

Beschwerdeentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat in der Finanzstrafsache gegen GS wegen der Einleitung des Finanzstrafverfahrens wegen § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 12. Juni 2002 gegen den Bescheid vom 7. Mai 2002 des Finanzamtes Linz, dieses vertreten durch Dr. Dieter Baumgartner als Amtsbeauftragten, über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG

zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und der Spruch des angefochtenen Einleitungsbescheides insofern abgeändert, als der Verkürzungsbetrag mit **188.936,00 ATS** (de. 13.730,51 €), davon KÖSt 1997: 1.630,00 ATS, KEST 1997: 30.000,00 ATS, KEST 1998: 75.000,00 ATS, KÖSt 1999: 57.306,00 ATS und KEST 1999: 25.000,00 ATS, festgesetzt wird.
- II. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 7. Mai 2002 hat das Finanzamt Linz als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer (Bf.) zur SN xxxx ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser im Amtsbereich des Finanzamtes Linz vorsätzlich als Geschäftsführer, somit als abgabenrechtlich Verantwortlicher der Firma S-GmbH in den Jahren 1999 und 2000 unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht für die Veranlagungsjahre 1997 bis 1999 eine Verkürzung an Körperschafts- bzw. Kapitalertragssteuer iHv. insgesamt 590.136,00 ATS (1997: KÖSt 96.830,00 ATS, KEST 100.000,00 ATS; 1998: KEST 100.000,00 ATS und 1999: KÖSt 193.306,00 ATS und KEST 100.000,00 ATS) bewirkt habe, indem er nicht alle Einnahmen aus (seinem) Gewerbetrieb erklärte, wodurch die zuvor

angeführten bescheidmäßig festzusetzenden Steuern zu niedrig festgesetzt wurden, und hiermit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen zu haben.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 12. Juni 2002, in welcher im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Die vom Betriebsprüfer auch unter Zugrundelegung einer mit dem völlig unvorbereiteten Bf. aufgenommenen Niederschrift im Zuge der Betriebsprüfung für 1998 auf Grund der für einen Teilbereich des Unternehmens (Kronenanfertigung) festgestellter fehlender bzw. mangelhafter Unterlagen angestellte Nachkalkulation, derer zufolge Erlöse iHv. 400.000,00 ATS für sämtliche Veranlagungsjahre des Prüfungszeitraumes (1997 – 1999) nicht erklärt worden seien, treffe aus den bereits im Abgabenverfahren vorgebrachten Überlegungen jedenfalls nicht zu und seien im Gegenteil in den angeführten Veranlagungszeiträumen sämtliche Einnahmen versteuert und keinerlei Abgabenverkürzungen bewirkt worden. Aus diesem Grund sei auch gegen die (unrichtigen) Abgabenvorschreibungen jeweils sofort eine - bis dato unerledigte - Berufung erhoben worden und werde beantragt, mit der Entscheidung über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens zuzuwarten, bis rechtskräftige Körperschaftssteuerbescheide für die Firma S-GmbH. vorlägen. Im Übrigen sei es nicht Aufgabe der Finanzstrafbehörde einem Abgabepflichtigen ohne jeglichen Beweis Schwarzumsätze zu unterstellen und zur Unterstützung der eigenen Argumentationslinie vorgelegte Berechnungen vorneweg als nachgeschobene und nicht zutreffende Kalkulation zu werten.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz zu prüfen, ob genügend Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind. Gemäß Abs. 3 leg.cit. ist von der Einleitung eines Strafverfahrens abzusehen, wenn

- a) die Tat mangels ausreichender Anhaltspunkte voraussichtlich nicht erwiesen werden kann,
- b) die Tat kein Finanzvergehen bildet;
- c) der Verdächtige die ihm zur Last gelegte Tat nicht begangen hat oder Rechtfertigungs-, Schuldausschließungsgründe oder Strafausschließungs- oder -aufhebungsgründe vorliegen,
- d) Umstände vorliegen, welche die Verfolgung des Täters hindern, oder
- e) wenn die Tat im Ausland begangen und der Täter dafür schon im Ausland gestraft worden ist und nicht anzunehmen ist, dass die Finanzstrafbehörde eine strengere Strafe verhängen werde.

Ob im konkreten Einzelfall die Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ausreichen, ist aus der Summe der vorhandenen Anhaltspunkte zu beurteilen. Es genügt jedoch, wenn gegen den Beschwerdeführer ein Verdacht besteht. Das heißt, es müssen hinreichende Gründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass der Verdächtige als Täter eines Finanzvergehens in Frage kommt, und nicht wirklich sicher ist, dass ein im Abs. 3 lit. a

bis e angeführter Grund für eine Abstandnahme von der Einleitung des Strafverfahrens vorliegt.

Verdacht ist die Kenntnis von Tatsachen, aus denen nach der Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann. Bloße Vermutungen allein reichen für die Einleitung des Finanzstrafverfahrens nicht aus. Nicht jedoch ist es in diesem Verfahrensstadium schon Aufgabe der Finanzstrafbehörde, das Vorliegen eines Finanzvergehens konkret nachzuweisen oder auch Ergebnisse des durch die Einleitung erst in Gang gesetzten förmlichen Strafverfahrens vorwegzunehmen, weil diese Fragen erst im anschließenden Untersuchungsverfahren zu klären seien.

Bei der im Frühjahr 2001 bei der Fa. S-GmbH, StNr. 123, vom Finanzamt Linz hinsichtlich der Veranlagungsjahre 1997 bis 1999 durchgeführten Betriebsprüfung, ABNr. 456, wurde vom Prüfungsorgan ua. die Unrichtigkeit der in den Unternehmensaufzeichnungen enthaltenen und den Jahresabschlüssen bzw. Abgabenerklärungen 1997, 1998 und 1999 zu Grunde liegenden Inventurbestandsaufnahmen hinsichtlich der für den Teilbereich der Zahnkronenfertigung benötigten Metalle bzw. Metalllegierungen, des dem Jahresabschluss 1998 zugrundegelegten Wareneinsatzes an Edelmetallen sowie das Fehlen jedweder schriftlicher Aufzeichnungen über die in den Veranlagungsjahren 1997 und 1998 im genannten Teilbereich laut eigenen Angaben zahlreich ausgeführten Wiederholungsarbeiten festgestellt (vgl. dazu insbes. Tz. 25 des BP-Berichtes vom 21. Mai 2001). Die als gravierende materielle Aufzeichnungsmängel iSd. § 131 BAO zu qualifizierenden umfassenden Bestandsdifferenzen sowohl an Edel- als auch an sonstigen Metallen konnten letztlich im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung nicht aufgeklärt werden und gelangte die Abgabenbehörde bei einer für 1998 auf Grund der erhobenen, sich im Wesentlichen auf die tatsächlichen Warenbestände der NEM-Legierung Remanium 2000 laut Mengenrechnung, die im Unternehmen für die NEM-Kronenfertigung vorhandenen Materialien und sonstigen Produktionsvoraussetzungen bzw. die Anzahl der insgesamt angefallenen Wiederholungsarbeiten stützende, angestellte Nachkalkulation allein für den Teilbereich der NEM-Kronenfertigung zu dem Ergebnis, dass auf Grund des tatsächlichen Wareneinsatzes wesentlich mehr NEM-Kronen produziert bzw. umgesetzt und diesbezüglich Umsätze iHv. insgesamt 400.000,00 ATS nicht erklärt worden waren (vgl. Pkt. 1) Z 4 des Besprechungsprogrammes zu ABNr. 456). In Würdigung dieser Feststellungen wurden ausgehend von den im BP-Bericht dargelegten kalkulatorischen Differenzen je Veranlagungszeitraum gemäß § 184 BAO Mehrerlöse iHv. 400.000,00 ATS zugeschätzt und den gemäß § 303 Abs. 4 BAO geänderten Körperschaftssteuerbescheiden bzw. dem auf § 95 Abs. 2 EStG 1988 gestützten Kapitalertragsteuer-Haftungsbescheid hinsichtlich der den

Gesellschaftern als verdeckte Gewinnausschüttungen zuzurechnenden Mehrgewinne, jeweils vom 18. Mai 2001, zu Grunde gelegt.

In der gegen diese Abgabenbescheide betreff. Körperschaftssteuer 1997, 1998 und 1999 seitens der Fa. S-GmbH erhobenen Berufung wurde im Wesentlichen geltend gemacht, dass die der Kalkulation der Abgabenbehörde zu Grunde liegenden Annahmen nicht zutreffend bzw. nicht schlüssig seien und die Aufhebung der angefochtenen Bescheide beantragt.

Nach mehrmaligen Stellungnahmen sowohl seitens der Betriebsprüfung als auch seitens der Berufungswerberin im Abgabenrechtsmittelverfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz, in deren Verlauf ua. die vom Betriebsprüfer festgestellten Buchführungs- und Aufzeichnungsmängel, nämlich fehlerhafte Inventuren und fehlende Aufzeichnungen über Wiederholungsarbeiten und den Edelmetalltausch, als auch ein zusätzlicher Umsatz iHv. 400.000,00 ATS für den gesamten Prüfungszeitraum seitens der Fa. S-GmbH ausdrücklich zugestanden wurden (vgl. dazu insbes. Gegenäußerung vom 27. Juli 2001) bzw. auch das ursprüngliche auf die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Abgabenbescheide gerichtete Berufungsbegehren entsprechend den im Zuge des Verfahrens mehrmals geänderten Standpunkten bzw. Argumentationslinien [zuletzt Akzeptanz von Hinzurechnungen im Ausmaß von 30 % (1997), 75 % (1998) und 25 % (1999) der vom Prüfer ermittelten und der Abgabenfestsetzung zu Grunde gelegten Mehrerlöse] eingeschränkt wurde, ergingen am 5. November 2003 (im Hinblick auf das geänderte Berufungsbegehren stattgebende) Berufungsvorentscheidungen iSd. § 276 Abs. 1 BAO, mit denen die Körperschaftssteuer unter Zugrundelegung einer verdeckten Ausschüttung iHv. 120.000,00 ATS (1997), 300.000,00 ATS (1998) und 100.000,00 ATS (1999) mit 1.342,49 € (1997), 1.774,16 € (1998) und 5.855,40 € (1999) neu festgesetzt wurde. Weiters erging unter Hinweis auf die Akzessorietät der diesbezüglichen Haftung zum gleichen Zeitpunkt hinsichtlich der Kapitalertragsteuer für 1997, 1998 und 1999 ein Bescheid, mit dem diese für 1997 mit 30.000,00 ATS (2.180,19 €), für 1998 mit 75.000,00 ATS (5.450,46 €) und für 1999 mit 25.000,00 ATS (1.816,82 €) festgesetzt wurde.

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

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

Für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens reicht es schon aus, wenn der Finanzstrafbehörde Tatsachen zur Kenntnis gelangen, aus denen nach allgemeiner Lebenserfahrung auf die Begehung eines Finanzvergehens durch eine bestimmte Person geschlossen werden kann (vgl. z.B. VwGH vom 29. Februar 2002, Zl. 99/15/0217). Insbesondere Prüfberichte der Abgabenbehörde können qualifizierte Wahrnehmungen der Prüfungsorgane über bestimmte Vorgangsweisen des Abgabepflichtigen enthalten, die schon ob ihres objektiven Gehaltes allein den Verdacht einer vorsätzlichen unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bewirkten Abgabenverkürzung begründen (vgl. VwGH vom 19. Februar 1997, Zl. 96/13/0094).

Bisher liegen im Finanzstrafverfahren die von der Abgabenbehörde durchgeföhrten Erhebungen vor, denen zu Folge aus den unbestrittenenmaßen festgestellten unrichtigen und mangelhaften Bestands- und Verbrauchsaufzeichnungen und der teilweisen Nichterfassung von Arbeiten und Lieferungen an Hand der für den Bereich der NEM-Kronenfertigung ermittelten tatsächlichen Produktionskennzahlen (tatsächlicher Warenbestand und -einsatz an Roh- und Hilfsmaterialien) auf eine höhere Produktion bzw. einen zusätzlichen Umsatz weiterer, nicht in das steuerliche Rechenwerk aufgenommener NEM-Zahnkronen und damit aber auf eine entsprechende Verkürzung an Körperschafts- bzw. Kapitalertragsteuer geschlossen wurde. Wenngleich diesen Feststellungen bzw. den daraus abgeleiteten Schlussfolgerungen (im Abgabenverfahren) seitens der Fa. S-GmbH zuerst kategorisch, in weiterer Folge jedoch nur mehr in abgeschwächter Form entgegengetreten wurde, um zuletzt aber nicht nur die festgestellten Mängel, sondern auch einen (reduzierten) Mehrumsatz zuzugestehen, stellen die darin aus den festgestellten Buchhaltungs- und Aufzeichnungsmängeln abgeleiteten und sich sowohl an den erhobenen tatsächlichen Verhältnissen als auch an den (ursprünglichen) Angaben des Bf. orientierenden und insgesamt das Resultat einer kalkulatorischen Schätzung darstellenden durchaus in sich schlüssig und logisch nachvollziehbar erscheinenden Folgerungen, einen konkreten Anhaltspunkt in Richtung einer vom Bf. als steuerlich verantwortlicher Geschäftsführer der Fa. S-GmbH für die Veranlagungsjahre 1997 – 1999 unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht iSd. § 119 BAO begangenen objektiv tatbildlichen Abgabenverkürzung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG dar.

Der in dem aktuellen Verfahrensstadium erforderliche Hinweis auf das Vorliegen der ja nicht notwendigerweise die exakten Verkürzungsbeträge umfassenden subjektiven Tatseite (vgl. VwGH vom 17. September 1992, Zl. 91/16/0093) in der Form des zumindest bedingten Tatvorsatzes (§ 8 FinStrG) ergibt sich hier schon aus dem Umstand, dass das beim Bf. als

langjährig verantwortlichem Geschäftsführer angesichts der kaufmännischen bzw. kalkulatorischen Bedeutung des Bestandes an Roh- und Hilfsmaterialien sowie der Ermittlung des tatsächlichen Wareneinsatzes für eine gewinnorientierte und sich nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen richtende Unternehmensführung wohl vorhandene grundsätzliche Wissen um die festgestellten Aufzeichnungsmängel gleichsam (auch) die ernsthaft in Erwägung zu ziehende Möglichkeit, dass es durch die Übernahme derartiger Mängel in das steuerliche Rechenwerk nicht nur zu einer tatbildmäßigen Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, sondern auch zu einer Abgabenverkürzung kommen wird, nach sich zieht.

An dieser dadurch gegen den Bf. entstandenen Verdachtslage vermag auch das Ergebnis des zwischenzeitig im Sinne des (geänderten) Berufungsbegehrens der Fa. S-GmbH rechtskräftig abgeschlossenen Abgabenberufungsverfahrens (Berufungsvorentscheidungen bzw. KEST-Bescheid vom 5. November 2003) nichts zu ändern, als auch damit die grundsätzliche Schlussfolgerung des Betriebsprüfers, es seien tatsächlich mehr NEM-Kronen produziert bzw. umgesetzt worden, als ursprünglich gegenüber der Abgabenbehörde in den jeweiligen Abgabenerklärungen angegeben, und dadurch entsprechende Mehrgewinne im Prüfungszeitraum erzielt worden, nicht widerlegt wurde, sondern lediglich was den Umfang der nicht erklärten Umsätze angeht, eine – wenn auch wesentliche - ziffernmäßige Einschränkung erfahren hat. Unbeschadet des Grundsatzes, dass dem Ergebnis des Abgabeverfahrens keine formelle Bindungswirkung für das Finanzstrafverfahren zukommt (vgl. z.B. VwGH vom 29. September 1993, ZI. 89/13/0204), war jedoch der mutmaßliche Taterfolg iSd. § 33 Abs. 1 FinStrG im Zuge der Beschwerdeentscheidung auf Grund der in den angeführten Bescheiden ausgewiesenen und nach den Grundsätzen des § 98 Abs. 3 FinStrG auch im Finanzstrafverfahren zu berücksichtigenden Abgabenbeträge entsprechend zu reduzieren.

Ob der somit dem Grunde nach nach der derzeitigen Erhebungssituation in modifizierter Form zu bestätigende Verdachtsausspruch letztlich auch zu der Überzeugung (§ 98 Abs. 3 FinStrG) führen wird, der Bf. habe die ihm zur Last gelegte Tat des § 33 Abs. 1 FinStrG va. in subjektiver Hinsicht tatsächlich begangen bzw. zu verantworten, bleibt dem nunmehr von der Finanzstrafbehörde erster Rechtsstufe durchzuführenden Untersuchungsverfahren vorbehalten, in dessen Verlauf dem Beschuldigten die Möglichkeit einzuräumen sein wird, sich zu den erhobenen Vorwürfen ausführlich zu äußern und zu dem von der Finanzstrafbehörde vertretenen Rechtsstandpunkt Stellung zu beziehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Rechtsmittelbelehrung

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

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

Linz, 3. Februar 2004