht der Leistungen gegeben sei. Maßgeblich für die Umsatzsteuer des M.E. ist der Zufluss im Sinne des Umsatzsteuergesetzes (Ist-Besteuerung), wobei nach obigen Ausführungen ein Darlehensrückzahlungszufluss nicht Gegenstand der Umsatzsteuer sein kann.

Ergänzend wird festgehalten, dass folgende Beträge in den einzelnen Jahren an Darlehensrückzahlungen Herrn M.E. geleistet wurden:

2002 EUR 158.781,18 2003 EUR 153.218,68 2004 EUR 181.736,78 2005 EUR 0,00

Des Weiteren wird bemängelt, dass die Umsatzsteuer pro Jahr nicht EUR 14.400,00 ausmacht. Die Abgabenbehörde hätte daher auch bei rechtsrichtiger Vorgangsweise und bei ordnungsgemäßen Zufluss einen Nettobetrag von EUR 72.000,00 ansetzen müssen und daraus die Umsatzsteuer von EUR 14.400,00 und nicht den Bruttobetrag dem Einkommenszufluss unterstellen. Dies insofern, als der Abgabepflichtige entsprechend die Umsatzsteuer im Rahmen der Nettomethode hätte berechnen müssen und somit nur ein

Nettoansatz bei den Erträgen gegeben wäre. Aufgrund dessen aber weder ein Zufluss des Nettobetrages noch der Umsatzsteuer erfolgt ist, sind die vorgenannten Ausführungen nur theoretischer Art.

7.1.7. Buchhaltung S. - Verrechnungskonto M.E.:

Datum Stand Auszahlungen verbuchter Stand Darlehen Werkvertrag ohne Werkvertrag

31.12.2001 -480.341,90

31.12.2002 -407.960,72 158.781,18 -86.400,00 -321.560,72

31.12.2003 -341.142,04 153.218,68 -86.400,00 -168.342,04

31.12.2004 -245.805,26 181.736,78 -86.400,00 13.394,74

31.12.2005 -389.441,60 -57.236,34 -86.400,00 -43.841,60

7.2. Stellungnahme des Abgabepflichtigen:

Auf Punkt 8 der Berufung vom 12.12.2008 (Beilage 2) mit den Seiten 49 ff wird verwiesen. Zusammengefasst kann folgendes festgehalten werden:

7.2.1. Widerspruch zum Zufluss:

Es wurde bereits in der Berufungsschrift widersprochen, dass dem Abgabepflichtigen die angegebenen Werkvertragsentgelte in den Jahren

-2002, -2003, -2004, -2005,

tatsächlich zugeflossen sind.

Tatsächlich hat der Abgabepflichtige ausschließlich Beträge aus der Rückzahlung seines der S. gewährten Darlehens bezogen. Dies ist auch daraus ersichtlich, dass die Verbuchung auf dem Darlehenskonto erfolgte. Diese Rückzahlungen aus gewährten Darlehen von M.E. an die S. sind nicht steuerpflichtig. Auf die diesbezüglichen Einwendungen ist die Abgabenbehörde nicht eingegangen. Die Finanzstrafbehörde ihrerseits hat überhaupt keine eigenen Feststellungen getroffen und diesbezüglich keine Untersuchungen durchgeführt. Es wird ausdrücklich gerügt.

Auch wurde der Umsatzsteuerpflicht widersprochen, da die Rückzahlungen von Darlehensbeträgen nicht als "Umsätze" im Sinne der Bestimmungen des § 1 Abs. 1 Ziffer 1 UStG in Österreich anzusehen sind. Es handelt sich um keine steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze. Die Vorschreibung der Umsatzsteuer war deshalb rechtswidrig. Es wurde deshalb der Antrag gestellt, die gegenständliche Umsatzsteuer aus den Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen der Jahre 2002 bis 2005 mit jeweils EUR 14.400,00 herauszurechnen.

7.2.2. Widerspruch betreffend die Feststellungen zum Werkvertrag:

In den Schriftsätzen vom 15.10.2008 (GZ 22199/2008/2294), vom 13.11.2007 (GZ 22199/2007/0727), vom 05.05.2008 (GZ 22199/2008/1481), wurde hingewiesen, dass es sich um keine Zuflüsse aus den gestellten Honorarnoten, sondern um Darlehenrückzahlungen handelte. Des Weiteren wurde nachgewiesen, dass M.E. nicht Aktionär der S. war. Dies wurde auch bei der Betriebsprüfung der S. durch die Großbetriebsprüfung Wien festgestellt. Die gegenständlichen Aktien befinden sich im Eigentum des Privatstiftung.

7.2.3. Werkvertrag und Anstellungsvertrag:

Umfangreich wurde der Betriebsprüfung die Trennung zwischen dem Anstellungsvertrag und dem Werkvertrag dargelegt. Der Werkvertrag stammt vom 30.08.2002, der Anstellungsvertrag vom 10.08.2001.

Aus den Verrechnungskonten des Abgabepflichtigen bei der S. ist ersichtlich, dass die Abflüsse am Verrechnungskonto in Form von Rückzahlungen und faktischen Bankauszahlungen nicht mit "Werkvertrag" gewidmet wurden sondern mit "Darlehensauszahlung." Somit wurde durch die jeweiligen Abflüsse und Darlehensrückzahlungen das Darlehen des M.E. in den jeweiligen Jahren 2002 bis 2005 um entsprechende Beträge gekürzt.

Ergänzend sei festgehalten, dass das Verrechnungskonto des M.E. ohne Berücksichtigung der belasteten Werkverträge folgende offene Darlehensstände hatte:

*31.12.2001 -EUR 480.341,90 31.12.2002 -EUR 407.960,72 31.12.2003 -EUR 341.142,04
31.12.2004 -EUR 245.805,26 31.12.2005 -EUR 389.441,60*

Die Zuflüsse bei M.E. sind Rückzahlungen von Darlehen der S. und keine Werkvertragsentgelte.

7.3. Betriebsausgabenpauschale:

Die Abgabenbehörde teilte nunmehr mit, dass Grund die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens die durchgeführte Gewinnerhöhung wegen Inanspruchnahme eines Betriebsausgabenpauschales sei, welches aus einer einheitlichen Tätigkeit hätte nicht berücksichtigt werden können.

Als einheitliche Tätigkeit wird - ohne nähere Beschreibung - die Tätigkeit aus dem Werkvertrag mit der Tätigkeit als Einzelunternehmer in Form eines beeideten Wirtschaftsprüfers und Steuerberaters angesehen. Das Betriebsausgabenpauschale aus der Tätigkeit im Rahmen des Werkvertrages sei nicht neben den gesondert geltend gemachten Betriebsausgaben im Rahmen der Tätigkeit des Einzelunternehmers in Form eines beeideten Wirtschaftsprüfers und Steuerberaters durchzuführen.

Vorweg ist festzustellen, dass es sich hier um eine rechtliche Würdigung handelt, die überhaupt keiner finanzstrafrechtlichen Beurteilung unterliegt. Dies wird ausdrücklich gerügt.

Auf die Ausführungen, wonach die Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in Form eines Einzelunternehmens vollkommen unabhängig und getrennt vom Werkvertrag mit der S. ausgeübt wird und auf die dabei gemachten umfangreichen Ausführungen in den Stellungnahmen in der mehr als zweijährigen Betriebsprüfung wird verwiesen. Diese liegen im Betriebsprüfungsakt auf.

8. TZ 5 Ausgangsrechnungen an die A-GmbH:

8.1. Feststellung der Abgabenbehörde:

Die Finanzstrafbehörde stellt nunmehr fest, dass Ausgangsrechnungen mittels eines Darlehens der Firma A-GmbH gegenverrechnet worden seien und damit die Zahlung der Ausgangsrechnungen erfolgt sei. Weiters wurden Zinsen aus dieser Darlehensgewährung nicht als Betriebsausgaben anerkannt. Diesbezüglich liege somit darin eine vorsätzliche Abgabenverkürzung vor. Diese sind gerügt und bestritten.

8.2. Rechtfertigung des Abgabepflichtigen:

Grundsätzlich wird der Abschnitt 20 der Berufung vom 12.12.2008 (Beilage 2) zur Rechtfertigung erhoben. In diesem Abschnitt 20 nimmt der Abgabepflichtige umfangreich zu den rechtswidrigen Darstellungen der Betriebsprüfung Stellung.

8.2.1. Steuerliche Erfassung von Abrechnungen im Jahre 2000 bzw. 2002:

Die Ausgangsrechnung vom 31.01.2000 im Betrag von netto EUR 4.360,37 sowie vom 30.03.2003 im Betrag von EUR 5.623,78 sei laut Betriebsprüfungsbericht in den maßgeblichen Jahren mit den Darlehensgewährungen gegenzuverrechnen. Dies wurde bestritten. Dies damit, dass weder eine Kompensations- noch Gegenverrechnungsvereinbarung abgegeben wurde und somit eine Kompensation im Sinne der Bestimmungen des ABGB mangels Fälligkeit, Gleichartigkeit nicht durchgeführt werden kann.

8.2.2. Darlehen der Firma A-GmbH:

Umfangreich wurde die betriebliche Verwendung des gegenständlichen Darlehens über ATS 400.000,00 zu betrieblichen Zwecken sowie bezüglich ATS 579.600,00 dargelegt. Hierzu wird auf die Ausführungen 20.4. der Berufungsschrift vom 12.12.2008 (Beilage 2) verwiesen.

8.2.3. Zinsen als Betriebsausgabe:

Die Zinsen aus betrieblichen Darlehen (siehe vorherige Darstellungen bzw. Verweise) sind als Betriebsausgaben im Sinne der Bestimmung des § 4 Abs. 4 EStG 1988 anzuerkennen.

8.3. A-GmbH:

8.3.1. Steuerliche Erfassung der Abrechnungen 2000 bzw. 2002:

Die Abgabenbehörde hat im Rahmen der Bescheide laut ihren Feststellungen ermittelt, dass Ausgangsrechnungen im Jahre 2000 bzw. 2002 (2003?) mit erhaltenen Darlehen des M.E. der Firma A-GmbH gegenverrechnet wurden. Diese Ausgangsrechnung seien bis dato steuerlich nicht erfasst worden. Deshalb seien diese Einkünfte im Jahr der Gegenverrechnung zu versteuern.

Es handelt sich hierbei um die Ausgangsrechnungen vom 31.01.2000 im Betrag von netto EUR 4.360,37 sowie 30.03.2003 im Betrag von netto EUR 5.623,78, wobei jeweils eine ertragssteuerliche als auch eine umsatzsteuerliche Behandlung zu berücksichtigen sei. Darüber hinausgehend konnte die Ausgangsrechnung 10 vom 18.06.1999 hinsichtlich der Versteuerung des zugeflossenen Teilbetrages in Höhe von ATS 36.000,00 betreffend das Jahr 1998 nicht nachvollzogen werden, weshalb im Jahre 1998 eine Erhöhung des Gewinnes und eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage an Umsatzsteuer bezüglich eines Nettobetrages von EUR 36.000,00 durchgeführt wurde. Dies wird bestritten.

8.3.2. Widerspruch zur steuerlichen Erfassung der Ausgangsrechnungen:

Bereits im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 13.11.2007 (GZ 22199/2007/0727) wurde geantwortet. Dieses Schreiben wird vollständig als Beilage 53 vorgelegt.

Es wurde hierbei festgestellt, dass die Abgabenbehörde behauptet, dass ein von der A-GmbH gewährtes Darlehen mit Leistungen und damit in Verbindung stehenden Abrechnungen des M.E. gegenüber der A-GmbH gegenzuverrechnen seien.

Dies obwohl a) weder eine Kompensations- und Gegenverrechnungsvereinbarung abgegeben wurde, noch b) eine Gegenverrechnungserklärung abgegeben wurde.

Es ist darüber hinausgehend festzuhalten, dass M.E. nicht Gesellschafter dieser Gesellschaft ist. Gesellschafter der A-GmbH ist die Holding Wirtschaftsprüfung GmbH, die wiederum im wirtschaftlichen Eigentum der Privatstiftung steht.

Unbestritten ist, dass eine schriftliche Darlehensvereinbarung mit entsprechenden Zusätzen vorliegt. Mit Zusatzvereinbarung vom 20.12.2001 zwischen dem Darlehensgeber und dem Darlehensnehmer wurde vereinbart, dass das Darlehen von ATS 400.000,00 um ATS 579.600,00 erhöht wird. Somit war der damalige Darlehensstand ATS 979.600,00. Es wird darauf hingewiesen, dass der jetzige Darlehensstand nicht nur die Kapitalzuzahlung, sondern auch die jeweiligen Zinsen zum Inhalt hat.

Wie aus dem Punkt 5 der Darlehensvereinbarung "Rückzahlung durch Leistungserbringung" zu ersehen ist, werden eventuelle Leistungen von Herrn M.E. bei der Darlehensrückzahlung zuerst auf Zinsen und danach auf Kapital verrechnet. Dies hat zur Folge, dass im Jahre 2001 bei einer Leistungserbringung von brutto ATS 72.000,00 eine Rückzahlung zuerst auf die Zinsen (dies ist auch durch die getrennte Buchung des Betrages von ATS 72.000,00) in Höhe von ATS 29.848,85 zu erfolgen hat. Dies hat wiederum zur Folge, dass einer Einnahme von ATS 29.848,85 auch eine Betriebsausgabe in gleicher Höhe gegenüberstehen (Zinsen 2001).

Im Hinblick darauf, dass auch die Zinsen des Jahres 2000 erst im Jahre 2001 verausgabt wurden, womit wiederum auch in diesem Jahr Einnahmen in Form des Zuflusses hinsichtlich der Zinstilgung der Betriebsausgabe mit den Zinsaufwand gegenüberstehen (Zinsen 2000 ATS 22.993,00). Es sind diese wiederum als Einnahme und als Ausgabe zu erfassen. Gleiches gilt für die Vorjahre, wobei der Gesamtbetrag von ATS 72.000,00 somit als Betriebsausgabe im Jahre 2001 ebenfalls anzusetzen ist und sich spiegelbildlich die Betriebseinnahme/Betriebsausgabe gegenüber stehen. Dies wird ausdrücklich gerügt.

Umsatzsteuermäßig ist es aber richtig, dass eine entsprechende Versteuerung durchzuführen ist, da diesbezüglich spiegelbildlich bei den Zinsen der Betriebsausgaben kein Vorsteuerabzug enthalten ist.

Im Jahre 2003 teilen Sie mit, dass ein Betrag von EUR 5.623,78 zuzüglich USt somit brutto EUR 6.778,53 als Betriebseinnahme anzusetzen ist. Auch hier halten wir entgegen, dass dieser Einnahme ausschließlich Zinsen gegenüberstehen. Unter anderem ist der Zinsaufwand des Jahres 2003 mit EUR 3.073,03, Zinsaufwand des Jahres 2002 mit EUR 3.137,38 und der restliche Zinsaufwand des Jahres 2001 (rund ATS 27.102,00) anzusetzen.

Die Gewinnerhöhung des Jahres 1998 in der Höhe von ATS 36.000,00 ist nicht anzusetzen, da diese bereits in den Betriebseinnahmen enthalten ist. Gleiches betrifft die Umsatzsteuer.

8.3.3. Darlehen der Firma A-GmbH:

Die Abgabenbehörde teilt nunmehr weiters mit, dass keine betriebliche Verwendung des Gesamtdarlehens von ATS 579.600,00 nachgewiesen wurde. Aus den vorgelegten Unterlagen gehe aber hervor, dass der Teilbetrag in Höhe von ATS 400.000,00 zur Abwicklung der Bürgschaftsverpflichtung der Firma B-GmbH und der Teilbetrag von ATS 579.600,00 zur Abdeckung der Rechnungen "K." verwendet wurde. Im Fall "B." handelt es sich um Bürgschaftsverpflichtungen, deren Übernahme laut Entscheidung des UFS RV/1916-W/02 keine betriebliche Notwendigkeit darstellt. Die Begründung der UFS-Entscheidung gilt auch für die Zinsaufwendungen betreffend K., zumal trotz Vorhalt vom 22.04.2008 seitens des Abgabepflichtigen die betriebliche Veranlassung als nicht erbracht und nachgewiesen gilt.

Die Zinsen aus dieser Darlehensgewährung wurden daher als Betriebsausgaben steuerlich nicht anerkannt. Das wird bekämpft.

8.3.4. Betriebliche Verwendung des gegenständlichen Darlehens:

8.3.4.1. Teilbetrag ATS 400.000,00:

Hinsichtlich dieses Teilbetrages handelt es sich nicht um die Kreditaufnahme zur Durchführung der betrieblich veranlassten Bürgschaftszahlungen der Firma B-GmbH. Hinsichtlich der betrieblichen Veranlassung wird auf die Ausführungen betreffend die Bürgschaftszahlungen der Firma B-GmbH verwiesen.

Hinsichtlich des Bezuges und Verweises, dass im Fall "B." die Entscheidung des UFS zu RV1916-W102 bindend für die Abgabenbehörde sei und damit entsprechend nachgewiesen sei, dass der Betrag von ATS 400.000,00 ebenfalls nicht betrieblich verwendet wird, wird darauf hingewiesen, dass die gegenständliche Berufungsentscheidung betreffend die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1995-1997 beim VwGH bekämpft wird (Zahl

2008113/0110-5) und diesbezüglich auf die Ausführungen dieser Beschwerde verwiesen wird, wobei diese Ausführungen integrierter Bestandteil dieser Berufung sind. Die A-GmbH hat im Jahre 1998 ein Darlehen in Höhe von ATS 400.000,00, welches auf das Konto des M.E. bei der Bank, Kontonummer 1 ausbezahlt wurde. Von diesem Konto wurden die Betriebsausgaben des M.E. unter anderem bestritten. Aus den vorliegenden Bankkonten ist dies ersichtlich. Zum Nachweis wurde bereits im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung (GZ 1481) vom 05.05.2008 eine Kopie des Überweisungseinganges auf dem Bankkonto des M.E. zur Kontonummer 1 vorgelegt. Aus verwaltungsvereinfachenden Gründen wird dieser nicht nochmals vorgelegt.

Es wird somit bestritten, dass die gegenständliche Überweisung von ATS 400.000,00 zu einer Abdeckung der Bürgschaftsverpflichtung der Firma B-GmbH Verwendung fand. Eine direkte Überweisung fand nicht statt. Es ist darauf hinzuweisen, dass "Geld kein Mascherl" hat. Darüber hinausgehend sind die Bürgschaftszahlungen betreffend die Firma B-GmbH als Betriebsausgabe anzuerkennen.

8.3.4.2. Teilbetrag ATS 579.600,00:

Inwiefern der Abgabenbehörde beweisbar ist, dass es sich hinsichtlich dieses Teilbetrages um eine Abdeckung der Rechnungen der K. T. GmbH handle, ist nicht nachvollziehbar. Was bedeutet "Rechnungen K."? Diesbezüglich wurde bereits im Vorhaltsverfahren darauf hingewiesen, dass das nicht nachvollziehbar ist.

Der gegenständliche Darlehensbetrag wurde ausschließlich betrieblich verwendet.

Die weitere Darlehensgewährung erfolgt somit am 09.07.2001, wo ein Betrag von ATS 579.600,00 als Darlehen gewährt wurde. Die Überweisung dieses Darlehensbetrages erfolgte ebenfalls auf das betriebliche Kontokorrentkonto des M.E. bei der Bank-2, Kontonummer 2. Auch hier wird auf Beilage 24 der Vorhaltsbeantwortung vom 05.05.2008 verwiesen, wo der Zahlungsbeleg vom 09.07.2001 vorgelegt wurde.

Die betriebliche Verwendung des gegenständlichen Darlehens ist deshalb dadurch gekennzeichnet, dass entsprechende Betriebsausgaben damit bezahlt wurden. Dies ist der Abgabenbehörde durch Kontobelege (bitte um nochmalige Einschau in die Kontoauszüge) nachvollziehbar.

Die Notwendigkeit des Darlehens ist deshalb gegeben, da eine entsprechende kurzfristige Darlehensgewährung von der A-GmbH möglich war und dies zu gleichen Bedingungen wie bei fremden Darlehensgebern durch eine Bank erfolgte.

Beilage 47: Vorhaltsbeantwortung 05.05.2008 Seite 2 ff

8.3.5. Rüge der Nichtabzugsfähigkeit- und Darlehensaufwandes:

Bereits in der Vorhaltsbeantwortung vom 15.10.2008 wurde gerügt, dass die Nichtabzugsfähigkeit des Zins- und Darlehensaufwandes nicht vorhanden sei, da eine Nachvollziehung der Zinsaufwendungen, wie sie die Abgabenbehörde nunmehr den angeblichen Zinsen des Darlehens der A-GmbH zuordnet, nicht möglich ist.

Auch die Ausführungen auf Seite 12 der Vorhaltsbeantwortung vom 15.10.2008 wurden gerügt, da eine Nachvollziehung der einzelnen Beträge nicht möglich sei. Darüber hinausgehend wurde ersucht, die Schlussfolgerungen rechtlich nachvollziehbar zu machen. Es ist Aufgabe der Abgabenbehörde, die Besteuerungsunterlagen im Rahmen von Steuerbescheiden so nachvollziehbar zu machen, dass sie einer höchstgerichtlichen Untersuchung und Überprüfung standhalten. Natürlich muss auch der Abgabenpflichtige die Möglichkeit haben, die Besteuerungsgrundlagen entsprechend festzustellen.

Beilage 48: Vorhaltsbeantwortung vom 15.10.2008 Seite 11 ff

8.3.6. Antrag auf Richtigstellung der Einnahmen der A-GmbH:

8.3.6.1. Betriebsprüfungsbericht - Abweisung des Antrages:

Gem. TZ. 10 des Betriebsprüfungsberichtes vom 07.11.2008 wurde der Antrag auf Richtigstellung der Einnahmen betreffend die A-GmbH betreffend das Jahr 1998 abgewiesen. Dies mit der Begründung, dass aufgrund der Buchhaltungsmängel der Richtigstellungsantrag nicht nachvollziehbar sei.

Im Rahmen der Berichterstellung wurde nunmehr von Seiten der Abgabenbehörde richtig gestellt (in der Niederschrift vom 28.10.2008 betreffend die Schlussbesprechung ist dies anders dargestellt), dass die Einnahmen betreffend die A-GmbH das Jahr 1999 betreffen und nicht das Jahr 1998.

Die Nachvollziehung des Bruttoansatzes ist durch Vergleich des vorgelegten Kontoblattes der "G." bezüglich des Aufwandes und der Einnahme des M.E. möglich.

8.3.6.2. Vorhaltsbeantwortung vom 05.05.2008:

Auf die Vorhaltsbeantwortung vom 05.05.2008 (GZ 1481) auf die Seiten 3 ff wird verwiesen. Hier wird wiederholend nochmals ausgeführt, dass aus den Steuererklärungen des M.E. des Jahres 1999 bereits ersichtlich ist, dass Herr M.E. im Jahre 1999 Einkünfte aus der Tätigkeit als Steuerberater der A-GmbH im Gesamtbetrag von ATS 250.000,00 unterworfen hat. Dies ist gesondert als Position ausgewiesen.

Hier ist zu erkennen, dass der Ersteller der Steuererklärungen (Mag. Kr.) aus der Kanzlei irrtümlicherweise einen Bruttoansatz der Einkünfte durchgeführt hat (siehe Punkt 1.1. der Ermittlung der Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit des Jahres 1999 des M.E. in den Steuererklärungen) und hierbei einen Bruttobetrag von EUR (?) 250.000,00 angesetzt hat.

Es wird deshalb nochmals der Antrag gestellt, die Umsatzsteuer aus diesen Einkünften herausrechnen und diesbezüglich nur den Nettobetrag zu unterwerfen. Auf die Beilage 25 der Vorhaltsbeantwortung vom 05.05.2008 betreffend den Kontoauszug der G-GmbH (nunmehr AGmbH) für das Konto des M.E. für das Jahr 1999 sei nochmals verwiesen.

Die Eingangsrechnung Nr. 14 von M.E. vom 18.06.1999 ist bereits in den Einkünften des Jahres 1997 und 1998 versteuert enthalten. Dies ist auch daraus ersichtlich, dass die bereits geleisteten Vorauszahlungen im Rahmen der Rechnung abgezogen wurden. Hier wird auf die Beilage 26 des Vorhaltes vom 05.05.2008 betreffend die Rechnung vom 18.06.1999 verwiesen. Darüber hinausgehend wird auf die Aufzeichnungen betreffend die Ermittlung der Betriebseinnahmen des M.E. der Jahre 1997 und 1998 verwiesen.

Im Jahre 1998 wurde insgesamt von der G-GmbH (nunmehr AGmbH) ein Betrag von ATS 275.000,00 der Besteuerung unterworfen.

Die Darstellung, dass sämtliche Einkünfte, die mittels Ausgangsrechnungen des jeweils betroffenen Wirtschaftsjahres (Kalenderjahres) von M.E. an die jeweilige Gesellschaft gestellt wurden, auch in diesem Jahr als Betriebseinnahmen im Rahmen der Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit zu versteuern seien, ist unrichtig.

Beilage 49: Vorhaltsbeantwortung vom 05.05.2008 Seiten 2 ff

Auf die Vorhaltsbeantwortung vom 30.01.2007 (GZ 22199/2007/7176) wird verwiesen, wo die Vergütung betreffend die Geschäftsführung in R. erläutert wurde. Dazu wurden unter anderem als Beilagen 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33 und 34 Kontoauszüge vorgelegt. Darüber hinausgehend wurden die Honorare der Jahre 2001 und Folgejahre entsprechend dargestellt.

Beilage 50: Vorhaltsbeantwortung 30.01.2007 im Auszug

Des Weiteren wird auf die Vorhaltsbeantwortung vom 15.01.2007 (GZ 7006) verwiesen, wo auf diese Frage ausführlich eingegangen ist und festzustellen ist, dass ausschließlich eine betriebliche Veranlassung des gegenständlichen Darlehens gegeben ist.

Die Ausführungen der Abgabenbehörde werden diesbezüglich bestritten.“

Die fahrlässige Abgabenverkürzung werde damit begründet, dass die TZ 6, TZ 7, TZ 8 und TZ 15 des BP-Berichtes als Grundlagen für die Einleitung einer fahrlässigen Abgabenverkürzung vorliegen (z.B. Nicht-Anerkennung von Zinsaufwendungen als Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1988).

Die Abgabenbehörde teile nicht mit, warum Sie diese Zinsaufwendungen nicht als Betriebsausgabe anerkenne.

Hinsichtlich der Beschwerde wird der Schlussantrag gestellt, den Bescheid über die Einleitung des Strafverfahrens gemäß § 83 Abs. 2 des Finanzstrafgesetzes aufzuheben sowie hinsichtlich der Verständigung die Einstellung des Untersuchungsverfahrens durchzuführen und bescheidmäßig festzustellen.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Ad 1:

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.

Zunächst ist festzustellen, dass viele Beschwerdepunkte sich nicht auf den angefochtenen Bescheid, teilweise ja nicht einmal auf die angeschuldeten bzw. vorgeworfenen Jahre beziehen bzw. sich lediglich gegen die Vorgangsweise der Abgabenbehörde im Zusammenhang mit der Betriebsprüfung, der nachfolgenden Wiederaufnahme von Verfahren, Zustellmängel im Abgabenverfahren, Zustellvollmacht, Verjährung von Abgaben, Gestaltung des BP-Berichtes, eingewendete Verfahrensfehler während der Betriebsprüfung oder das Verbot einer Mehrfachprüfung (für die Jahre 1995 bis 1997) beziehen. Es obliegt nicht der Finanzstrafbehörde zweiter Instanz, das Vorgehen der Abgabenbehörde erster Instanz zu beurteilen, sodass auf diese Beschwerdepunkte (und es sind zahlreiche solche Beschwerdepunkte vorgebracht worden) hier nicht einzugehen ist. Da sich M.E. nicht auf die angeschuldeten Jahre beschränkt, sondern sich auch noch auf Vorjahre bezogen hat, diese Jahre jedoch nicht Gegenstand des Finanzstrafverfahrens sind, war ein entsprechendes Eingehen darauf ebenso obsolet wie auf die dargestellte Beschwerde an den

Verwaltungsgerichtshof zur Zahl 2008/13/0080-3 betreffend Einkommensteuer 1993 und 1994 (oder nunmehr zu den Jahren 1995 bis 1997).

Obwohl M.E. von Berufung Steuerberater ist und die gesetzlichen Bestimmungen eigentlich kennen müsste, rügt er die sachliche und örtliche Zuständigkeit und beantragt, die sachliche und örtliche Zuständigkeit nachzuweisen. Somit darf zur Frage der Zuständigkeit des Finanzamtes Baden Mödling als Finanzstrafbehörde erster Instanz festgestellt werden, dass sich gemäß § 58 Abs. 1 lit. f FinStrG die Zuständigkeit der Finanzstrafbehörde erster Instanz nach der Zuständigkeit des Verfahrens zur Erhebung der Abgaben richtet. Die Abgabenbehörde bleibt bei Berufung gegen Abgabenbescheide für die Erledigung der Berufungen zuständig. Da das Finanzamt Baden Mödling für die Behandlung der Abgabenberufungen zuständig ist, ist die Zuständigkeit der dort etablierten Finanzstrafbehörde erster Instanz gegeben.

Hinsichtlich der von M.E. aufgeworfenen Frage der Verjährung ist jedoch festzustellen, dass er sich immer nur auf die Bestimmungen der BAO bezieht bzw. diesbezüglich darauf verweist, ohne zu berücksichtigen, dass – wie er als Steuerberater (hat er doch selbst in der Beschwerde darauf verwiesen, dass er dem Finanzamt sogar eine Belehrung bezüglich Soll- und Ist-Besteuerung erteilt habe) wissen müsste – im Finanzstrafverfahren eigene Verjährungsbestimmungen nach dem Finanzstrafgesetz zur Anwendung gelangen.

Somit ist zur wiederholt aufgeworfenen Behauptung der Verjährung der Abgaben (zumeist im Zusammenhang mit Abgabenverfahren) ist festzuhalten, dass es für das Finanzstrafverfahren allein darauf ankommt, ob eine Verjährung der Strafbarkeit eingetreten ist. Ob die Abgaben allenfalls wegen Verjährung gemäß den Bestimmungen der BAO nicht mehr festgesetzt werden (hätten) dürfen, ist für die Frage der Verjährung im Finanzstrafverfahren ohne Belang.

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.

Gemäß § 31 Abs. 2 FinStrG beträgt die Verjährungsfrist für Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 drei Jahre, für andere Finanzordnungswidrigkeiten ein Jahr, für die übrigen Finanzvergehen fünf Jahre.

§ 31 Abs. 3 FinStrG: 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.

Gemäß § 31 Abs. 5 FinStrG erlischt bei Finanzvergehen, für deren Verfolgung die Finanzstrafbehörde zuständig ist, die Strafbarkeit jedenfalls, wenn seit dem Beginn der

Verjährungsfrist zehn Jahre und gegebenenfalls die in Abs. 4 lit. c genannte Zeit verstrichen sind.

Grundsätzlich ist dem Beschwerdeeinwand, dass die Verfolgungsverjährung als persönlicher Strafaufhebungsgrund von Amtswegen wahrzunehmen ist, zuzustimmen. Zum Einwand, dass die gegenständlichen Straftatbestände verjährt sind, ist festzustellen, dass die Abgabenerklärungen des M.E. für das Jahr 1998 (samt Jahresabschluss vom 28. April 2000) am 20. Juli 2000 und die Abgabenerklärungen für das Jahr 1999 am 11. Juni 2001 bei der Abgabenbehörde eingelangt sind. Die Abgabenbescheide der Jahre 1998 bis 2000 vom 16. Mai 2003 wurden am 21. Mai 2003 zugestellt, wobei sich die Abgabenbehörde hinsichtlich der ihrer Meinung nach korrekten Zustellbevollmächtigung auf einen Aktenvermerk vom 11. November 1996 bezieht. Damit erscheint als Beginn der Verjährungsfrist der Eintritt des Erfolges einer Verkürzung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG, somit die Bescheiderlassung am 21. Mai 2003. Unter Beachtung der Bestimmung des § 31 Abs. 3 FinStrG ist somit zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides über die Einleitung des Finanzstrafverfahrens vom 25. Mai 2009 noch keine Verjährung der Strafbarkeit eingetreten.

Folgt man den Darstellungen des M.E. hinsichtlich der (Nicht-) Zustellung der in Rede stehenden Abgabenbescheide der Jahre 1998 bis 2000, so soll eine Zustellung der selben nicht an den Zustellungsbevollmächtigten (und auch nicht an M.E. selbst) erfolgt sein. Damit wäre es jedoch noch nicht zu einem tatbildmäßigen Erfolg der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG gekommen, sondern es ist davon auszugehen, dass die Tat noch nicht mit einem Erfolg (Zustellung des die Verkürzung beinhaltenden Bescheides) abgeschlossen wurde. Bei einer versuchten Abgabenhinterziehung kommt es für den Beginn der Verfolgungsverjährung darauf an, wann die letzte zur wirklichen Ausübung des Finanzvergehens führende Handlung von einem Täter abgeschlossen wurde, somit das strafbare Verhalten danach aufgehört hat. Demnach beginnt die Verjährungsfrist für eine versuchte Abgabenhinterziehung gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG mit der Einreichung der Abgabenerklärungen, die die tatbildmäßige Ausführungshandlung im Sinne einer Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht darstellt. Wie oben ausgeführt sind die Abgabenerklärungen für das Jahr 1998 am 20. Juli 2000 beim Finanzamt eingelangt, sodass unter Berücksichtigung eines dreitägigen Postweges als Beginn der Verjährung der 17. Juli 2000 anzusehen ist. Auch bei dieser Konstellation ist unter Beachtung der Bestimmung des § 31 Abs. 3 FinStrG zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides über die Einleitung des Finanzstrafverfahrens vom 25. Mai 2009 noch keine Verjährung der Strafbarkeit eingetreten, sodass dieser Strafaufhebungsgrund entgegen dem Beschwerdevorbringen nicht gegeben ist.

Von M.E. nicht aufgegriffen – aber von Amtswegen zu prüfen – ist die Frage, ob die objektiven (und in weiterer Folge auch die subjektiven) Tatbestandselemente der vorgeworfenen Abgabenhinterziehung verwirklicht sind bzw. sich ein darauf abzielender Verdacht aus der derzeitigen Sach- und Rechtslage ableiten lässt.

Der angefochtene Bescheid bezieht sich auf die Feststellungen der Betriebsprüfung laut Bericht vom 28. Oktober 2008. Dabei wurde von der Finanzstrafbehörde erster Instanz irrtümlich das Datum der Niederschrift über die Schlussbesprechung zitiert, wobei die Niederschrift und der Betriebsprüfungsbericht vom 7. November 2008 inhaltlich wie folgt ident sind, somit M.E. über den Inhalt nicht im Irrtum gelassen wurde:

Tz. 4: Werkvertrag mit der Firma S. – hier sei festgestellt worden, dass die Umsatzsteuer aus diesen Honorarnoten gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG in Österreich steuerbar und steuerpflichtig sei (jährlich € 14.400,00). Weiters sei es zu einer Gewinnerhöhung gekommen, da das Betriebsausgabenpauschale aus dieser einheitlichen Tätigkeit nicht zusätzlich berücksichtigt werden habe können (jährlich € 5.184,00).

Tz. 5 A-GmbH

a) Steuerliche Erfassung Abrechnungen 2000 bzw. 2002: Folgende AR wurden mit erhaltenen Darlehen der Fa. A-GmbH gegenverrechnet, steuerlich bis dato jedoch nicht erfasst. Diese Einkünfte sind daher im Jahr der Gegenverrechnung zu versteuern: AR v. 31.1.2000 € 4.360,37 netto USt € 872,07 Gegenverrechnung 2001 AR v. 30.3.2003 € 5.623,78 netto USt € 1.124,75 Gegenverrechnung 2003

AR 10 vom 18.Juni 1999: Die Versteuerung des zugeflossenen Teilbetrages in Höhe von ATS 36.000,00 betreffend das Jahr 1998 konnte nicht nachvollzogen werden,

1998: Gewinnerhöhung/Erhöhung Bmgl. Umsatzsteuer: ATS 36.000,00, USt: ATS 7.200,00.

b) Darlehen Fa. A-GmbH Folgende Darlehen wurden von oben genannter Firma an M.E. gewährt: Feb.1998: ATS 400.000,00 Juli 2001: ATS 579.600,00. Die betriebliche Verwendung wurde nicht nachgewiesen, aus den vorgelegten Unterlagen geht hervor, dass der Teilbetrag in Höhe von ATS 400.000,00 zur Abdeckung der Bürgschaftsverpflichtung B-GmbH und der Teilbetrag von ATS 579.600,00 zur Abdeckung der Rechnungen K. verwendet wurden. Im Fall "B." handelt es sich um Bürgschaftsverpflichtungen, deren Übernahme lt. Entscheidung des UFS RV/1916-W/02 keine betriebliche Notwendigkeit darstellt. Die Begründung der UFS-Entscheidung gilt auch für die Zinsaufwendungen betreffend K., zumal trotz Vorhalt vom 22.4.2008 seitens des Abgabepflichtigen die betriebliche Veranlassung nicht erbracht und nachgewiesen wurde. Die Zinsen aus dieser Darlehensgewährung werden daher als Betriebsausgaben steuerlich nicht anerkannt: Zinsaufwand: 1998 ATS 21.000,00, 1999 ATS 25.260,00, 2000 ATS 22.993,00, 2001 ATS 29.848,85, 2002 ATS 43.171,29, 2004 ATS 42.843,11 2005 ATS 40.906,07.

Objektives Tatbild des § 33 Abs. 1 FinStrG ist die Verkürzung von Abgaben unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht. Gemäß § 119 BAO hat der Abgabepflichtige die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen. Dabei muss der

Abgabepflichtige nicht nur die Besteuerungsgrundlagen offen legen, sondern auch alle anderen Umstände, die für die Feststellung und den Umfang der Abgabepflicht oder für die steuerlichen Begünstigungen von Bedeutung sind. Diesen Pflichten muss in jeder Eingabe an die Abgabenbehörde entsprochen werden.

Vertritt ein Abgabepflichtiger einen von der behördlichen Rechtsansicht abweichenden Rechtsstandpunkt, so kann er eine Verletzung der Offenlegungspflicht im Sinne des § 33 Abs.1 FinStrG nur vermeiden, wenn er in den Steuererklärungen oder einer Beilage darauf hinweist, dass er (entgegen der behördlichen Ansicht) im vorliegenden Fall z.B. Sonderbetriebsausgaben oder nachträgliche Betriebsausgaben geltend gemacht hat.

Die allgemeine Bekanntgabe eines Rechtsstandpunktes reicht zur Vermeidung der Offenlegungspflichtverletzung nicht aus (VwGH 28.1.2003, 2000/14/0171). Aus dem Veranlagungsakt ist jedoch zu ersehen, dass M.E. mit seinen Abgabenerklärungen der hier relevanten Jahre 1998 bis 2005 auch jeweils einen Jahresabschluss an die Abgabenbehörde übermittelte, woraus beispielsweise die Sonderbetriebsausgaben aus der Haftungsübernahme B-GmbH bzw. nachträgliche Betriebsausgaben detailliert dargestellt wurden und als Erläuterung des eigenen Rechtsstandpunktes auf die Steuererklärungen der Vorjahre bzw. auf das schwebende Berufungsverfahren (zuletzt auch das zu den aufgeworfenen Rechtsfragen anhängige VwGH-Verfahren) verwiesen wird.

Unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit als Vorstand der S. wurde in den Abgabenerklärungen des M.E. für die Jahre 2002 bis 2005 jeweils ein Vorstandsbezug von € 86.400,00 erklärt. Aus dem Akt und dem Parteienvorbringen ist ersichtlich, dass M.E. mit der S. sowohl einen Werkvertrag vom 30. August 2002 als auch einen Angestelltenvertrag vom 10. August 2001 abgeschlossen hat. M.E. hat den Vorstandsbezug von jährlich € 86.400,00 in seinen Abgabenerklärungen gegenüber dem Finanzamt offen gelegt, wobei die Abgabenbehörde diese Beträge im Rahmen der Betriebsprüfung rechtlich als Werkvertragsentgelt (mit Umsatzsteuerpflicht in Österreich) qualifiziert hat.

Einem Abgabepflichtigen steht es frei, eine eigenständige, ja selbst abstruse Rechtsansicht in den Abgabenerklärungen zu vertreten, nur muss er den Sachverhalt als solchen wahrheitsgemäß offen legen. Durch seine Angaben muss die Abgabenbehörde in die Lage versetzt werden, eine Subsumtion des relevanten Sachverhaltes unter den ihrer Ansicht nach zutreffenden Tatbestand durchzuführen. Das heißt, zuerst hat der Abgabepflichtige den Sachverhalt voll und ganz offen zu legen und erst dann darf die abweichende Rechtsansicht vertreten werden (vgl. für viele: Reger/Hacker/Kneidinger, Das Finanzstrafgesetz, Rz. 30 zu § 33).

Nach Einsichtnahme in die Steuererklärungen samt Beilagen der Jahre 1998 bis 2005 ist festzuhalten, dass M.E. den Sachverhalt und auch die von ihm vertretene Rechtsansicht (zu den TZ 4 und 5b des Betriebsprüfungsberichtes) in den Abgabenerklärungen bzw. in den Beilagen jeweils offen gelegt hat. Da somit eine Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht hinsichtlich Werkvertragsentgelt (aus der Sicht des M.E. handelt es sich nicht um Werkvertragsentgelt) der S. (TZ 4 des Betriebsprüfungsberichtes) und der Zinsen aus der Darlehensgewährung (TZ 5b des Betriebsprüfungsberichtes) nicht nachvollziehbar ist, fehlt es an der Verwirklichung des diesbezüglichen objektiven Tatbildes des § 33 Abs. 1 FinStrG, sodass der angefochtene Bescheid insoweit aufzuheben war.

Hinsichtlich des verbleibenden Vorwurfes einer Hinterziehung an Umsatzsteuer 2001 von € 872,07 (aus der Ausgangsrechnung vom 30. Jänner 2000) bzw. an Umsatzsteuer 2003 von € 1.124,75 (laut Ausgangsrechnung vom 30. März 2003) laut TZ 5a des Betriebsprüfungsberichtes ist zunächst festzustellen, dass eine Gegenverrechnungserklärung des M.E. nicht ersichtlich ist. Allerdings sind einerseits dem Ersteller der Steuererklärungen (Mag. Kr.) aus der Kanzlei (siehe Punkt 8.3.6.2. der Beschwerde) Irrtümer unterlaufen, andererseits wurden (laut Punkt 7.1.6. der Beschwerde) Anführungen in den Steuererklärungen unrichtig aufgenommen. Wiederholt werden von M.E. in seiner Beschwerde Berichtigungen von in seinen Steuererklärungen durch die jeweiligen Steuersachbearbeiter getätigte Erklärungen angeregt.

Darin kann eine Sorgfaltsverletzung des M.E. insoweit erblickt werden, als er die – vom Ersteller der Steuererklärungen bzw. dem Steuersachbearbeiter erstellten – Steuererklärungen nicht im Hinblick auf die vollständige Erfassung aller Ausgangsrechnungen einer Prüfung unterzogen hat. Bei dieser Sachlage kann die Behörde von einem Überwachungsverschulden ausgehen, da es M.E. bei gewissenhafter Ausübung der zumutbaren Überprüfung (noch dazu angesichts der Tatsache, dass M.E. selbst von Beruf Steuerberater ist) hätte auffallen müssen, dass die oben erwähnten Rechnungen im Rechenwerk steuerlich nicht erfasst sind (ähnlich VwGH 26.4.2007, 2005/14/0037). Damit ist jedenfalls ein sorgfaltswidriges Verhalten des M.E. gegeben, das allerdings nur als fahrlässig im Sinne des § 8 Abs. 2 FinStrG zu werten ist. Die vorgeworfene (versuchte) Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG verlangt jedoch Vorsatz als Verschuldensform, der jedoch aus dem vorliegenden Aktenmaterial nicht ableitbar ist. Nur der Vollständigkeit halber bleibt anzumerken, dass eine fahrlässige versuchte Abgabenverkürzung finanzstrafrechtlich unbeachtlich ist.

Da es somit teilweise an der Verwirklichung des objektiven, teilweise an der Verwirklichung des subjektiven Tatbildes der (teilweise versuchten) Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG (iVm § 13 FinStrG) fehlt, war der angefochtene Bescheid aufzuheben.

Ein Eingehen auf das umfangreiche weitere Beschwerdevorbringen war somit obsolet.

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass eine Einstellung des Finanzstrafverfahrens gemäß §§ 157, 161 Abs. 1 FinStrG in die Kompetenz der Finanzstrafbehörde erster Instanz fällt.

Ad II)

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Beschluss vom 9.6.1988, B 92/88, die Einleitung eines Strafverfahrens wegen Verdachts der Abgabenhinterziehung als Bescheid qualifiziert. Bei Vorliegen eines Verdachts eines vorsätzlichen Finanzvergehens, ausgenommen einer Finanzordnungswidrigkeit, (nur solchen Einleitungen kann nach der Argumentation des Verfassungsgerichtshofes normative Wirkung zukommen) hat daher die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens mit Bescheid zu erfolgen. Der Gesetzgeber hat dies in der Finanzstrafgesetznovelle 2007, BGBl I Nr. 44/2007, berücksichtigt und im § 83 Abs. 2 FinStrG ist nunmehr normiert, dass die Verständigung eines Bescheides bedarf, wenn das Strafverfahren wegen Verdachts eines vorsätzlichen Finanzvergehens, ausgenommen einer Finanzordnungswidrigkeit, eingeleitet wird.

Das bedeutet jedoch, dass der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens wegen des Verdachtes einer fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG keine rechtsgestaltende oder rechtsfeststellende Wirkung zukommt und eine entsprechende Verständigung der Finanzstrafbehörde von der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens mangels normativer Wirkung daher auch nicht mit Rechtsschutzeinrichtungen, wie sie in Rechtsmitteln vorgesehen sind, bekämpft werden kann.

Wird daher – wie im vorliegenden Fall – ein Finanzstrafverfahren sowohl wegen vorsätzlicher Abgabenhinterziehung als auch wegen Finanzordnungswidrigkeiten eingeleitet, so ist nur die Abgabenhinterziehung Gegenstand der bescheidmäßigen Einleitung.

Da in der vorliegenden Beschwerde inhaltlich auch Argumente gegen die wegen des Verdachts einer fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG erlassene Einleitungsverfügung vorgebracht wurden, war mangels bekämpfbaren Bescheides die Beschwerde insoweit als unzulässig zurückzuweisen.

Wien, am 18. Juni 2010