



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Finanzstrafsenat 1

GZ. FSRV/0021-L/06

Beschwerdeentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat in der Finanzstrafsache gegen KE, Gastwirt, geb. X, Adresse, über die Beschwerde des Beschuldigten vom 23. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 2. Februar 2006, SN 041/2006/00028-001, betreffend Einleitung des Strafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und der bekämpfte Einleitungsbescheid insoweit aufgehoben, als darin der Vorwurf einer versuchten Abgabenhinterziehung nach §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG betreffend die Umsatzsteuer 2004 erhoben wurde.

Der Spruch des bekämpften Bescheides wird wie folgt abgeändert:

Gegen KE wird das Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht besteht, er habe vorsätzlich

a) für die Jahre 2001, 2002 und 2003 unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht durch Nichtoffenlegung aller Einnahmen eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von 1.966,08 € [2001: 11.000,00 S (entspricht 799,41 €); 2002: 610,00 €; 2003: 556,67 €] und an Einkommensteuer in Höhe von 8.291,74 € [2001: 48.328,00 S (entspricht 3.512,13 €); 2002: 2.705,73 €; 2003: 2.073,88 €] bewirkt sowie

b) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Monate 1-9/2005 in Höhe von 480,02 € bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

Er habe damit zu a) ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG und zu b) ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen.

II. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 2. Februar 2006 leitete das Finanzamt Braunau Ried Schärading als Finanzstrafbehörde erster Instanz das Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes ein, der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf) habe vorsätzlich

a) für die Jahre 2001, 2002 und 2003 nicht sämtliche Einnahmen aus dem Gasthausbetrieb erklärt (Tz. 1 des Bp-Berichtes) und somit unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht für 2001 bis 2003 eine Verkürzung an Umsatzsteuer von 4.061,81 € und an Einkommensteuer von 15.599,14 € bewirkt sowie

b) für das Jahr 2004 eine Verkürzung an Umsatzsteuer von 600,00 € zu bewirken versucht sowie

c) für die Monate Jänner bis September 2005 unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von 480,02 € bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten,

wodurch er die Finanzvergehen nach §§ 33 Abs. 1 (ad a), 33 Abs. 1 iVm 13 (ad b) und 33 Abs. 2 lit. a FinStrG (ad c) begangen habe.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass obiger Verdacht in objektiver Hinsicht auf dem Ergebnis der Betriebsprüfung und in subjektiver Hinsicht auf dem Umstand beruhe, dass der Bf bereits seit Jahren selbstständig tätig sei und um seine steuerlichen Verpflichtungen wissen musste.

Gegen diesen Einleitungsbescheid richtet sich die gegenständliche – irrtümlich als Einspruch bezeichnete – fristgerecht eingebrachte Beschwerde des Bf im Wesentlichen mit der Begründung, dass der erhobene Verdacht, er habe vorsätzlich Einnahmen aus dem Gasthausbetrieb nicht erklärt und damit abgabenrechtlich nicht wahrheitsgemäß gehandelt,

nicht den Tatsachen entspreche. Alle Rechnungen zur Berechnung der Umsatz- und Einkommensteuer seien von ihm offen gelegt und von seinem Steuerberater verbucht worden. Der Prüfer habe keine Einsicht gezeigt, dass er aus einem Kilogramm Fleisch auf Grund der Größe seiner Portionen nicht mehr als vier Portionen verarbeite, dass er viermal jährlich einen ganzen Monat alle Speisen um 5,50 € verkaufe und das Mittagsmenü, das aus Suppe und Hauptgericht bestehe, um 5,20 € verkaufe. Er habe vielmehr strikt nach einem Schema gerechnet, das nicht dem Betrieb des Bf entspreche. Ohne derartige Aktionen und größere Portionen hätte sein Betrieb aber keine Chance, in einer kleinen Gemeinde zu überleben. Die Höhe der sich aus der Betriebsprüfung ergebenden Nachzahlung sei für den Betrieb des Bf kaum zu meistern. Er wisse nicht, wie lange er den Betrieb mit dieser Belastung noch aufrechterhalten könne, weil er auch allen anderen monatlichen Zahlungsverpflichtungen nachkommen müsse. Er habe keinerlei Vermögen. Alles, was er aus dem Betrieb erwirtschaftet habe, habe er zur Bezahlung der monatlichen Betriebsausgaben und zur Rückzahlung eines Kredites verwendet, der aus seinem ersten Betrieb in T mit immer noch 129.942,82 € aushafte. Er habe große Existenzsorgen und fürchte, durch ein Finanzstrafverfahren noch einmal zu einer Geldstrafe verurteilt zu werden, die er nicht bewältigen könne. Er könne mit reinem Gewissen sagen, alles ordnungsgemäß abgeführt zu haben. Wenn ehrliche Arbeit bestraft werde, habe er etwas falsch gemacht.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 82 Abs.1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz zu prüfen, ob genügende 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 Rechtfertigungsgründe, Schuldausschließungsgründe, Strafausschließungsgründe oder Strafaufhebungsgründe vorliegen,
- 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 würde.

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

Ob im konkreten Einzelfall die Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ausreichen, ist aus der Summe der vorhandenen tatsächlichen Anhaltspunkte zu beurteilen. Jedenfalls liegen dann genügende Verdachtsgründe vor, wenn nicht wirklich sicher ist, dass ein im Abs. 3 lit. a bis e angeführter Grund für eine Abstandnahme von der Einleitung des Strafverfahrens vorliegt.

Demnach genügt es, 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. Nicht jedoch ist es in diesem Verfahrensstadium schon Aufgabe der Finanzstraßbehörde, das Vorliegen eines Finanzvergehens konkret nachzuweisen, weil diese Aufgabe dem Untersuchungsverfahren zukommt.

Nach § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Eine Abgabenverkürzung ist u.a. dann bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden (§ 33 Abs. 3 lit. a 1. Halbsatz FinStrG).

Die Strafdrohungen für vorsätzliche Finanzvergehen gelten nicht nur für die vollendete Tat, sondern auch für den Versuch (§ 13 Abs. 1 FinStrG).

Werden Abgabenbemessungsgrundlagen in Steuererklärungen in zu niedriger Höhe offen gelegt und erfolgt danach die Erstveranlagung dieser Abgaben nicht erklärungskgemäß, sondern an Hand von der Abgabenbehörde festgestellter höherer Besteuerungsgrundlagen, so erfüllt dieser Sachverhalt mangels einer tatsächlich eingetretenen Abgabenverkürzung nicht das Tatbild der vollendeten, sondern der versuchten Abgabenverkürzung gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG.

Einer Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich,

sondern für gewiss hält. Zum Tatbestand der Steuerhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG genügt auch die vorübergehende Erlangung eines Steuervorteils. Eine Abgabenverkürzung bei Selbstberechnungsabgaben (Umsatzsteuervorauszahlungen) gilt bereits dann bewirkt (objektive Deliktvollendung), wenn diese Abgaben zum gesetzlichen Fälligkeitstermin überhaupt nicht oder in zu geringer Höhe entrichtet werden.

Der Bw ist seit dem Jahr 1990 als Gastwirt tätig.

Im Zuge einer die Veranlagungsjahre 2001 bis 2004 und den Umsatzsteuernachschauzeitraum Jänner bis September 2005 umfassenden Betriebsprüfung (Bericht vom 19. Dezember 2005 zu AB-Nr. 1) traf der Betriebsprüfer in Bezug auf Erlösdifferenzen die nachfolgenden, als strafrechtlich relevant erachteten Prüfungsfeststellungen:

Der Bf habe keinerlei Aufzeichnungen die Erlösermittlung betreffend geführt. Die erklärten Erlöse seien durch den steuerlichen Vertreter im Wege einer Aufschlagskalkulation (Wareneinsatz multipliziert mit einem bestimmten Rohaufschlagskoeffizienten) ermittelt worden. Bei der Nachkalkulation habe der Prüfer bei den 10%igen Erlösen (Küche) erhebliche Differenzen festgestellt. Bei der Einzelkalkulation verschiedener angebotener Speisen hätten sich Rohaufschläge von weit mehr als 200 % ergeben. Die Einwände des Bf seien gewürdigt worden, sodass letztlich die abgegrenzten Wareneinsätze mit einem Rohaufschlag von 170 % hochgerechnet und so die Erlöse ermittelt worden seien. Der Umsatz des Jahres 2002 liege damit über 255.000,00 €, sodass die bisher angesetzte pauschale Gewinnermittlung für das Jahr 2003 entfalle und der Gewinn laut Einnahmen-Ausgaben-Rechnung herangezogen werde. Die Erlösdifferenzen des Jahres 2004 und des Nachschauzeitraumes 2005 seien entsprechend der rückläufigen Umsatzentwicklung angepasst worden. Auf Grund der fehlenden Grundaufzeichnungen sei eine exakte Erlösermittlung nicht möglich gewesen, sodass die Grundlagen für die Abgabenerhebung nach § 184 BAO zu schätzen gewesen seien (vgl. den Punkt "Erlösdifferenzen" des Schlussbesprechungsprogrammes vom 12. Dezember 2005).

In Tz. 1 des Bp-Berichtes führte der Prüfer an, die im Schlussbesprechungsprogramm ermittelten Differenzen verringert zu haben, um den Argumenten des Bf hinsichtlich Aktionswochen mit günstigen Speisen, Freirunden für Vereine und Kalkulationsschwankungen bei den Getränken Rechnung zu tragen.

Aus Anlass dieser Feststellungen nahm der Prüfer sowohl Gewinn- als auch Umsatzzurechnungen vor, die sich 2001 auf 110.000,00 S (entspricht 7.994,01 €), 2002 auf 6.100,00 € und 2003 auf 6.700,00 € beliefen. Den erklärten Umsatz des Jahres 2004 erhöhte der Prüfer um 6.000,00 € und den Umsatz des Nachschauzeitraumes Jänner bis September 2005 um 4.800,00 €.

Ursprünglich hatte der Prüfer Beträge im Ausmaß von 121.000,00 S für 2001, 7.600,00 € für 2002, 8.000,00 € für 2003 und 6.400,00 € für 2004 angesetzt, sodass die Minderung der Zuschätzungen auf Grund der Einwendungen des Bf rund 10 % betrug.

Ausgehend vom Wareneinsatz Küche laut Erklärung - abzüglich erklärter Eigenverbrauch - und den erklärten Küchenerlösen errechnete der Prüfer für die Jahre 2001 bis 2003 einen einheitlichen Rohaufschlag von 136 %.

Der Prüfer verminderte den erklärten Wareneinsatz und Privatanteil zusätzlich um rund 5 % für Schwund und Freiessen und wendete auf den so ermittelten Wareneinsatz einen sich auf Grund einer Einzelkalkulation ergebenden, günstige Menüpreise und saisonale Schwankungen bereits großzügig ausgleichenden, durchschnittlichen Rohaufschlag von 170 % an, sodass sich die ursprünglich ermittelten Zurechnungen, wie o.a., ergaben (vgl. Bl. 50 und 51 des Arbeitsbogens).

Der Prüfer hielt weiters fest, dass die Einzelkalkulationen für die verschiedenen Speisen die im äußeren Betriebsvergleich bereits mehrfach festgestellten Rohaufschläge bestätigt hätten. Insbesondere seit Einführung des Euro im Jahr 2002 seien die Kosten des Wareneinkaufes zwar etwa gleich geblieben, doch seien die Verkaufspreise wesentlich angehoben worden. Rohaufschläge von 200 % und mehr seien laufend festgestellt worden (Bl. 51 des Arbeitsbogens).

Zur genauen Berechnung führte der Prüfer für das Jahr 2002 Einzelkalkulationen im Bereich Küche durch, wobei die Einkaufspreise und zur Ermittlung der Verkaufspreise die Speisekarten herangezogen wurden. So ermittelte er beispielsweise für ein Schnitzel, ein Cordon bleu von der Pute, einen Schweinsbraten, eine Gulaschsuppe, Spaghetti Bolognese, ein Paar Würstel, eine Frühlingsrolle oder einen Moor im Hemd Rohaufschläge von gerundet 221 %, 234 %, 215 %, 277 %, 649 %, 203 %, 195 % oder 205 % (Bl. 51 und 52 des Arbeitsbogens).

Eine Kalkulation des steuerlichen Vertreters ergab dagegen für ein Schnitzel, eine Hausplatte, einen Grillteller und ein Cordon bleu Rohaufschläge von gerundet 144 %, 134 %, 154 % und 219 %, wobei dieser im Unterschied zum Prüfer von größeren Fleisch- und Kartoffelportionen ausging (Bl. 53 des Arbeitsbogens).

Sowohl der steuerliche Vertreter als auch der Betriebsprüfer ermittelten bei der Kalkulation eines Schinken-Käse-Toasts einen Rohaufschlag von 292 %.

Der Bf wendete in seiner Beschwerde ein, dass er aus einem Kilo Fleisch nicht mehr als vier Portionen verarbeite, wogegen der Prüfer in der Regel (Schweinsschnitzel, Cordon bleu von der Pute oder Schweinsbraten) von fünf Portionen je Kilogramm Fleisch ausgegangen war.

Zwar lassen handschriftliche Anmerkungen des Prüfers im Arbeitsbogen erkennen, dass er bei der Kalkulation für Schnitzel neben einer Fleischportion von 0,2 Kilogramm auch eine solche von 0,25 Kilogramm in Erwägung zog und damit offenbar zumindest für die Kalkulation eines Schweinsschnitzels die Argumentation des Bf hinsichtlich größerer Portionen nicht völlig verwarf, doch ging er letztlich bei seiner Kalkulation von fünf – und nicht vier – Portionen pro Kilogramm Fleisch aus (Bl. 51 des Arbeitsbogens). Aber selbst unter Berücksichtigung einer größeren Portion von Fleisch und Pommes Frites ergibt sich immer noch ein Rohaufschlag von 173 %, der dem seitens der Betriebsprüfung angesetzten durchschnittlichen Rohaufschlag von 170 % entspricht.

Dazu kommt, dass sich auch bei der durch die steuerliche Vertretung vorgenommenen Kalkulation unter Zugrundelegung der vom Bf begehrten größeren Portionen und eines höheren Salateinkaufspreises für Schnitzel immer noch ein Rohaufschlag von 144 % und für ein Cordon bleu ein solcher von 219 % ergab. Aus welchen Gründen der steuerliche Vertreter bei seiner Kalkulation eines Schnitzels von einem höheren Salateinkaufspreis ausging als bei der Kalkulation eines Cordon bleu, ist aus dem Arbeitsbogen nicht nachvollziehbar. Unter Ansatz desselben Salateinkaufspreises pro Portion wie beim Cordon bleu – nämlich 0,50 Cent anstatt 0,80 Cent – ergäbe auch die Kalkulation des Steuerberaters einen Rohaufschlag von 173 % (Bl. 53 des Arbeitsbogens).

In Tz. 3 des Bp-Berichtes hielt der Prüfer fest, dass auf Grund der Umsatzerhöhung für das Jahr 2002 die Möglichkeit zur Inanspruchnahme der Pauschalierung für das Jahr 2003 entfalle. Zur Gewinnermittlung seien daher die Beträge aus der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung heranzuziehen. Darüber hinaus seien bislang zwei Aufwandsposten in Höhe von 896,97 € und ein Vorsteuerbetrag von 113,33 € nicht erfasst worden.

Der Gewinn des Jahres 2003 betrage laut Erklärung 17.596,71 €, laut Einnahmen-Ausgaben-Rechnung jedoch 33.954,16 €.

Die für die Veranlagungsjahre 2001 bis 2003 erklärungsgemäß ergangenen Abgabenbescheide wurden nach Abschluss der Betriebsprüfung mit Bescheiden vom 22. Dezember 2005 unter Festsetzung höherer Abgabenbemessungsgrundlagen wieder aufgenommen. Auf Grund dieser Wiederaufnahmebescheide wurden für die Jahre 2001 bis 2003 Umsatzsteuernachforderungen von 799,41 € (2001), 610,00 € (2002) und 556,67 € (2003) und Einkommensteuernachforderungen von 3.512,13 € (2001), 2.705,73 € (2002) und 9.381,28 € (2003) vorgeschrieben.

Für das Veranlagungsjahr 2004 lag im Prüfungszeitpunkt bereits die am 1. Dezember 2005 eingereichte Umsatzsteuererklärung, jedoch noch keine bescheidmäßige Abgabenfestsetzung

vor. Die erstmalige Umsatzsteuerveranlagung erfolgte im Zuge der Betriebsprüfung mit Bescheid vom 22. Dezember 2005, wobei die mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuernden Umsätze wegen der Erlöszuschätzungen um 6.000,00 € erhöht worden waren.

Für den Nachschauzeitraum ergab sich auf Grund der Erlöszuschätzung von 4.800,00 € eine Umsatzsteuernachforderung von 480,00 €.

Sämtliche genannten Bescheide blieben im Abgabungsverfahren unangefochten und sind daher in Rechtskraft erwachsen.

Grundsätzlich ist die Schätzungsmethode des "äußeren Betriebsvergleiches", bei welcher Ergebnisse anderer vergleichbarer Betriebe übernommen werden, wegen der zu beachtenden abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht bzw. dem Verbot "geheimer" Beweismittel problematisch. Im vorliegenden Fall wurde aber lediglich zur Absicherung der Ermittlungen des Prüfers festgehalten, dass der errechnete durchschnittliche Rohaufschlag, der auf Grund der Einwendungen des Bf noch erheblich gekürzt wurde, auch dem Rohaufschlag mehrerer vergleichbarer Betriebe entspreche.

Entgegen dem Beschwerdevorbringen trug der Prüfer den diversen Aktionen bei der Rohaufschlagsermittlung bereits Rechnung und vermag auch eine Kalkulation unter Ansatz größerer Fleischportionen den ungewöhnlich niedrigen Rohaufschlag von durchschnittlich 136 % nicht zu stützen. Vielmehr ergeben sich, wie oben dargestellt, selbst dann, wenn den Argumenten des Bf gefolgt wird, gerade auch bei häufig konsumierten Speisen wie einem Wiener Schnitzel oder einem Cordon bleu immer noch Rohaufschläge von 173 % bzw. 219 %, sodass der Bf die auftretenden Differenzen nicht ausreichend klären konnte.

Die Ermittlung eines gewogenen Rohaufschlages von 170 % netto auf Basis der Daten aus dem Jahr 2002 erscheint auch insofern gerechtfertigt, als an Hand der aufliegenden Speisekarten (Bl. 72 ff des Arbeitsbogens) eine kontinuierliche Erhöhung der Verkaufspreise von 2001 bis 2003 feststellbar ist.

Für den gesamten Prüfungszeitraum wurden keine Erlösaufzeichnungen geführt und die Erlöse durch den steuerlichen Vertreter kalkulatorisch im Wege einer Aufschlagskalkulation ermittelt. Auf Grund der genauen und nachvollziehbaren Ermittlung, bei der auch die Einwendungen des Bf Berücksichtigung fanden, erhob die Finanzstrafbehörde erster Instanz zu Recht den Verdacht, der Bf habe durch Ansatz eines erkennbar zu niedrigen, den tatsächlichen Verhältnissen nicht entsprechenden Rohaufschlages nicht alle Erlöse vollständig erfasst. Es wäre am Bf gelegen gewesen, zu Beweis Zwecken Aufzeichnungen zur Erlösermittlung zu führen und diese auch aufzubewahren.

Die Nachkalkulation der Küchenumsätze an Hand von Rezepturen für bestimmte Speisen ist nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde zur Rechtfertigung des angesetzten durchschnittlichen Rohaufschlages von 170 % geeignet, wurden doch für bestimmte gängige Speisen wie Wiener Schnitzel, Cordon bleu oder Toast Rohaufschläge ermittelt, die teilweise beträchtlich über dem angesetzten durchschnittlichen Rohaufschlag angesiedelt waren.

Ist bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden, kommt es in der Regel zur Anwendung eines Sicherheitszuschlages.

Auch wenn der Prüfer die in Tz. 1 seines Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung ausgewiesenen Erlöszurechnungen als Sicherheitszuschläge bezeichnete, handelt es sich hierbei dennoch um einer strafrechtlichen Würdigung zu unterziehende Kalkulationsdifferenzen auf Grund konkreter, nachvollziehbarer Sachverhaltsfeststellungen. Dem gegenüber bezeichnete er eben diese Kalkulationsdifferenzen in Tz. 1 der Niederschrift und auch im Schlussbesprechungsprogramm nicht als Sicherheitszuschläge, sondern als Erlösdifferenzen.

Zur Höhe der im Einleitungsbescheid angeführten Verkürzungsbeträge ist Folgendes anzumerken:

Im Einleitungsbescheid bedarf es nicht der Angabe des verkürzten Betrages an Abgaben. Es widerspräche daher auch nicht dem Konkretisierungsgebot eines Einleitungsbescheides, würde die Höhe der dem Beschuldigten allenfalls vorzuwerfenden Abgabenverkürzung dem Ergebnis des Untersuchungsverfahrens nach den §§ 114 f FinStrG vorbehalten bleiben.

Der für die Jahre 2001 bis 2003 im Bescheidspruch vorgeworfene Umsatzsteuerverkürzungsbetrag von 4.061,81 € entspricht nicht der Summe der für die einzelnen Jahre ermittelten Verkürzungsbeträge (vgl. Bl. 16 des Finanzstrafaktes) von 799,41 € für 2001, 610,00 € für 2002 und 556,67 € für 2003, sodass hier offenbar ein Rechenfehler vorliegt.

Für das Jahr 2004 führte die Umsatzsteuerveranlagung trotz einer Umsatzerhöhung von 6.000,00 € (vgl. Tz. 1 des Bp-Berichtes) zu einer – im Vergleich zu den in den monatlichen Voranmeldungen erklärten Erlösen – Gutschrift von 8,19 €, sodass nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates der Vorwurf, der Bw habe durch die Nichtoffenlegung aller Umsätze vorsätzlich eine Umsatzsteuerverkürzung für das Jahr 2004 zu bewirken versucht, nicht aufrecht erhalten werden kann; der Beschwerde war daher in diesem Punkt stattzugeben.

Die Umsatzsteuernachforderung für die Zeiträume Jänner bis September 2005 resultiert aus den dem Umsatz zugerechneten "Sicherheitszuschlägen."

Zur angelasteten Einkommensteuerverkürzung 2003 in Höhe von 9.381,28 € fällt auf, dass sich eine Gewinnerhöhung von 16.357,45 € alleine dadurch ergibt, dass dem Bf durch die Umsatzerhöhung für das Jahr 2002 die Möglichkeit zur Inanspruchnahme der Gewinnpauschalierung genommen worden ist (Tz. 3 des Bp-Berichtes).

Im Einkommensteuerakt liegen sowohl die einen Gewinn von 33.954,16 € ausweisende Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für dieses Jahr, als auch eine Gewinnermittlung durch Pauschalierung (Gewinn von 17.596,71 €) auf, sodass durch die Offenlegung beider Beträge bei Einreichung der Steuererklärung der Vorwurf einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung im Umfang des Differenzbetrages von 16.357,45 € als nicht beweisbar erscheint.

Bei Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages die Einkommensteuer 2003 betreffend wurden daher lediglich die Erlöszuschätzungen von 6.700,00 €, vermindert um die bisher nicht erfassten Aufwendungen von 896,97 € (Tz. 3 des Bp-Berichtes), somit 5.803,03 €, zu Grunde gelegt. Diese Zurechnung führt im Vergleich zur Erstveranlagung zu einem Einkommensteuermehrbetrag in Höhe von 2.073,88 €.

Zur subjektiven Tatseite ist anzumerken, dass nach § 8 Abs. 1 FinStrG vorsätzlich handelt, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet (bedingter Vorsatz). Bedingter Vorsatz ist gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verpönten Erfolges rechnet, dies jedoch für möglich hält, somit als nahe liegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist.

Sieht der Täter dagegen den Eintritt des tatbildmäßigen Erfolges als gewiss voraus, handelt er wissentlich. Während für § 33 Abs. 1 FinStrG bedingt vorsätzliches Handeln ausreichend ist, erfordert § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für die subjektive Tatbestandsmäßigkeit für den Verkürzungserfolg Wissentlichkeit, während für die Pflichtverletzung bedingter Vorsatz genügt.

Zur subjektiven Tatseite ist der Begründung des Einleitungsbescheides zu entnehmen, der Bf habe um seine steuerlichen Verpflichtungen wissen müssen. Ein "Wissen-Müssen" ist aber dem "Wissen" nicht gleich zu halten (vgl. VwGH 30.3.2000, 98/16/0131).

Ein Begründungsmangel des erstbehördlichen Bescheides ist durch eine zulängliche Begründung der Rechtsmittelbehörde zu sanieren.

Im Zuge eines vorangegangenen Finanzstraßverfahrens (Straßerkenntnis vom 17. September 2002, Str.Nr. 2002/00065-001), in welchem dem Bf u.a. zum Vorwurf gemacht worden war, weder Umsatzsteuervoranmeldungen fristgerecht eingereicht noch die Zahllasten entrichtet und dadurch ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen zu haben, gab der Bf bei seiner Vernehmung als Beschuldigter am 11. Juli 2002 an, über seine diesbezüglichen steuerlichen Verpflichtungen Bescheid zu wissen.

Dem Bf ist vorzuwerfen, keine Lösungsaufzeichnungen geführt bzw. aufbewahrt zu haben.

Der Umstand, dass Umsätze und Einkünfte in tatsächlicher Höhe bekannt zu geben sind, stellt steuerliches Allgemeinwissen dar. Trotz fehlender Aufzeichnungen zur Erlösermittlung hat der Bf dennoch das unvollständige Rechenwerk seinen Erklärungen zu Grunde gelegt. Sein steuerlicher Vertreter ermittelte – wohl nicht ohne vorangehende Rücksprache mit dem Bf – die Erlöse, indem er den Wareneinsatz mit einem Rohaufschlag von 136 %, für dessen Höhe sich im Arbeitsbogen des Prüfers keinerlei Rechtfertigung findet, multiplizierte. Aus diesem Verhalten kann aber geschlossen werden, dass der Bf zumindest um die Möglichkeit der Unrichtigkeit der von ihm abgegebenen Steuererklärungen gewusst und in Kauf genommen hat, eine Verkürzung der von ihm zu entrichtenden Abgaben herbeizuführen, und er sich damit abgefunden hat, dass nicht alle Erlöse zur Versteuerung gelangen. In subjektiver Hinsicht wird ihm daher hinsichtlich des Punktes a) des Spruches des Einleitungsbescheides zumindest bedingt vorsätzliches Verhalten vorzuwerfen sein.

Zum einen erklärt selbst die Kalkulation des steuerlichen Vertreters mit Rohaufschlägen von 144 % für ein Schnitzel, 134 % für eine Hausplatte, 154 % für einen Grillteller, 219 % für ein Cordon bleu und 292 % für einen Toast (Bl. 53 des Arbeitsbogens) nicht den Ansatz eines gewogenen Rohaufschlages von 136 %, zum anderen ergeben sich gerade aus der Kalkulation von bereits fertig eingekauften Speisen wie eine Frühlingsrolle oder ein Moor im Hemd aus dem Verhältnis von Einkaufs- und Verkaufspreis ohne langwierige Rechenoperationen Rohaufschläge (195 % und 205 %), die unschwer erkennbar weit über dem angesetzten Rohaufschlag liegen.

Der Verdacht, der Bf habe durch den Ansatz eines weitaus zu niedrigen Rohaufschlages Erlösverkürzungen zumindest in Kauf genommen, besteht daher auch nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates zu Recht.

Auch im Hinblick auf das Umsatzsteuervorauszahlungsdelikt nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ist der Verdacht in subjektiver Hinsicht gerechtfertigt. Der Bf kannte laut eigenen Angaben seine steuerlichen Verpflichtungen und wusste damit nicht nur um das Erfordernis, Umsatzsteuervorauszahlungen zeitgerecht zu entrichten bzw. – da oftmals praktiziert – im

Falle der nicht fristgerechten Entrichtung Umsatzsteuervoranmeldungen einzureichen, sondern auch darum, dass er durch die Nichtaufnahme sämtlicher Erlöse in seine monatlichen Berechnungen Umsatzsteuerverkürzungen bewirken würde.

Die genannten Feststellungen und Ermittlungen sind geeignet, einen für die Einleitung des Finanzstrafverfahrens ausreichenden Verdacht zu begründen, der Bf habe im Umfang des nunmehr abgeänderten Bescheidspruches Abgabenverkürzungen begangen, welcher die Behörde zu entsprechenden Ermittlungen und Nachforschungen berechtigt.

Für das Vorliegen eines Verdachtes ist es nicht nötig, dass die im Einleitungsbescheid vorgeworfenen Verfehlungen, derer der Bf verdächtig ist, bereits konkret nachgewiesen werden; eine endgültige rechtliche Beurteilung ist in diesem Verfahrensstadium daher noch nicht erforderlich.

Zu den ebenfalls in der Beschwerde vorgebrachten schlechten finanziellen Verhältnissen ist festzuhalten, dass solche die Strafbarkeit eines Verhaltens, das einem gesetzlichen Tatbild entspricht, nicht auszuschließen vermögen, sondern im Falle einer Bestrafung allenfalls als Milderungsgrund Berücksichtigung finden können.

Ob der Tatverdacht zu der gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG im Strafverfahren erforderlichen Gewissheit führen wird, der Bf habe die ihm zur Last gelegten Finanzvergehen tatsächlich begangen, bleibt dem nunmehr durchzuführenden Untersuchungsverfahren nach den §§ 114 ff FinStrG vorbehalten. Im Rahmen dieses Untersuchungsverfahrens wird insbesondere auch zu klären sein, ob der Bf das Argument der Abgabe günstiger Mittagsmenus, bestehend aus Suppe und Hauptspeise, bereits im Zuge der Prüfung vorgebracht hat und inwieweit seinem Einwand, er habe größere Portionen als seitens des Prüfers unterstellt verkauft, Rechnung getragen worden ist bzw. aus welchen Gründen diese Stellungnahmen als nicht stichhältig erachtet und deshalb verworfen worden sind.

Im Rahmen der Beschwerdeentscheidung war nur zu untersuchen, ob für die Einleitung des Finanzstrafverfahrens ausreichende Verdachtsmomente vorliegen. Die endgültige Sachverhaltsklärung und abschließende rechtliche Beurteilung hat nach Durchführung eines Untersuchungsverfahrens in einer Strafverfügung, einem Straferkenntnis oder einem Einstellungsbescheid zu erfolgen. Dabei wird dem Bf auch Gelegenheit gegeben werden, sich umfassend – auch in subjektiver Hinsicht – zu rechtfertigen und zur Klärung des Sachverhaltes beizutragen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 30. Jänner 2007